

22 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar m.m.

15 kap. 1 § IL
16 kap. 1 § IL
24 kap. 13–22 §§ IL
25 kap. 4–8 §§ IL
25 a kap. 1–8 §§ IL
39 kap. 14 och 17 §§ IL
43 kap. 2 § IL
48 kap. 26 § IL
3 kap. 7 a LSK
SkU 2002/03:SkU14
Prop. 2002/03:96
SOU 2001:11

Sammanfattning

Regelsystemet för beskattning av kapitalvinst och utdelning på företagsägda andelar har genomgått stora förändringar. Den största förändringen är att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar har slopats för avyttringar som skett efter den 30 juni 2003. Vissa undantag finns dock. En annan viktig förändring är att möjligheten att ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar har utvidgats. De nya reglerna tillämpas på utdelning som enligt god redovisningssed ska hänföras till beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2003.

Förutom skattefrihet för kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar innehåller det nya regelsystemet bestämmelser om skalbolagsbeskattning i företagssektorn samt vissa konsekvensändringar i bl.a. bestämmelserna om omstruktureringar. Det finns också bestämmelser som ska förhindra kringgåenden av det avdragsförbud för förluster på näringsbetingade andelar som införts som en följd av att kapitalvinster på sådana andelar slopats. Det har även införts bestämmelser om anskaffningsvärden för tillgångar som förs in i den svenska beskattningssfären.

22.1 Motivet till nya regler

Kedjebeskattning	Beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medförde att rörelsevinster blev beskattade i flera led inom företagssektorn, en s.k. kedjebeskattning skedde. Det var en skillnad jämfört med de regler som bibehållits och utvidgats och som innebär att utdelning på näringsbetingade andelar kan tas emot utan beskattning. Dessa regler medför att beskattning sker i två led och att kedjebeskattning undviks. Kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar försvårade önskvärda omstruktureringar inom näringslivet och slopades därför.
Skatteplanering	Reglerna var inte heller effektiva då företagen kunde göra avdrag för kapitalförluster på näringsbetingade andelar i Sverige men realiserade kapitalvinster i länder där de inte beskattades. Som en konsekvens av att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar slopades togs även rätten till avdrag för kapitalförluster på sådana andelar bort.
Utvidgning	Utvidgningen av möjligheten att ta emot skattefri utdelning har skett genom att definitionen av näringsbetingade andelar har blivit vidare. Den tidigare definitionen på näringsbetingade andelar ansågs vara för snäv eftersom den inte i tillräckligt hög grad återspeglade de faktiska förhållandena i näringslivet.
Skydd för bolags-skattebasen	När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar togs bort försvann också ett skydd för den svenska bolagsskattebasen. Genom skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteaendragsarbitrage kan ett svenskt företag överföra en rörelsevinst till ett dotterföretag i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. Om det svenska företaget därefter kunde avyttra dotterföretaget utan beskattning skulle den svenska bolagsskattebasen kunna urholkas. För att förhindra att den slopade kapitalvinstbeskattningen medför att bolagsskattebasen urholkas har nya effektiva CFC-regler (Controlled Foreign Company) införts. De nya CFC-reglerna trädde emellertid i kraft först den 1 januari 2004 och fram till denna tidpunkt upprätthålls skyddet i stället genom ett krav på jämförlig beskattning. En förutsättning för att ett utländskt dotterföretag ska anses vara ett näringsbetingat innehav, och därmed kunna avyttras utan kapitalvinstbeskattning, är att dotterföretaget är jämförligt beskattat med ett svenskt aktiebolag.

22.2 Gränsdragningsfrågor

22.2.1 Allmänt

Huvudprinciper	På samma sätt som tidigare indelas företagsägda andelar som utgör kapitaltillgångar i näringsbetingade andelar och kapitalplaceringar
-----------------------	---

andelar. Syftet med indelningen är att särskilja kapitalplaceringar från innehav som beror på den verksamhet som ägarföretaget bedriver. Kapitalplaceringsandelar beskattas på samma sätt som tidigare, dvs. utdelningar och kapitalvinster är skattepliktiga och förluster avdragsgilla inom aktiefällan. För näringsbetingade andelar är däremot huvudregeln att utdelningar och kapitalvinster är skattefria och att kapitalförluster inte är avdragsgilla.

Vid utformningen av gränsdragningsreglerna har utgångspunkten varit att det som skiljer en kapitalplacering från ett näringsbetingat innehav är graden av ägarengagemang och risktagande. Om ägarengagemanget och risktagandet är av viss styrka anses innehavet inte vara en kapitalplacering. Innehavet betingas då i stället av den verksamhet som ägarföretaget bedriver.

Med denna utgångspunkt har reglerna utformats så att en onoterad andel alltid räknas som näringsbetingad. En marknadsnoterad andel är näringsbetingad om den juridiska person som äger andelen innehar andelar med minst tio procent av rösterna i det ägda företaget, eller om innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av den juridiska personen som äger andelen eller av ett denne närstående företag.

22.2.2 Näringsbetingade andelar

Definition

Definitionen av näringsbetingad andel finns i 24 kap. 13–16 §§ IL. Enligt portalbestämmelsen i 24 kap. 13 § IL räknas en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som näringsbetingad under förutsättning att den ägs av sådana juridiska personer som kan inneha näringsbetingade andelar (*ägarkravet*) och att andelen uppfyller vissa villkor (*villkorskraven*). Det företag i vilket andelen innehas kan vara en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en ekonomisk förening, se vidare avsnitt 22.9.

Ägarkravet

För att *ägarkravet* ska vara uppfyllt ska andelen ägas av;

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är inskränkt skattskyldig,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som är hemmahörande i en stat inom EES-området och som motsvarar något sådant svenskt företag som räknas upp i 1–4.

Europabolag	Inom EU finns numera den nya associationsformen europabolag. Genom en ändring i 2 kap. 4 § IL ska ett europabolag räknas som aktiebolag. Härav följer att ett europabolag med säte i Sverige ska betraktas som ett svenskt aktiebolag.
Villkorskraven	<i>Villkorskraven</i> finns intagna i 24 kap. 14 § IL och innebär att andelen ska vara en kapitaltillgång och uppfylla <i>någon</i> av följande förutsättningar: 3. Andelen får inte vara marknadsnoterad. 4. Ägarföretaget ska inneha tio procent eller mer av rösterna i det ägda företaget (<i>röstvillkoret</i>). 5. Innehavet av andelen ska betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (<i>betingandevillkoret</i>). Andelen ska anses som marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs, se vidare avsnitt 22.5.4. En andel i ett privatbostadsföretag räknas aldrig som näringsbetingad.
Onoterade andelar	Onoterade andelar anses normalt inte lämpa sig som objekt för kapitalplaceringar. Onoterade andelar är inte heller likvida på samma sätt som noterade andelar och onoterade företag är många gånger beroende av en eller ett fåtal produkter eller tjänster. Dessa omständigheter medför typiskt sett en högre risk och motiverar att onoterade andelar alltid ska räknas som näringsbetingade andelar oberoende av röstandel i det ägda företaget. Med <i>onoterade andelar</i> avses att andelarna inte är marknadsnoterade. I 48 kap. 5 § IL anges att en delägar rätt eller fordringsrätt ska anses marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.
Marknadsnoterade andelar	För andelar som är marknadsnoterade innebär <i>villkorskraven</i> i 24 kap. 14 § IL att de blir näringsbetingade om ägarföretaget innehar tio procent eller mer av rösterna (<i>röstvillkoret</i>) eller om innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (<i>betingandevillkoret</i>).

Röstvillkoret

När det gäller *marknadsnoterade* andelar ger röstetalet en indikation på ägarengagemanget. Den tidigare gränsen om 25 % har dock ansetts som omotiverad hög. Ett innehav om tio procent av rösterna innebär i regel ett så starkt ägarengagemang i det ägda företaget att innehavet inte kan betraktas som en kapitalplacering. Bedömningen av om röstvillkoret är uppfyllt ska göras hos det enskilda företaget och inte på koncernnivå. Det är alltså inte tillräckligt att flera företag som ingår i samma koncern tillsammans uppfyller röstvillkoret.

För det fall att ägarföretaget innehar såväl onoterade som noterade andelar i det ägda företaget får röstetalet för innehavet slås samman när man bedömer om röstvillkoret är uppfyllt. Om ett ägarföretag innehar onoterade andelar i ett företag som representerar t.ex. åtta procent av rösterna är röstvillkoret uppfyllt om ägarföretaget innehar marknadsnoterade andelar av ett annat slag i samma företag motsvarande minst två procent av rösterna.

Betingandevillkoret

Enligt *betingandevillkoret* i den s.k. utredningsregeln anses en andel som näringsbetingad om innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Man har valt att behålla betingandevillkoret som en garanti för att det alltid kan göras en skattemässigt materiellt riktig bedömning av ett andelsinnehav, vilket bl.a. har betydelse för behandlingen av kapitalvinster och utdelningar. För äldre praxis avseende betingandevillkoret, se avsnitt 1.3.4.

Enligt den tidigare lydelsen av betingandevillkoret skulle den skattskyldige göra *sannolikt* att innehavet betingades av rörelse. Regeln innehöll alltså en bevisregel. Tidigare torde det alltid ha varit en fördel att få en andel klassificerad som näringsbetingad. Numera är huvudregeln att en klassificering som näringsbetingad innebär att en kapitalförlust på andelen inte är avdragsgill. Det kan alltså vara en nackdel att få ett innehav klassificerat som näringsbetingat och det har därför inte ansetts lämpligt att ha kvar bevisregeln, prop. 2002/03:96 s. 78.

22.2.3 Kapitalplaceringandelar

Definition

För kapitalplaceringsandelar finns ingen definition i IL. En andel som är kapitaltillgång räknas som kapitalplaceringsandel om andelen definitionsmässigt inte är näringsbetingad.

22.2.4 Lättnadsreglerna

Marknadsnoterade andelar

Av 43 kap. 2 § 1 IL framgår att lättnadsreglerna inte tillämpas på utdelning från ett företag som är marknadsnoterat. I 43 kap. 2 § 2 IL finns bestämmelser som ska förhindra att företaget indirekt äger

andelar i marknadsnoterade företag. Av bestämmelsens äldre lydelse framgick att lättnadsreglerna inte skulle tillämpas om det utdelande företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avsåg eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på 25 % eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person.

Med hänsyn till den ändrade definitionen av näringsbetingade andelar där procentsatsen i röstvillkoret sänkts från 25 till 10 har motsvarande sänkning gjorts i lättnadsreglerna. Numera gäller alltså att ett indirekt innehav med en röst- eller kapitalandel på 10 % i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person gör att lättnadsreglerna inte får tillämpas.

22.3 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på näringsbetingade andelar

22.3.1 Utdelning

Huvudregel

Huvudregeln för hur utdelning på näringsbetingade andelar ska behandlas finns i 24 kap. 17 § IL. Av denna framgår att utdelning på en näringsbetingad andel inte ska tas upp till beskattning. Det är ingen skillnad jämfört med tidigare men genom att definitionen av näringsbetingade andelar har gjorts vidare ökar också utrymmet för att ta emot skattefri utdelning. Från huvudregeln att utdelning på näringsbetingade andelar inte ska beskattas finns tre undantag.

Förbjudna andelar

Utdelningen ska tas upp om den lämnas av ett investmentföretag som, direkt eller genom förmedling av ett flera andra investmentföretag, äger mer än enstaka andelar på vilka utdelningen skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i investmentföretaget, 24 kap. 18 § IL. Bestämmelsen fanns tidigare i 24 kap. 17 § IL och omfattade då också indirekta innehav av förbjudna andelar genom förvaltningsföretag. Genom att särregleringen för förvaltningsföretag har slopats, se avsnitt 22.7, omfattar bestämmelsen numera endast indirekt innehav genom investmentföretag.

Lundinregeln

Utdelningen ska också tas upp om den s.k. Lundinregeln är tillämplig. Bestämmelsen finns nu i 24 kap. 19 § IL och blir, liksom tidigare, tillämplig om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att det förvärvande företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, se vidare avsnitt 1.3.8.

Innehavstidsvillkor

Slutligen följer av 24 kap. 20 § IL att utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska tas upp till beskatt-

ning om det s.k. innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Villkoret innebär i huvudsak att utdelningen blir skattepliktig om andelen inte innehafts under en sammanhängande tid av minst ett år. Detta villkor behandlas nedan i avsnitt 22.3.4.

22.3.2 Kapitalvinst

Huvudregel

Som huvudregel gäller att en kapitalvinst vid avyttring av en näringsbetingad andel är skattefri. Det följer av bestämmelserna i 25 a kap. 3 och 5 §§ IL. Det är en stor förändring jämfört med vad som gällt tidigare då kapitalvinster på näringsbetingade andelar var skattepliktiga. Från huvudprincipen finns två undantag.

Skalbolagsbeskattning

Det första undantaget gäller om s.k. skalbolagsbeskattning ska ske. Det kan bli fallet om den avyttrade andelen hänför sig till ett skalbolag. Trots att andelen är näringsbetingad kan då beskattning ske genom att hela köpeskillingen ska tas upp som kapitalvinst. Skalbolagsreglerna ska förhindra att skalbolagshandeln flyttar in i företagssektorn. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 22.17.

Innehavstidsvillkor

Det andra undantaget gäller för näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade. På samma sätt som när det gäller utdelning finns det ett innehavstidsvillkor. Villkoret innebär i huvudsak att en kapitalvinst är skattepliktig om andelen inte innehafts under en sammanhängande tid av minst ett år. Innehavstidsvillkoret behandlas i avsnitt 22.3.4

22.3.3 Kapitalförlust

Huvudregel

En kapitalförlust på en näringsbetingad andel får bara dras av om en motsvarande kapitalvinst skulle ha varit skattepliktig. Om en avyttring har skett med förlust måste alltså en prövning göras om förutsättningarna för skattefrihet hade varit uppfyllda om avyttringen i stället hade medfört en vinst. När man bedömer om en kapitalvinst skulle ha varit skattepliktig ska man bortse från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, 25 a kap. 3 och 5 §§ IL.

Onoterade andelar

Av definitionen av näringsbetingade andelar, se avsnitt 22.2.2, följer att onoterade andelar alltid är näringsbetingade. Det finns inte heller något villkor om innehavstid för onoterade andelar. Det innebär att om en avyttring skulle ha medfört en kapitalvinst så skulle den inte ha beskattats. Därmed är inte heller en kapitalförlust avdragsgill.

Marknadsnoterade andelar

Om innehavstidsvillkoret är uppfyllt så skulle inte en kapitalvinst tas upp till beskattning. En kapitalförlust på en sådan andel är därför inte avdragsgill, 25 a kap. 5 och 6 §§ IL.

Om det uppkommer en kapitalvinst på en näringsbetingad marknadsnoterad andel så är denna skattepliktig om innehavstids-

villkoret inte är uppfyllt. Eftersom en vinst på en sådan andel är skattepliktig är en kapitalförlust avdragsgill om andelen avyttras med förlust, 25 a kap. 5 och 6 §§ IL. Detta är det enda fallet då en kapitalförlust på en näringsbetingad andel kan vara avdragsgill. Kapitalförlusten får dock inte dras som en kostnad i näringsverksamheten utan bara i aktiefällan, 48 kap. 26 § IL. Det innebär att kapitalförluster på marknadsnoterade näringsbetingade andelar som inte uppfyller innehavstidsvillkoret kommer i samma aktiefälla som kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar, se avsnitt 22.4.2. Avdragsgilla kapitalförluster på näringsbetingade andelar behandlas därmed på samma sätt som kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar.

Skulle kapitalförlusten uppkomma vid avyttring till ett företag inom intressegemenskapen är kapitalförlusten inte heller avdragsgill i aktiefällan oavsett innehavstid, 25 kap. 7–8 §§ IL.

Fastställande av förlust

Det är i dag oklart om en kapitalförlust som inte kan utnyttjas fullt ut i aktiefällan, 48 kap. 26 § IL, ska fastställas det år när den uppkommer eller året när den kan utnyttjas. Med hänsyn till den oklarhet som råder anser regeringen att frågan bör regleras. Regeringen avser att senare lämna förslag till sådan reglering, se prop. 2002/03:96 s. 95. Till dess bör, enligt Skatteverkets uppfattning, en förlust fastställas först när den utnyttjas och inte när den uppkommer.

22.3.4 Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar

Bakgrund

Eftersom marknadsnoterade andelar är likvida i och med att de är föremål för omsättning har det ansetts nödvändigt att uppställa villkor om en minsta innehavstid för att motverka kringgåenden av regelverket och tröskeleffekter, se prop. 2002/03:96 s. 79.

För näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade gäller därför ett villkor om innehavstid. För att utdelning och kapitalvinst på sådana andelar ska bli skattefri räcker det alltså inte med att andelarna är näringsbetingade. Det krävs också att innehavstidsvillkoret är uppfyllt. För onoterade andelar finns däremot inget villkor om innehavstid.

Utformning

En första förutsättning för att innehavstid ska räknas är att andelen är näringsbetingad.

Exempel

AB A förvärvar den 1 december år 1 andelar motsvarande åtta procent av rösterna i det marknadsnoterade företaget AB B. Eftersom AB A inte innehar tio procent av rösterna och då innehavet inte heller betingas av den rörelse som AB A bedriver räknas andelarna i AB B som kapitalplaceringar.

ringsandelar. Den 1 mars år 2 förvärvar AB A ytterligare en post andelar i AB B motsvarande två procent av rösterna. Röstvillkoret är nu uppfyllt och andelarna i AB B räknas som näringsbetingade från den 1 mars år 2 vilket också innebär att innehavstid får räknas från denna tidpunkt.

Utdelning

Innehavstidsvillkoret för utdelning på näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade finns i 24 kap. 20–21 §§ IL. Det innebär följande.

Utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska alltid betraktas som skattefri när den tas emot. Utdelningen ska dock tas upp till beskattning om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad hos innehavaren inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Beskattningen sker det beskattningsår som avyttring sker eller andelen upphör att vara näringsbetingad. Detta får till följd att utdelningen kan komma att beskattas vid ett annat och efterföljande beskattningsår än det beskattningsår när utdelningen togs emot.

Exempel

Antag att AB A i exemplet ovan får utdelning på sitt innehav i AB B den 1 april år 2. Innehavet är då näringsbetingat och utdelningen är skattefri för AB A trots att man inte innehaft näringsbetingade andelar i AB B under ett år. För att utdelningen ska bli definitivt skattefri krävs att AB A uppfyller innehavstidsvillkoret som innebär att man måste behålla andelarna t.o.m. utgången av februari år 3. Skulle AB A t.ex. sälja andelarna i AB B den 1 januari år 3 ska den utdelning som AB A erhöll år 2 tas upp till beskattning hos AB A år 3.

Kapitalvinst

För kapitalvinster på näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade finns innehavstidsvillkoret i 25 a kap. 6 § IL.

Villkoret innebär att kapitalvinst på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad är skattefri om andelen innehafts av det avyttrande företaget under en tid av minst ett år före avyttringen och andelen under hela denna tid har varit näringsbetingad.

Exempel

Om AB A i exemplet ovan säljer andelarna i AB B den 1 januari år 3 så får det till följd att en kapitalvinst blir skattepliktig. Skulle en kapitalförlust uppkomma så är den avdragsgill i aktiefällan (vid avyttring inom en intressegemenskap är förlusten inte avdragsgill). Om AB A säljer innehavet i AB B efter utgången av februari år 3 är en kapitalvinst inte skattepliktig och en kapitalförlust inte avdragsgill.

Den som har avyttrat en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska lämna uppgift om avyttringen om andelen har innehafts kortare tid än ett år, 3 kap. 7 a § LSK. Bestämmelsen tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

Innehavstid

I *utdelningshänseende* räknas innehavstiden från den tidpunkt då andelen har *tillträtts vid förvärvet* till den tidpunkt då den *frånträds genom en överlåtelse*. Om andelen har förvärvats eller avyttrats genom ett avtal (köpeavtal) anses tillträdet respektive frånträdet ha skett när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet, 24 kap. 21 § IL.

I andra fall än avtalsfall, t.ex. när andelen förvärvas eller överläts genom utdelning eller kapitaltillskott, bör enligt förarbetena som princip gälla att tillträdet respektive frånträdet sker när företaget erhåller respektive förlorar rådigheten över andelen. Dessa fall har dock inte ansetts lämpa sig för en lagreglering, se prop. 2002/03:96 s. 81.

I *kapitalvinsthänseende* gäller av enhetlighetsskäl samma lösning som för utdelning i fråga om när innehavstiden börjar löpa. Innehavstiden räknas alltså från den tidpunkt då andelen *tillträtts vid förvärvet*. Innehavstiden slutar löpa vid *tidpunkten för avyttringen*. Tidpunkten för frånträdet har ingen betydelse, 25 a kap. 6 § IL.

En andel som förvärvats genom ny- eller fondemission anses ha förvärvats samtidigt med de andelar som förvärvet grundas på. Har dessa förvärvats vid olika tidpunkter anses den nya andelen ha förvärvats vid den senaste av dessa tidpunkter, 24 kap. 22 § och 25 a kap. 6 och 8 §§ IL.

Innehavstiden bryts om andelen avyttras. Avyttringen kan vara en vanlig avyttring men också ett uppskovsgrundande andelsbyte.

Om det företag som gett ut andelen försätts i konkurs, upplöses genom fusion eller träder i likvidation anses andelen avyttrad, se 44 kap. 7 och 8 §§ IL. Det innebär att innehavstiden bryts i dessa fall. Innehavstiden bryts också om andelen lånas ut för blankning. Trots att blankning inte räknas som avyttring enligt 44 kap. 9 § IL anses den som lånat ut andelen inte längre inneha andelen i den mening som förutsätts i detta sammanhang. Pantsättning av en andel bryter däremot inte innehavstiden, se prop. 2002/03:96 s. 81 f.

Även tid före ikraftträdandet den 1 juli 2003 under vilken andelen har varit en näringsbetingad andel enligt de nya bestämmelserna får räknas, prop. 2002/03:96 s. 168 och 172.

Turordningsregler

Ett ägarföretag kan inneha marknadsnoterade andelar som är näringsbetingade där andelarna är förvärvade vid olika tidpunkter. För att kunna bedöma om innehavstidsvillkoret är uppfyllt ska turordningsregeln sist in, först ut användas för både utdelning

och kapitalvinst, 24 kap. 22 § och 25 a kap. 8 § IL.

Exempel

Antag att AB A köper och säljer marknadsnoterade andelar i AB B. Andelarna är näringsbetingade. Den 1 mars år 1 köper AB A 10 andelar. Senare samma år, den 1 september, köper AB A ytterligare 7 andelar. Den 1 april år 2 säljer AB A 7 andelar och har därefter kvar 10 andelar på vilka man får utdelning den 1 maj år 2.

Utdelning: Eftersom turordningsregeln *sist in, först ut* gäller anses den utdelning som AB A erhåller på de 10 andelarna i AB B avse de 10 andelar som förvärvades den 1 mars år 1. Eftersom andelarna innehafts mer än ett år blir utdelningen skattefri. En senare avyttring av andelarna kommer inte att medföra att utdelningen ska tas upp till beskattning.

Kapitalvinst: Även här gäller turordningsregeln *sist in, först ut*. Det innebär att de 7 andelar som avyttras den 1 april år 2 anses ha innehafts från den 1 september år 1. Eftersom innehavstiden inte uppgår till ett år blir en kapitalvinst skattepliktig och en kapitalförlust avdragsgill i fällan.

**Genomsnittligt
omkostnadsbelopp**

Ett företag kan inneha marknadsnoterade andelar som är näringsbetingade där en del av innehavet uppfyller innehavstidsvillkoret men annan del av innehavet inte gör det. Vid en delavyttring av det totala innehavet ska som omkostnadsbelopp användas det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för andelar av samma slag och sort. Det följer av den s.k. genomsnittsmetoden.

Det skattemässiga resultatet av en delavyttring av ett innehav av samma slag och sort, där vissa andelar uppfyller innehavstidsvillkoret medan andra inte gör det, skulle bli godtyckligt. Antag att ett företag sedan länge innehar tio noterade näringsbetingade andelar. Företaget köper ytterligare en andel i samma företag och säljer denna kort därefter. Det skattemässiga resultatet av transaktionerna blir godtyckligt om vid beräkning av omkostnadsbeloppet hänsyn skulle tas till det äldre innehavet (exemplet är hämtat från prop. 2002/03:96 s. 83). För att undvika denna effekt anses andelar som uppfyller tidsvillkoret inte vara av samma slag och sort som sådana andelar som inte uppfyller villkoret, se 48 kap. 7 § IL.

22.4 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på kapitalplaceringandelar

22.4.1 Utdelning och kapitalvinst

Utdelning och kapitalvinst är skattepliktig

Utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar beskattas även fortsättningsvis. Från en teoretisk utgångspunkt borde även utdelning och kapitalvinst på kapitalplaceringsandelar vara skattefri inom företagssektorn. En beskattning inom företagssektorn leder nämligen till att företagsvinster kedjebeskrattas vilket kan sägas utgöra ett avsteg från den grundläggande principen om att företagens vinster bör beskattas i två led (ekonomisk dubbelbeskrattning). Beskrattningen av utdelning och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar i företagssektorn är alltså inte önskvärd i sig. Man har dock valt att behålla beskattningen av kapitalplaceringsandelar.

Ett skäl till att beskattningen behållits är att den statsfinansiella kostnaden för att slopa den helt enkelt skulle bli för hög. Skattebortfallet skulle bli för stort och det har inte ansetts motsvara de effektivitetsvinster som skulle kunna uppnås inom företagssektorn. Ett annat skäl är att beskattningen av utdelningar och kapitalvinster anses motverka den s.k. sparbösseeffekten, se prop. 2002/03:96 s. 86 f.

22.4.2 Kapitalförlust

Kapitalförluster avdragsgilla i aktiefällan

Kapitalförluster på delägarätter är liksom tidigare avdragsgilla i aktiefällan, 48 kap. 26 § IL. Den innebär att en förlust på en kapitalplaceringsandel får dras av mot kapitalvinster på delägarätter. Det kan t.ex. vara fråga om en kapitalvinst på en kapitalplaceringsandel eller en kapitalvinst på en näringsbetingad andel där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Om skalbolagsbeskrattning sker räknas hela köpeskillingen som kapitalvinst, 25 a kap. 9 § IL. Det innebär att kapitalförluster får dras av mot en sådan kapitalvinst.

Om en förlust på en kapitalplaceringsandel helt eller delvis inte kan dras av är det också möjligt att dra av förlusten mot kapitalvinster på delägarätter som uppkommit hos ett annat företag inom intressegemenskapen. En förutsättning för detta är att båda företagen begär det vid samma års taxering samt att företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra.

Till den del en förlust inte har kunnat dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust hos det företag som haft förlusten.

Kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan bara vara avdragsgilla om det är fråga om marknadsnoterade andelar där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt, se avsnitt 22.3.4. En sådan förlust ska dras av i aktiefällan på samma sätt som sker för kapitalplaceringsandelar.

22.5 Karaktärsbyten

22.5.1 Bakgrund

Eftersom näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar beskattas olika vad gäller utdelning och kapitalvinst blir det viktigt att bestämma hur ett karaktärsbyte ska behandlas. Ett näringsbetingat innehav kan byta karaktär till ett kapitalplacering och vice versa.

22.5.2 Från näringsbetingad andel till kapitalplaceringsandel

**Anskaffningsutgift
är lika med
marknadsvärdet**

Ett näringsbetingat innehav byter karaktär till kapitalplaceringsinnehav om andelarna blir marknadsnoterade och ägarföretaget inte innehar minst tio procent av rösterna och innehavet av andelarna inte heller betingas av den rörelse som ägarföretaget bedriver. Ett karaktärsbyte sker också om ägarföretaget innehar näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade och innehavet minskar så företaget inte längre innehar tio procent av rösterna samtidigt som betingandevillkoret inte kan återopas. Det finns även andra situationer när ett innehav kan byta karaktär från näringsbetingat till kapitalplacering.

Vid ett sådant karaktärsbyte uppkommer frågan om vilken anskaffningsutgift andelarna ska få. Två alternativ har övervägts, omkostnadsbeloppet vid karaktärsbytet eller marknadsvärdet vid samma tidpunkt. Den förra lösningen skulle tynga tillämpningen genom att företagen skulle behöva hålla reda på anskaffningsutgifter på näringsbetingade andelar, senare gjorda kapitaltillskott och även värdeöverföringar. Det har dessutom inte ansetts rimligt att beskatta en värdestegring under den tid som en andel är näringsbetingad. Om en andel byter karaktär från att vara näringsbetingad till att bli kapitalplaceringsandel ska därför anskaffningsutgiften på andelen utgöras av marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet, 25 kap. 6 § IL. Regeln förhindrar även att en värdenedgång på näringsbetingade andelar kan omvandlas till en förlust på kapitalplaceringsandelar som kan dras av.

Av definitionen av en näringsbetingad andel följer att en andel som byter karaktär från näringsbetingad till kapitalplacering måste ha varit marknadsnoterad efter karaktärsbytet alternativt

både före och efter karaktärsbytet. Marknadsvärdet kan därför som regel bestämmas med ledning av marknadsnoteringar.

Exempel

AB A äger marknadsnoterade andelar i AB B motsvarande tio procent av rösterna. Andelarna, som är näringsbetingade eftersom röstvillkoret är uppfyllt, har anskaffats vid ett och samma tillfälle för 10 mnkr. AB A säljer andelar motsvarande två procent av rösterna i AB B för 4 mnkr vilket motsvarar det noterade värdet vid försäljningstidpunkten. Värdeökningen uppgår alltså till 100 % under innehavstiden. Under förutsättning att innehavstidsvillkoret är uppfyllt är den kapitalvinst om 2 mnkr (4 mnkr–2 mnkr) som uppkommer skattefri.

Om innehavet i AB B inte betingas av AB A:s rörelse byter det återstående innehavet karaktär till kapitalplacering. Marknadsvärdet på detta innehav uppgår vid tidpunkten för karaktärsbytet till 16 mnkr vilket blir anskaffningsutgiften för det återstående innehavet.

Det finns ett undantag från regeln att anskaffningsutgiften ska tas upp till marknadsvärdet när en näringsbetingad andel byter karaktär från näringsbetingad till kapitalplaceringsandel. Undantaget gäller marknadsnoterade andelar som inte uppfyller innehavstidsvillkoret på ett år. Om en sådan andel byter karaktär bortser man från att den varit näringsbetingad vilket innebär att andelen inte får en ny anskaffningsutgift, 25 kap. 6 § IL.

22.5.3 Från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad andel

Ingen avskattning

Eftersom onoterade andelar alltid är näringsbetingade så måste ett kapitalplaceringsinnehav bestå av marknadsnoterade andelar. Ett sådant innehav kan byta karaktär till näringsbetingat genom att företaget utökar sitt innehav till att omfatta minst tio procent av rösterna i det ägda företaget. Innehavet kan också bli näringsbetingat genom att betingandevillkoret i utredningsregeln blir uppfyllt.

Under den tid då innehavet var en kapitalplacering hade en avyttring medfört att en kapitalvinst blivit skattepliktig. Det talar för att en avskattning borde ske om innehavet byter karaktär till att bli näringsbetingat eftersom en avyttring efter karaktärsbytet normalt blir skattefri. Någon avskattningsregel har dock inte införts. En sådan regel skulle behöva kompletteras med uppskovsregler för att inte olämpliga effekter ska uppstå. Det skulle komplicera systemet betydligt. Ett annat argument för att inte ha en avskattningsregel är att beskattningen av kapitalplaceringsandelar

i sig inte är önskvärd utan endast syftar till att motverka den s.k. sparbösseffekten, se avsnitt 22.4.1. Dessutom motverkas manipulationer av innehavstidsvillkoret. Villkoret innebär att en andel som bytt karaktär från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad måste innehas minst ett år innan den kan avyttras utan att en kapitalvinst blir beskattad.

22.5.4 Avnotering av marknadsnoterade andelar

Anses noterade

Marknadsnoterade andelar avnoteras som regel i samband med ett tvångsförfarande efter ett offentligt erbjudande om uppköp, när det uppköpande företaget uppnått ett innehav med mer än 90 % av kapitalet och rösterna i det företag som köps upp, se 14 kap. 31–35 §§ ABL. Det har inte ansetts motiverat att kapitalplaceringsandelar på grund av en sådan avnotering ska kunna säljas eller lösas in utan beskattning av en kapitalvinst. Motsvarande gäller för det fall att avnotering sker i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen i andra fall, likvidation, konkurs eller fusion. I sådana fall ska kapitalplaceringsandelar anses vara marknadsnoterade även om noteringen har upphört, 24 kap. 14 § IL.

22.6 Övergångsbestämmelser

Utdelningar m.m.

Den nya definitionen av näringsbetingade andelar träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats tidigare. Det innebär att den nya definitionen av näringsbetingade andelar får genomslag på mottagen utdelning första gången vid 2005 års taxering för ett företag med kalenderår som räkenskapsår och där utdelningen enligt god redovisningssed är att hänföra till räkenskapsår 2004. För företag som har brutet räkenskapsår får den nya definitionen genomslag först vid 2006 års taxering. (p. 1 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224).

Kapitalvinster och kapitalförluster

De nya bestämmelserna tillämpas på kapitalvinst och kapitalförlust pga. avyttringar efter den 30 juni 2003. Äldre bestämmelser tillämpas på avyttringar före den 1 juli 2003. De nya bestämmelserna om skattefrihet för näringsbetingade andelar tillämpas således om avyttringen sker efter den 30 juni 2003. En konsekvens av att äldre bestämmelser ska tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster pga. avyttringar före den 1 juli 2003 är att en tillkommande köpeskilling pga. en sådan avyttring som erhålls efter den 30 juni 2003 ska beskattas enligt äldre bestämmelser. (p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224).

Lättnadsregler

Som framgår av avsnitt 22.2.4 har procentsatsen för röst- eller kapitalandelen i 43 kap. 2 § 2 IL sänkts från 25 till 10. För att inte ändringen ska få retroaktiv verkan ska vid tillämpningen av den nya lydelsen av 43 kap. 2 § 2 IL det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 december 2003 utgöra det första av de fyra räkenskapsår som bedömningen kan utgå ifrån. För tidigare räkenskapsår tillämpas bestämmelsen i sin äldre lydelse. (p. 9 av övergångsreglerna till SFS 2003:224).

Från begränsad avdragsrätt för kapitalförluster till avdragsförbud

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2002 (SFS 2002:540) begränsades avdragsrätten för juridiska personers kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Tidigare hade kapitalförluster på näringsbetingade andelar varit avdragsgill som en kostnad i näringsverksamheten. Den begränsning som infördes innebar att sådana förluster bara fick dras av mot kapitalvinster på delägarätter, dvs. aktiefällan i 48 kap. 26 § IL gjordes tillämplig även för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. En möjlighet till s.k. koncernkvittning infördes också för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. De nya bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL tillämpades på kapitalförluster på delägarätter som avyttrades den 7 december 2001 eller senare. De nya bestämmelserna tillämpades också på kapitalförluster på delägarätter som avyttrades före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöste en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL inträffade efter den 6 december 2001.

De nya regler som tillämpas på avyttringar som sker efter den 30 juni 2003 innebär i princip att kapitalförluster på näringsbetingade andelar inte längre är avdragsgilla. För kapitalförluster som uppkommit pga. avyttringar som skett före den 1 juli 2003 ska dock enligt p. 10 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224 den äldre lydelsen av 48 kap. 26 § IL tillämpas även fortsättningsvis. Det innebär att kapitalförluster på näringsbetingade andelar som uppkommit pga. avyttringar under tiden den 7 december 2001 till den 30 juni 2003 får kvittas mot kapitalvinster på delägarätter utan någon tidsbegränsning. Den äldre lydelsen av 48 kap. 26 § IL tillämpas också på kapitalförluster på delägarätter som avyttrats före den 1 juli 2003 men där den omständigheten som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL i dess äldre lydelse inträffat efter den 30 juni 2003. Även sådana kapitalförluster får kvittas mot kapitalvinster på delägarätter utan någon tidsbegränsning. Det innebär att en kapitalförlust som uppkommit pga. en avyttring av näringsbetingade andelar till ett företag inom intressegemenskapen före den 1 juli 2003 blir avdragsgill i aktiefällan utan någon tidsbegränsning om den omständighet som utlöser den uppskjutna avdragsrätten, t.ex. en extern avyttring av andelarna, sker efter den 30 juni 2003.

Det bör observeras att enligt en ny p. 6 i övergångsbestämmelserna till SFS 2002:540 har avdragsbegränsningen senarelagts. Den nya övergångsbestämmelsen behandlas i avsnitt 22.16.

P. 10 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224 behandlar också kapitalförluster på delägarätter som uppkommit i svenska handelsbolag. Denna reglering behandlas i del 2 avsnitt 28.7.2.

22.7 Förvaltningsföretag

22.7.1 Särreglerna för förvaltningsföretag har slopats

**Beskattas på
samma sätt som
rörelsedrivande
företag**

Det har ansetts önskvärt att förvaltningsföretag beskattas på samma sätt som rörelsedrivande företag. Därigenom undviks gränsdragningsproblem som annars lätt uppkommer när det gäller att bestämma om ett företag är förvaltningsföretag eller inte. En fortsatt tillämpning av särreglerna skulle också i vissa fall missgynna riskkapitalverksamhet som bedrivs i riskkapitalbolag. Om ett sådant företag inte är moderföretag till något rörelsedrivande företag är riskkapitalbolaget normalt att betrakta som ett förvaltningsföretag. Utdelning som riskkapitalföretaget erhåller måste då vidareutdelas för att inte bli beskattad hos företaget. Det innebär att mottagna utdelningar inte kan återinvesteras i riskkapitalverksamheten utan beskattning vilket hämmar verksamheten. För att förhindra bl.a. sådana effekter slopas särreglerna och förvaltningsföretag beskattas på samma sätt som rörelsedrivande företag. Det innebär bl.a. att ett sådant företag kan lämna och ta emot koncernbidrag, göra avsättning till periodiseringsfond samt inneha näringsbetingade andelar respektive kapitalplaceringsandelar. Utdelning och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar blir skattepliktigt men i normalfallet skattefritt om det är näringsbetingade andelar.

**Näringsbetingade
andelar**

En skillnad är dock att ett aktieförvaltande företag inte kan åberopa betingandevillkoret i utredningsregeln för att få ett innehav av marknadsnoterade andelar klassificerade som näringsbetingade. En förutsättning för att utredningsregeln i 24 kap. 14 § IL ska kunna tillämpas är att innehavet betingas av *rörelse* som bedrivs av ägarföretaget eller ett annat företag inom intressegemenskapen. Med *rörelse* avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om de uppräknade tillgångarna innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Eftersom ett aktieförvaltande företag inte bedriver *rörelse* enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL kan inte heller ett andelsinnehav betingas av rörelsen. Detta bekräftas också av rättsfallet RÅ 2001 ref. 6 där förvaltning av värdepapper inte ansågs utgöra rörelse.

Någon uttrycklig bestämmelse om att aktieförvaltande företag inte får använda utredningsregeln har därför inte ansetts nödvändig, prop. 2002/03:96 s. 99 f.

22.7.2 Övergångsbestämmelser

Slopade särregler m.m.

De nya reglerna för förvaltningsföretag tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. Om företaget har kalenderår som räkenskapsår innebär det att den slopade särreglering och de nya utdelningsreglerna tillämpas fr.o.m. taxeringsåret 2005, p. 1 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224. För kapitalvinst och kapitalförlust tillämpas de nya reglerna om avyttring skett efter den 30 juni 2003, p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224.

Avveckling av värdepappers- portföljen

De nya skattereglerna för andelsinnehav genom ett aktieförvaltande företag är i vissa avseenden inte lika förmånliga som tidigare. En fysisk person som placerat sin värdepappersportfölj i ett aktieförvaltande företag kommer t.ex. inte längre att kunna undvika kedjebeskattnings för utdelning. Det har därför ansetts rimligt att under en övergångsperiod göra det möjligt att överföra värdepappersportföljen från förvaltningsföretaget till den fysiska personen utan att en värdereserv i portföljen blir föremål för en omedelbar beskattning. Regleringen finns i p. 5 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224.

För förvaltningsföretagets del innebär övergångsbestämmelsen att företaget kan överföra en värdepappersportfölj bestående av andelar i aktiebolag och/eller ekonomiska föreningar utan att företaget uttagsbeskattas. Det kan vara fråga om svenska andelar men också andelar i utländska juridiska personer som motsvarar svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. I övrigt måste följande villkor vara uppfyllda.

Företaget måste omedelbart före ikraftträdandet den 1 juli 2003 var ett förvaltningsföretag enligt den definition som tidigare fanns i 24 kap. 14 § IL. Andelarna ska avyttras till en delägare som är fysisk person och som också var delägare i företaget den 30 juni 2003. Avyttringen från företaget till ägaren ska ske efter den 30 juni 2003 men före utgången av 2004. Ersättningen för de avyttrade andelarna ska motsvara andelarnas skattemässiga värde. Enligt lagtextens ordalydelse är det inte möjligt att bestämma ersättningen till ett belopp som avviker från andelarnas skattemässiga restvärde. Om så sker synes konsekvensen bli att förvaltningsföretaget ska uttagsbeskattas enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Det innebär att beskattning ska ske som om företaget sålt andelarna för marknadsmässigt värde, 22 kap. 7 § IL.

Förvaltningsföretagets avyttring av andelarna till underpris innebär att en värdeöverföring sker till förvärvaren. Av övergångsbestämmelsen framgår att förvärvaren inte ska beskattas i inkomstslaget kapital för värdeöverföringen. Andelarna anses anskaffade för det skattemässiga värdet hos företaget, vilket innebär att ett eventuellt övervärde tas fram till beskattning när förvärvaren avyttrar andelarna. Av övergångsbestämmelsen framgår vidare att förvärvaren får öka anskaffningsutgiften för andelarna med belopp som beskattas i inkomstslaget tjänst med stöd av de s.k. 3:12 reglerna i 57 kap. IL. Den värdeöverföring som sker när delägaren förvärvar andelarna till underpris torde räknas som en utdelning från förvaltningsföretaget till delägaren. Om förvaltningsföretaget är ett fåmansföretag och om de s.k. 3:12 reglerna är tillämpliga på förvärvaren kan utdelningen helt eller delvis komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. En sådan beskattning är inte undantagen enligt övergångsbestämmelsen. Det tjänstebeskattade beloppet måste då få öka anskaffningsutgiften för de förvärvade andelarna.

Med den utformning övergångsbestämmelsen fått förefaller lagstiftaren ha ansett att värdeöverföringen alltid ska behandlas som utdelning, oavsett om förvärvaren är aktiv eller passiv delägare. Ett sådant synsätt kan naturligtvis ifrågasättas, då en allmän princip vid köp av tillgångar till underpris torde vara att beskattning sker i inkomstslaget tjänst om delägaren är aktiv och i inkomstslaget kapital om ägaren är passiv, se t.ex. prop. 1999/2000:15 s. 63 och 73. Med hänsyn till det bakomliggande syftet, att ge delägare möjlighet att köpa ut värdepappersportföljen utan några alltför märkbara skatteeffekter, gör Skatteverket bedömningen att utköpstransaktionerna normalt bör behandlas som utdelning – om inte företaget och delägaren hävdar något annat, se även Ulf Tivéus i SN nr 5/2003 s. 285 och 291. Skatterättsnämnden har också i ett inte överklagat förhandsbesked den 2 juli 2004 (se Rättsfallsprotokoll 18/04) bedömt att en aktiv delägars utköp till underpris skall anses som en utdelning. Frågan avsåg utköp av fastighet som kan ske enligt en likartad övergångsbestämmelse, se avsnitt 22.13.3.

Exempel

Den fysiska personen Y äger sedan flera år samtliga andelar i förvaltningsföretaget AB A. Y:s andelsinnehav är inte kvalificerat enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Den 1 juli 2003 bestämmer sig Y för att köpa ut AB A:s värdepappersportfölj. Marknadsvärdet på portföljen är då 10 mnkr. Det skattemässiga värdet uppgår till 8 mnkr. Om Y köper ut portföljen för 8 mnkr ska AB A inte uttagsbeskattas. Övervärdet på 2 mnkr kommer därmed inte att

beskattas hos AB A. Trots att Y får köpa portföljen till ett underpris på 2 mnkr ska Y inte beskattas för värdeöverföringen. Y:s anskaffningsvärde på de andelar som ingår i portföljen uppgår till 8 mnkr. Det innebär att övervärdet på 2 mnkr kommer att realiseras när Y avyttrar portföljen.

Om det finns flera delägare i förvaltningsföretaget och om den värdeöverföring som utköpet av värdepappersportföljen utgör, endast tillfaller en eller några av delägarna, torde gåvobeskattnings kunna komma i fråga.

Det bör också observeras att om förvaltningsföretaget avvecklas genom försäljning eller likvidation ska en kapitalvinstberäkning ske på vanligt sätt. Även om värdepappersportföljen kan överföras till aktieägaren utan omedelbara skattekonsekvenser så kan en avyttring av förvaltningsföretaget leda till en kapitalvinst. Den ska beskattas på vanligt vis.

22.8 Investmentföretag

Med anledning av de förändringar som skett för företagssektorn i övrigt har det för investmentföretagen gjorts vissa kompenserande justeringar i underlagen för schablonintäkt och avskattningsintäkt. I underlagen ska inte räknas in andelar och aktiebaserade delägarätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om andelen eller den aktiebaserade delägarätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel, 39 kap. 14 § första stycket 2 och 39 kap. 17 § IL. Vad som avses med aktiebaserade delägarätter behandlas i avsnitt 22.10.

Om investmentföretaget varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingade andel så hade det varit ett vanligt aktiebolag som bedriver värdepappersförvaltande verksamhet. För ett sådant företag kan en andel vara näringsbetingad om andelen är onoterad eller om företaget har minst tio procent av rösterna i det ägda företaget, 24 kap. 14 § första stycket 1 och 2 IL. En sådan andel behöver därmed inte inräknas i underlagen för schablonintäkt och avskattningsintäkt för investmentföretaget eftersom en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om ett värdepappersförvaltande företag hade avyttrat den. Om andelen är marknadsnoterad krävs dock att innehavstidsvillkoret är uppfyllt.

Ett värdepappersförvaltande företag bedriver inte *rörelse* enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL och en andel kan därför inte bli näringsbetingad enligt betingandevillkoret i utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 IL eftersom villkoret förutsätter att innehavet betingas av *rörelse*. En kapitalvinst på andelen skulle således tas upp till beskattning om den avyttrades. Det innebär att

ett investmentföretag inte kan åberopa utredningsregeln vilket medför att ett sådant innehav ska inräknas i underlaget för schablonintäkt och i förekommande fall även i underlaget för avskattningsintäkt.

Som en konsekvens av att skalbolagsregler införts inom företagssektorn och eftersom investmentföretagen har erhållit en kompenserande justering av beräkningen av underlaget för schablonintäkten har det ansetts riktigt att även investmentföretag ska omfattas av skalbolagsreglerna. Ett investmentföretag kan alltså bli föremål för skalbolagsbeskattning, 39 kap. 14 § första stycket 1 IL. Vid beräkning av underlaget för schablonintäkten och i förekommande fall avskattningsintäkt ska man dock bortse från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning.

De nya reglerna för beräkning av schablon- och avskattningsintäkt tillämpas på beskattningsår som börjar efter utgången av 2003, p. 1 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224. De nya reglerna om skalbolagsbeskattning tillämpas på avyttringar som sker efter den 30 juni 2003, p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224.

22.9 Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska företag

22.9.1 Bakgrund

Den skattefrihet för utdelningar på näringsbetingade andelar som gällt tidigare har i princip även omfattat utdelningar på andelar i utländska företag. Som en skyddsåtgärd med syfte att motverka att den svenska skattebasen urholkas, bl.a. på grund av förfaranden som innebär ränteavdragsarbitrage, uppställdes dock ett krav som i huvudsak innebar att för skattefrihet krävdes att den utländska inkomstbeskattningen av det utdelande utländska företaget var jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Med syfte att underlätta fria kapitalrörelser inom den Europeiska unionen och även i övrigt underlätta internationella etableringar omfattar de nya reglerna om skattefrihet också näringsbetingade andelar i utländska företag. Det innebär en utvidgning av skattefriheten, främst genom att också kapitalvinster kan bli skattefria. En sådan förändring förutsätter dock att det finns regler som effektivt kan skydda den svenska skattebasen mot ränteavdragsarbitrage och andra förfaranden, inte bara såvitt avser utdelningar utan även i fråga om kapitalvinster. Nya och effektivare CFC-regler som ska motverka oönskade förfaranden trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086) och tillämpas

på beskattningsår som påbörjas efter utgången av år 2003. Genom de nya CFC-reglerna har tidigare krav på jämförlig beskattning i 24 kap. 15 § tagits bort.

22.9.2 Näringsbetingad andel – utländsk juridisk person

Villkor

En andel i en utländsk juridisk person som är näringsbetingad ska behandlas på samma sätt som en näringsbetingad andel i svensk juridisk person. För att en andel i en utländsk juridisk person ska vara näringsbetingad krävs att de generella kraven 24 kap. 13–14 §§ IL är uppfyllda, dvs. *ägarkravet* och *villkorskraven*, se avsnitt 22.2.2. Det ska vara fråga om en andel i ett företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Av 24 kap. 13 § IL framgår att med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Med detta uttryckssätt innefattas även utländska motsvarigheter till dessa slag av företag. Detta följer av att i IL omfattar de termer och uttryck som används även motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses, 2 kap. 2 § IL. Det ligger i sakens natur att de svenska associationsformerna aktiebolag och ekonomisk förening inte alltid har en identiskt lika motsvarighet i utländska stater. Det behöver därför inte föreligga absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (jfr prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22).

Konsekvensen av att en andel i en utländsk juridisk person är näringsbetingad är att utdelning och kapitalvinst är skattefri på samma villkor som gäller för en andel i en svensk juridisk person. En kapitalförlust är avdragsgill i aktiefällan om det är fråga om en marknadsnoterad andel där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt och under förutsättning att det inte är fråga om en avyttring inom intressegemenskapen. I övrigt är kapitalförluster inte avdragsgilla.

För andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU finns en utvidgning av definitionen av näringsbetingad andel. Bestämmelsen fanns tidigare 24 kap. 22 § IL och innebar att en sådan andel räknades som näringsbetingad också om innehavet motsvarade 25 % eller mer av *andelskapitalet* i företaget och även om andelen var lagertillgång. Bestämmelsen finns nu i 24 kap. 16 § IL. Som en konsekvens av de förändringar som skett i det generella regelsystemet har procentsatsen sänkts till tio procent. Liksom tidigare är bestämmelsen bara en utvidgning av definitionen av näringsbetingad andel. Det innebär att villkoren i övrigt i 24 kap. 13–14 §§ IL måste vara uppfyllda.

Utdelning från EU-företag

Med anledning av ändringar i det s.k moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG och 2003/123/EG) har utvidgade

möjligheter att skattefritt kunna ta emot utdelning från olika typer av associationsformer inom EU införts i 24 kap. 17 a § och 20 § 2 st. IL. Ändringarna avser fall där den utländska associationsformen inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och därmed utan särskilda regler inte skulle uppfylla de allmänna förutsättningarna för att betraktas som näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13 § IL.

22.9.3 Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna enligt SFS 2003:224 tillämpas på utdelning som enligt god redovisningssed ska tas upp under beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003, p. 1 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224. För kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas de nya reglerna på avyttringar som sker efter den 30 juni 2003, p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224.

De nya bestämmelserna i 24 kap. 17 a § och 20 § 2 st. IL gäller utdelning som tas emot efter utgången av 2004. Beträffande utdelning från företag som anges i bilaga 24.1 till IL i dess lydelse den 1 juli 2004 ska dock bestämmelserna tillämpas retroaktivt för utdelning som tagits emot efter den 30 april 2004.

22.10 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarätter

22.10.1 Bakgrund

Det bärande motivet till att slopa beskattningen av näringsbetingade andelar är att underlätta omstruktureringar inom näringslivet genom avyttringar av företag. Det saknas därför skäl att generellt utsträcka skattefriheten till delägarätter och tillgångar som ska behandlas som delägarätter, se 48 kap. 2 § IL. Vissa delägarätter, t.ex. teckningsrätter och delrätter, intar emellertid en särställning genom att tillgången endast är ett av tekniska skäl betingat led mellan ursprungsaktierna och de nya aktier som helt eller delvis är ett utflöde av dessa. Om sådana delägarätter grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till har det ansetts motiverat att behandla dem på samma sätt som ursprungsaktien. Om ursprungsaktien är näringsbetingad kan även den aktiebaserade delägarätten vara det, vilket medför att en kapitalvinst vid avyttring av delägarätten kan bli skattefri.

22.10.2 Näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt

Definition

Definitionen av näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt finns i 25 a kap. 4 § IL. Med en *aktiebaserad delägar rätt* avses en rätt

på grund av teckning av aktier, teckningsrätt, delrätt, eller option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier under förutsättning att rätten grundas på aktier i det företag som rätten hänförs till. Det bör observeras att delägarretten är *aktiebaserad* bara om den grundas på ett innehav av aktier i det företag som rätten hänförs till. Delägarretter som har förvärvats på marknaden räknas alltså inte som aktiebaserade. De säljoptioner som avses är sälj- och inlösenrätter som aktieägarna kan erhålla i samband med att ett aktiebolag förvärvar egna aktier eller löser in aktier genom nedsättning av aktiekapitalet. En förutsättning är dock att dessa har förvärvats p.g.a. ett befintligt innehav av aktier. En aktiebaserad delägar rätt är *näringsbetingad* om förvärvet av rätten grundas på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänförs till.

Den krets av företag som kan inneha näringsbetingade aktiebaserade delägarretter sammanfaller med den krets av företag som kan inneha näringsbetingade andelar, se avsnitt 22.2.2 angående *ägarkravet* samt 25 a kap. 3 § IL.

22.10.3 Kapitalvinst och kapitalförlust

Kapitalvinst

Av 25 a kap. 5 § IL framgår att en kapitalvinst på en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt, med två undantag, inte ska tas upp till beskattning. Det första undantaget gäller om s.k. skalbolagsbeskattning ska ske. Då ska hela ersättningen tas upp som kapitalvinst, 25 a kap. 9 § IL. Reglerna om skalbolagsbeskattning behandlas i avsnitt 22.17. Det andra undantaget gäller om det s.k. innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. På samma sätt som gäller för marknadsnoterade näringsbetingade andelar finns det för marknadsnoterade näringsbetingade aktiebaserade delägarretter ett villkor om innehavstid. En kapitalvinst på en sådan andel är skattefri bara om delägarretten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller om de aktier på vilka delägarretten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen, 25 a kap. 7 § IL. Den som har avyttrat en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt som är marknadsnoterad ska lämna uppgift om avyttringen om delägarretten innehafts kortare tid än ett år, 3 kap. 7 a § LSK. Bestämmelsen tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

Kapitalförlust

För kapitalförluster på näringsbetingade aktiebaserade delägarretter gäller samma avdragsregler som för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Det innebär att en kapitalförlust bara är avdragsgill om en motsvarande kapitalvinst skulle ha beskattats. När man bedömer om en kapitalvinst skulle ha beskattats ska man bortse från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, 25 a kap. 5 § IL. Det innebär att en kapitalförlust bara är

	avdragsgill om delägarrrätten avyttras när innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Förlusten är då avdragsgill inom aktiefällan, 48 kap. 26 § IL. Är det fråga om en avyttring inom en intressegemenskap är dock en kapitalförlust inte avdragsgill, 25 kap. 8 § IL.
Turordningsregler	Av avsnitt 22.3.4 framgår att det finns särskilda turordningsregler och särskilda regler för beräkning av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för näringsbetingade andelar. Dessa regler gäller även för näringsbetingade aktiebaserade delägarrrätter. Turordningsregeln finns i 25 a kap. 8 § IL och bestämmelsen om beräkning av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet i 48 kap. 7 § IL. Även de bestämmelser om karaktärsbyten som behandlas i avsnitt 22.5 tillämpas för näringsbetingade aktiebaserade delägarrrätter, se 25 kap. 6 § IL.
Delägarrrätter som inte är näringsbetingade	För aktiebaserade delägarrrätter som inte är näringsbetingade har inga särregler införts. Det innebär att kapitalvinster på sådana delägarrrätter är skattepliktiga och att förluster är avdragsgilla i aktiefällan.
Övergångsbestämmelse	De nya reglerna tillämpas på kapitalvinst och kapitalförlust där avyttring sker efter den 30 juni 2003, p 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224.

22.11 Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag

Kretsen av svenska juridiska personer som kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar har inte förändrats. De svenska juridiska personer som kan inneha näringsbetingade andelar och som därmed kan ta emot skattefri utdelning är, förutom aktiebolag och ekonomiska föreningar, stiftelser och ideella föreningar som inte är inskränkt skattskyldiga, sparbank och ömsesidigt försäkringsföretag, 24 kap. 13 § IL.

Även reglerna om skattefrihet för kapitalvinster respektive avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrrätter tillämpas på en svensk juridisk person som inte ska beskattas för utdelning på näringsbetingade andelar.

22.12 Utländska ägare

En utländsk juridisk person som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är skattskyldig här för utdelning och kapitalvinst på andelar som är knutna till det fasta driftstället. Ett utländskt bolag som har hemvist i en EES-stat och som bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige har dock skattefritt kunnat ta emot utdelning på näringsbetingade andelar som är

knutna till det fasta driftstället. Denna möjlighet har inte förändrats men på samma sätt som gäller för svenska företag ökar möjligheten att skattefritt ta emot utdelning genom att definitionen av näringsbetingade andelar har utvidgats.

Liksom tidigare krävs att det utländska bolaget ska motsvara något sådant svenskt företag som kan ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar. Det innebär att det ska vara fråga om ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är inskränkt skattskyldig, en svensk sparbanks eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, 24 kap. 13 § 5 IL. De villkor i övrigt som ska vara uppfyllda för att en andel ska bli näringsbetingad är desamma som gäller för svenska juridiska personer, 24 kap. 13–16 §§ IL och avsnitt 22.2.2.

Om ett utländskt bolag med hemvist i en EES-stat bedriver verksamhet från fast driftsställe i Sverige och det utländska bolaget innehar näringsbetingade andelar som är knutna till driftstället gäller samma regler som för ett svenskt företag som innehar näringsbetingade andelar. Det innebär att utdelning och kapitalvinster blir skattefria på samma villkor som gäller för svenska företag och att kapitalförluster bara kan bli avdragsgilla i aktiefällan. Om det utländska bolaget innehar aktiebaserade delägar-rätter behandlas de på samma sätt som för svenska företag.

22.13 Tillgångar som förpackats i bolag

25 a kap. 25 § IL

Prop. 2002/03:96 s. 34, 49, 132–135, 179, 186, 308 och 315 SkU
2002/03:14 s. 89

SOU 2001:11 s. 168–173

22.13.1 Bakgrund

Förpackning av tillgångar

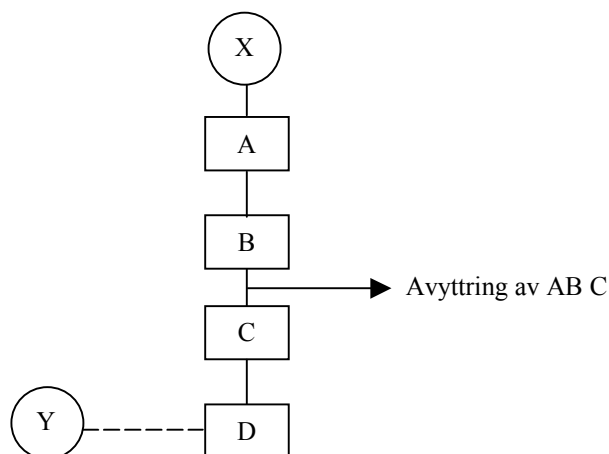
Efter det att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar har avskaffats är det troligt att dyrbarare tillgångar som producerats inom en koncern eller tillgångar som helt enkelt ökat i värde under innehavstiden, inför en försäljning, kommer att överföras till ett dotterföretag i koncernen genom en underprisöverlåtelse. Därefter avyttras andelen i dotterföretaget. Härigenom undgår säljaren beskattning för vad som egentligen inte är något annat än en ordinär rörelseintäkt. För köparen begränsas däremot möjligheten att göra värdeminskningssavdrag i förhållande till ett direkt förvärv av tillgången. Totalt sett skapas härigenom en skattekredit som framförallt är märkbar när fastigheter förpackas eftersom nuvärdet av framtida värdeminsk-

	ningsavdrag är lägre för dessa än för inventarier.
– inga motverkande skatteregler	Under lagstiftningsarbetet (jfr SOU 2001:11 s. 169 f och prop. 2002/03:96 s. 133) har konstaterats att det rent lagtekniskt är problematiskt att motverka förpackningar och det har även ifrågasatts om det överhuvudtaget är önskvärt att införa regler som ska förhindra förpackningar av inventarier och fastigheter. Som en konsekvens härav har lagstiftaren avstått från att införa generella skatteregler vid avyttring av tillgångar förpackade i bolag.
– värdepapper	I förarbetena nämns inget uttryckligen om förpackningar av värdepapper. Ett sätt att undgå kapitalvinstbeskattning vid avyttring av marknadsnoterade andelar, vilka ej uppfyller kraven för skattefrihet (röstvillkor/betingandevillkor/innehavstid), är därför att först sälja in dessa till ett koncernföretag som är onoterat. Avyttringen kan ske till skattemässigt värde under förutsättning att uttagsbeskattning inte blir aktuell med stöd av 23 kap. 1 L. Om förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning är uppfyllda kan därefter de förpackade andelarna i koncernföretaget avyttras helt utan kapitalvinstbeskattning, vid försäljning av koncernföretaget, under förutsättning att skalbolagsreglerna i 25 a kap. 1 L inte blir tillämpliga.
	22.13.2 Förpackningar av fastigheter (25 a kap. 25 § 1 L)
Fåmansföretagsregel	Det har i många fall varit skattemässigt förmånligt att låta fåmansföretaget vara ägare till bostadsfastighet som används av delägaren. Om en förpackad bostadsfastighet kan säljas skattefritt förbättras naturligtvis skattealkylen. För att inte omotiverade skatteförmåner ska uppstå har en särskild bestämmelse införts som blir tillämplig vid avyttring av företaget om fastigheten använts som bostad av delägaren eller denne närstående. En ny fåmansföretagsregel har införts.
	22.13.2.1 Avskattning
Bostad åt delägare	Om ett avyttrat företag – direkt eller indirekt genom ett dotterföretag – innehar en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad under de tre år som föregått avyttringen av en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för närstående till en delägare någon gång, ska andelsöverlåtelsen medföra att fastigheten skattas av hos det företag som innehar fastigheten. Detsamma gäller även för andel i privatbostadsföretag. För att avskattning ska aktualiseras fordras att det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag.
	Med bostad avses även fritidsbostad.
– fiktiv avyttring	Avskattningen innebär att företaget får anses ha avyttrat och därefter åter förvärvat fastigheten för ett pris motsvarande marknads-

värdet, varvid fastigheten får en ny anskaffningsutgift i alla inkomstskattehänseenden. Av praktiska skäl ska avskattningen avse hela fastigheten även om inte alla andelar i det avyttrade företaget avyttras (prop. 2002/03:96 s. 134). Beträffande avyttring av minoritetsposter, se avsnitt 22.13.2.2.

Det bör observeras att avskattning ska ske även om andelsavyttringen skett med förlust.

Exempel



X är ensam delägare i fåmansföretaget AB A. AB B avyttrar 90 procent av sitt innehav i AB C. Y, som är dotter till X, har under det senaste året utnyttjat AB D:s fastighet som bostad.

Fastighetens skattemässiga värde uppgår till 500 000 kr medan marknadsvärdet har beräknats till 2 miljoner kronor. Avyttringen av aktierna i AB C utlöser en avskattning i AB D enligt 25a kap. 25 § IL. Som intäkt tas 1,5 miljoner kronor upp till beskattning. AB D:s anskaffningsutgift för fastigheten uppgår häfter till 2 miljoner kronor.

– vad avses med dotterföretag?

Om företagsstrukturen ovan utökas med ett dotterföretag till AB D, nämligen AB E och om fastigheten kom att ägas av just AB E, skulle avskattning även i ett sådant fall kunna hävdas vid AB B:s avyttring av AB C? I lagtexten anges att fastigheten måste finnas i det avyttrade företaget eller i ett dotterföretag. Det har i IL inte närmare definierats vad som avses med dotterföretag, varför den civilrättsliga innebörden av begreppet bör kunna vara tillämplig. Enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen är både dotterföretag och genom dotterföretaget i tillräcklig omfattning ägt företag (dotterdotter-företag) att betrakta som dotterföretag. AB E är ett dotterdotter-företag till AB C och blir därigenom, enligt Skatte-

verkets uppfattning, att betrakta som ett dotterföretag vid tillämpningen av bestämmelsen i 25 a kap. 25 § IL. Det innebär att fastigheten ska skattas av i AB E i samband med att AB C avyttras.

Ikraftträdande

Avskattningsbestämmelserna i 25 a kap. 25 § IL tillämpas på avyttringar som sker efter den 30 juni 2003 (p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224).

22.13.2.2 Undantag från avskattning

Ingen avskattning i vissa fall

Bestämmelsen om avskattning ska emellertid inte tillämpas om:

- fastighetens marknadsvärde är lägre eller lika stort som dess skattemässiga värde,
- reglerna om skalbolagsbeskattning blir tillämpliga på avyttringen,
- den avyttrade andelen är marknadsnoterad, eller
- avyttring skett av minoritetspost som inte inneburit att ett väsentligt inflytande i det företag som äger fastigheten gått över till någon annan. Avskattning kan dock aktualiseras om flera minoritetsägare avyttrar andelar inom en kort tidsperiod eller om andra särskilda omständigheter föreligger.

– byggnadsföretag

Eftersom avskattning endast aktualiseras då avyttring sker av vissa näringsbetingade andelar (= kapitaltillgångar) så kan ett byggnadsföretag avyttra sina andelar (= lagertillgångar) i ett fastighetsförvaltande företag utan att bestämmelsen blir tillämplig.

22.13.2.3 Begränsning av avdragsrätt vid kapitalförluster på fastigheter

Fastighetsfålla

Kapitalförlust som uppstår vid avyttring av fastighet får som huvudregel endast dras av mot kapitalvinster på fastigheter. Se avsnitt 22.14.6.

22.13.3 Övergångsbestämmelser

Avyttring av bostadsfastighet

Genom införandet av en särskild övergångsregel har möjlighet getts att undvika en framtida avskattningssituation (p 6. av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224). Ett fåmansföretag, eller ett dotterföretag till ett sådant företag, ges möjlighet att avyttra sin fastighet utan uttagsbeskattning. Följande villkor måste då vara uppfyllda.

– utan uttagsbeskattning

Villkor

- Fastigheten ska till huvudsaklig del ha använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare någon gång

under en treårsperiod.

- Avyttring ska ske till en delägare som är en fysisk person och som även var delägare i fåmansföretaget den 30 juni 2003.
- Fåmansföretaget måste avyttra fastigheten till ägaren efter den 30 juni 2003 men före utgången av år 2004.
- Ersättningen för fastigheten ska motsvara fastighetens skattemässiga värde. Enligt lagtextens ordalydelse är det inte möjligt att bestämma ersättningen till ett belopp som avviker från fastighetens skattemässiga värde. Om så sker synes konsekvensen bli att fåmansföretaget ska uttagsbeskattas enligt bestämmelserna i 22 kap. 1 L. Det innebär att beskattning ska ske som om företaget sålt fastigheten för marknadsmässigt värde, 22 kap. 7 § L.

Övergångsbestämmelserna omfattar även andel i privatbostadsföretag.

Inga beskattningskonsekvenser för delägaren i inkomstslaget kapital

Fastighetsavyttring till underpris innebär att en värdeöverföring sker till förvärvaren. Av övergångsbestämmelsen framgår att förvärvaren inte ska beskattas i inkomstslaget kapital för värdeöverföringen. Fastigheten anses som anskaffad för det skattemässiga värdet hos företaget, vilket innebär att ett eventuellt övervärde tas fram till beskattning när förvärvaren avyttrar fastigheten. Av övergångsbestämmelsen framgår vidare att förvärvaren får öka anskaffningsutgiften för fastigheten med belopp som beskattas i inkomstslaget tjänst med stöd av de s.k. 3:12-reglerna i 57 kap. 1 L, eftersom den värdeöverföring som sker när delägaren förvärvar fastigheten till underpris är att räkna som en utdelning från fåmansföretaget till delägaren – se nedan.

– eventuellt i tjänst

Om de s.k. 3:12-reglerna är tillämpliga kan utdelningen helt eller delvis komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. En sådan beskattning är inte undantagen enligt övergångsbestämmelsen.

– då ökas anskaffningsutgiften

Det tjänstebeskattade beloppet måste då få öka anskaffningsutgiften för den förvärvade fastigheten. Eftersom utdelningen överhuvudtaget inte ska beaktas i inkomstslaget kapital bör, enligt Skatteverkets uppfattning, ev. sparat lättnadsutrymme inte tas i anspråk.

Begreppet fåmansföretag definieras generellt i 56 kap. 1 L. Den utvidgade definitionen i 57 kap. 1 L gäller bara i ”detta kapitel” (57 kap. 3 § 1 L). Eftersom övergångsbestämmelsen använder begreppet utan tillägg så bör det vara den generella definitionen av fåmansföretag som här avses.

Utköp

Med den utformning som övergångsregeln fått förefaller lagstiftaren ha ansett att värdeöverföringen ska behandlas som

utdelning, oavsett om förvärvaren är en aktiv eller passiv delägare. Ett sådant synsätt kan naturligtvis ifrågasättas, då en allmän princip vid förvärv av tillgångar till underpris torde vara att beskattning sker i inkomstslaget tjänst om delägaren är aktiv och i inkomstslaget kapital om ägaren är passiv, se t.ex. prop. 1999/2000:15 s. 63 och 73. Med hänsyn till det bakomliggande syftet att ge delägare en möjlighet att köpa ut fastigheten utan några alltför märkbara skatteeffekter gör Skatteverket bedömningen att utköps-transaktionerna normalt bör behandlas som utdelning – om inte företaget och delägaren hävdar något annat. Se även artikel av Ulf Tivéus, Skattenytt nr 5/2003 s. 285 och 291. Skatterättsnämnden har också i ett inte överklagat förhandsbesked den 2 juli 2004 (se Rättsfallsprotokoll 18/04) bedömt att en aktiv delägars utköp till underpris skall anses som en utdelning.

Exempel

X är passiv delägare i fåmansföretaget AB B. X:s dotter är verksam i betydande omfattning i AB B. Utomstående-regeln (57 kap. 5 § IL) är inte tillämplig. Bolaget är ägare till en sommarstuga som under det senaste året utnyttjats som bostad av dottern. X förvärfvar fritidshuset för 600 000 kr (= skattemässigt värde). Fastighetens marknadspris har beräknats till 1,4 miljoner kronor. X aktieinnehav i AB B är av kvalificerad natur, varför det utdelade beloppet, 800 000 kr (marknadspriset ./.. förvärvspriset) ska tas upp med tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL. Med beaktande av sparad utdelningsutrymme kommer X att bli beskattad för 150 000 kr i inkomstslaget tjänst. Någon beskattning i inkomstslaget kapital aktualiseras inte med beaktande av övergångsbestämmelsen. AB B blir inte uttagsbeskattad för överlåtelsen till underpris. Inte heller kan AB B medges avdrag för utdelat belopp. X:s anskaffningsutgift för fastigheten uppgår till 600 000 + 150 000 = 750 000 kr.

Turordning då även "vanlig" utdelning uppburits

Det kan säkerligen förekomma att delägaren som köper ut fastigheten även uppburit annan utdelning från fåmansföretaget under året. Om delägaren i en sådan situation blir beskattad i inkomstslaget tjänst uppkommer frågan om hela/delar av/ingen del av det tjänstbeskattade beloppet ska hänföras till fastighetsutköpet och därigenom utgöra del av anskaffningsvärdet för fastigheten. I avsaknad av bestämmelser som specifikt reglerar hur flera olika utdelningar ska förhålla sig till tjänstebeskatat belopp är det Skatteverkets uppfattning att den fastighetsförvärvande delägaren kan hänföra den värdeöverföring (utdelning) som skett i samband med fastighetsförvärvet till den tjänstebeskatade kapitalinkomsten. Detta eftersom lagtexten anger att "Medför

förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren”, vilket kan läsas och uppfattas som att denna inkomst läggs ovanpå all annan tjänstebeskattad kapitalinkomst, eftersom den föranleder beskattningen.

Exempel

Förutsättningar: Den skattskyldige har ett gränsbelopp på 10 000 kr (årets beräknade gränsbelopp 2 000 och sparutdelningsutrymme 8 000) och ett lättnadsbelopp på 4 000 kr (årets beräknade lättnadsbelopp 700 och sparutdelningsutrymme 3 300). Marknadsvärdet på fastigheten är 150 000 kr större än det skattemässiga värdet.

Fall I: Tjänstebeloppet blir 140 000 kr (150 000-10 000), vilket medför att något utrullat sparutdelningsutrymme inte finns. Det sparade lättnadsutrymmet blir 4 000 kr. Fastighetens anskaffningsutgift ska öka med 140 000 kr.

Fall II: Ytterligare förutsättning kontant utdelning har erhållits med 8 000 kr. Det innebär ett tjänstebelopp på 148 000 kr (150 000+8 000-10 000). Om fastigheten inte köpts ut hade beskattning skett enligt följande. Sparutdelningsutrymme hade uppgått till 2 000 kr (10 000-8 000) och beskattning hade skett i kapital med 4 000 kr (8 000-4 000). Förvärvet av fastigheten medför endast att det i stället ska ske en beskattning i tjänst med 148 000 kr. Detta innebär att fastighetens anskaffningsutgift ska öka med 148 000 kr, beskattning i inkomstslaget tjänst blir också 148 000 kr, och beskattning i inkomstslaget kapital blir 4 000 kr.

Fall III: Den kontanta utdelningen är i stället 60 000 kr. Det innebär att tjänstebeloppet blir 200 000 kr (150 000+60 000-10 000). Om fastigheten inte köpts ut hade beskattningen blivit följande. Beskattningen i inkomstslaget tjänst hade blivit 50 000 kr (60 000-10 000) och i inkomstslaget kapital hade den blivit 6 000 (60 000-4 000-50 000 [överutdelning]). Förvärvet av fastigheten medför att beloppet i inkomstslaget tjänst blir 200 000 kr i stället för 50 000 kr. Detta innebär att anskaffningsutgiften för fastigheten ska öka med 150 000 kr, beskattning i inkomstslaget tjänst blir 200 000 kr, och i inkomstslaget kapital beskattas 6 000 kr.

Fall IV: Ingen kontant utdelning och fastighetens marknadsvärde överstiger det skattemässiga restvärdet med endast 5 000 kr. Om fastigheten inte förvärvats hade utgående sparutdelningsutrymme varit 10 000 kr och utgående sparutdelningsutrymme hade varit 4 000 kr. Eftersom fastigheten

köpts ut och underpriset ska ses som utdelning (utan beskattning i inkomstslaget kapital, men däremot eventuell beskattning i inkomstslaget tjänst) blir följdén att det sparade utdelningsutrymmet blir 5 000 kr (10 000-5 000) och sparat lättnadsutrymme blir 4 000 kr. Anskaffningsutgiften för fastigheten ska inte ökas eftersom det inte blir någon tjänstebeskattning.

Gåvobeskattning

Gåvobeskattning torde komma ifråga i de fall taxeringsvärdet på fastigheten överstiger utköpspriset när den som förvärvar fastigheten inte är ensam ägare till företaget.

Återföring av reparationer och underhåll

Bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 IL om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll ska inte tillämpas på sådana utgifter som nedlagts före utgången av år 2000 när utköp sker i enlighet med övergångsregeln. Begränsningen till att endast undanta utgifter som nedlagts före 2000 års utgång har tillkommit för att motverka skatteplanering med syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner i samband med att lagförslaget blev allmänt känt våren 2001. I avsaknad av en sådan regel skulle ägaren annars ha kunnat tidigarelägga reparationer och underhåll av fastigheten utan att återläggning behövt ske i företaget och i många fall utan några direkta beskattningskonsekvenser i övrigt för varken ägare eller företag.

22.14 Vissa kapitalförluster

25 a kap. 12 och 19–24 §§ IL

Prop. 2002/03:96 s. 21–22, 30–33, 49, 135–140, 177–179, 186 och 308–310

SkU 2002/03:14 s. 16–17 och 24–25

SOU 2001:11 s. 177–180, 294 och 297

22.14.1 Bakgrund m.m.

För att reglerna inte ska kunna kringgås har det ansetts nödvändigt att komplettera avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar m.m. med vissa begränsningar i avdragsrätten för vissa andra slag av kapitalförluster.

22.14.2 Kapitalförluster på tillgångar i intresseföretag (25 a kap. 19 § första stycket punkt 1–3 IL)

Utvidgning av avdragsförbud

För att säkerställa att avdragsförbudet för kapitalförluster på andelar och delägarätter som är skattefria upprätthålls, har även avdragsrätten för kapitalförluster avseende intresseföretagsanknutna tillgångar tagits bort. Med kapitalförlust i näringsverksamhet avses förlust vid avyttring av kapitaltillgångar (25 kap.

3 § IL). Avdragsförbudet träffar därför endast förluster som uppstått vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med företag i intressegemenskap menas ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i alternativt om två företag står under i huvudsak gemensam ledning (25 a kap. 2 § IL). Se även avsnitt 22.17.

Följande tillgångar omfattas av avdragsförbudet

**Fordran
– punkt 1**

Förluster som avser fordran på ett företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap.

Förbudet tar sikte på situationer där man väljer att finansiera dotterföretag med lån i stället för med eget kapital. Ett exempel kan illustrera motivet till lagbestämmelsen (prop. 2002/03:96 s. 136).

Exempel

AB A har ett helägt dotterbolag AB B, som gör en investering som finansieras genom ett lån från A. Det egna kapitalet i B är litet i förhållande till lånet. Faller investeringen väl ut ökar värdet på A:s aktier i B, som kan säljas med vinst utan beskattning. Misslyckas investeringen blir, efter det att B:s lilla egna kapital tagits i anspråk, A:s fordring nödlidande och A kan sälja den med en avdragsgill förlust.

Det är en sådan möjlighet till skattearbitrage som ska förhindras med det införda avdragsförbudet.

Kundfordringar utgör inte kapitaltillgångar och förluster på sådana fordringar omfattas inte av avdragsförbudet. Skatterättsligt utgör ett villkorat aktieägartillskott normalt en fordran (jfr RÅ 1988 ref. 65) vilken är att betrakta som en kapitaltillgång, varför en förlust vid avyttring av ett villkorat aktieägartillskott inte är avdragsgill.

**Rätt till andel i
vinst
– punkt 2**

Förluster på en rätt till andel i vinst hos ett annat företag får inte dras av om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap.

**Rätt att förvärva
andelar
– punkt 3**

Förluster på en rätt att till ett viss pris (köpoption) eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarätter i ett annat företag eller tillgångar hos ett sådant företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap.

**Svenska
handelsbolag m.fl.**

Bestämmelserna tillämpas även på företag som är delägare i svenskt handelsbolag, eller i delägarbeskattad utländsk juridisk person, i vilket ovannämnda tillgångar har avyttrats med kapitalförlust som följd (25 a kap. 19 § andra stycket IL). Om skatt-

skyldigheten för andelen i handelsbolaget övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i stället denne. Möjligheten för den nye delägaren att få avdrag för kapitalförlusten är följaktligen beroende av om det skulle ha förelegat avdragsrätt för den tidigare ägaren (överlåtaren) till handelsbolaget (se prop. 2002/03:96 s. 308) om denne haft att redovisa del av handelsbolagets resultat.

Exempel

HB ägs till lika delar av AB A och den fysiske personen X. HB lämnar i jan 2004 ett lån om 500 000 kr till AB A:s dotterföretag AB B. Fordran på AB B avyttras av HB sex månader senare för 250 000 kr till ett utomstående företag AB E. Avyttringen innebär att en kapitalförlust på 250 000 kr uppkommer. Strax efteråt överlåter AB A sin andel i HB till AB F. Även denna transaktion medför en kapitalförlust på 100 000 kr. Avdragsrätten för förlusten som uppkommer vid avyttringen av fordran ska bedömas utifrån AB A:s skattemässiga position. Eftersom fordran uppstod vid en tidpunkt då AB B var ett företag i intressegemenskap med AB A så föreligger inte avdragsrätt för förlusten i AB F till den del som AB F har att redovisa HB:s resultat för 2004 (25 a kap. 19 § första stycket p. 1 respektive andra stycket II). Beträffande förlusten som uppstår vid AB A:s avyttring av HB-andelen så bedöms avdragsrätten enligt 25 a kap. 20 § II (se avsnitt 22.16).

**22.14.3 Kapitalförluster på derivatinstrument m.m.
(25 a kap. 19 § första stycket punkt 4 II)**

Optioner m.m.

En spärregel för kapitalförluster på derivat (t. ex. optioner), vars underliggande tillgångar utgörs av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter, har införts för att undvika att strategier med sådana tillgångar och förpliktelser används för att kringgå det övergripande avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar mm.

En preciserad uppräkningslista av vilka derivat som ska omfattas av bestämmelsen har inte gjorts eftersom derivatmarknaden ständigt förändras genom att nya instrument introduceras. Bestämmelsen har därför getts en generell utformning.

Bestämmelsen innebär att en kapitalförlust inte får dras av om den avser en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt. Enligt Skatteverkets bedömning omfattas även syntetiska optioner av avdragsförbudet när den underliggande tillgången är en näringsbetingad andel (Skatteverkets skrivelse 2004-10-08, dnr 130 572878-04/111).

I prop. 2002/03:96 s. 308–309 anges att bestämmelsen också är avsedd att kunna tillämpas på de fall då den underliggande tillgången redan har avyttrats vid bedömningstillfället. Lagrådets anmärkning om att en sådan tillämpning svårligen ryms inom den föreslagna lagtexten har inte medfört att bestämmelsen fått en ändrad utformning. Det är därför sannolikt att avdragsförbudet endast kan tillämpas under förutsättning att den underliggande tillgången ännu inte avyttrats vid avyttringen av derivatinstrumentet.

Även under denna punkt tillämpas bestämmelserna för företag som är delägare i svenskt handelsbolag eller i delägarbeskattad utländsk juridisk person i vilket tillgångarna har avyttrats med kapitalförlust som följd. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i stället denne (se ovan under rubriken kapitalförluster på tillgångar i intresseföretag, 22.14.2).

22.14.4 Kapitalförluster i handelsbolag respektive på andelar i handelsbolag (25 a kap. 19–23 §§ IL)

22.14.4.1 Kapitalförluster i handelsbolag

Förutom ett företags avdragsförbud avseende ett svenskt handelsbolags kapitalförlust vid avyttring av intresseföretagsanknutna tillgångar (25 a kap. 19 § IL, avsnitt 22.16.2) så har även avdragsrätten slopats för kapitalförluster i svenskt handelsbolag om dessa avser avyttring av delägar rätt för vilket det deläggande företaget inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om detta själv hade avyttrat delägar rätten (25 a kap 23 § IL).

22.14.4.2 Kapitalförluster på andelar i handelsbolag

En kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag får inte heller dras av till den del förlusten motsvaras av deläggarens andel av en realiserad eller orealiserad värdenedgång i handelsbolaget (eller i ett av detta ägt handelsbolag) på en tillgång beträffande vilken deläggaren inte skulle ha fått göra avdrag för kapitalförlust om deläggaren själv hade innehaft tillgången (25 a kap. 20–22 §§ IL). Även en ökning av värdet på vissa förpliktelser påverkar avdragsrätten. Har tillgångar avyttrats eller förpliktelser (pga. utfärdade optioner) upphört skall värdenedgång på tillgångarna och värdeökning på förpliktelserna endast beaktas om tillgången avyttrats/förpliktelsen upphört inom en tioårsperiod före avyttringen av andelen i handelsbolaget. Vid bedömningen ska slutligen endast beaktas värdenedgångar respektive värdeökningar som skett under företagets innehavstid.

Se avsnitt 22.16 för en mer ingående genomgång av bestämmelserna.

**Olikformig
behandling av
vinster och
förluster i hb
resp. på andelar
i hb**

22.14.4.3 Övrigt

Vad som sagts ovan om svenska handelsbolag och andelar i sådana bolag gäller på motsvarande sätt i fråga om delägarbeskattade utländska juridiska personer.

Det har av olika skäl ansetts vara komplicerat att utsträcka bestämmelserna om skattefrihet på utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar till att även omfatta handelsbolag m. fl. delägarbeskattade företag. Handelsbolagsägda aktier och andelar i sådana bolag har inte infogats i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster i avvaktan på om handelsbolagen blir egna skattesubjekt i inkomstskattehänseende. Avdragsförbudet för kapitalförluster i handelsbolag och på andelar i handelsbolag har tillskapats för att motverka försök till kringgående av avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar men innebär samtidigt en asymmetri (prop. 2002/03:96 s. 112) som både har uppmärksamrats och ifrågasatts. Detta faktum innebär sannolikt att det i många fall har ansetts motiverat att föra över andelar m.m. ägda av handelsbolag till ett aktiebolag. En sådan överföring kan i vissa fall ske till skattemässigt värde utan att beskattningskonsekvenser uppstår. Om marknadsvärdet är högre än det skattemässiga värdet för andelarna fordras att bestämmelserna i 23 kap. IL är uppfyllda för att uttagsbeskattning ska kunna underlätas. Sker avyttring av andelarna exempelvis till ett aktiebolag som inte är delägare i handelsbolaget krävs bl.a. att andelarna blir näringsbetingade i aktiebolaget under förvärvsåret (23 kap. 7 § IL) eftersom koncernbidragsrätt inte föreligger mellan handelsbolaget och aktiebolaget (jfr RÅ 2001 ref. 24).

22.14.4.4 Specialregel för fysisk person vid förvärv av en andel i ett handelsbolag (25 a kap. 24 § IL)

Om en fysisk person, eller ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person är delägare, förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett företag som skattefritt kan sälja näringsbetingade andelar m.m. (25 a kap. 3 § IL) har den fysiske personen ingen rätt till avdrag för en värdenedgång i handelsbolaget på en näringsbetingad andel, en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt eller en förlust på intresseföretagsanknutna tillgångar. Detta gäller under förutsättning att värdenedgången/ kapitalförlusten är hänförlig till tid före den fysiske personens förvärv av andelen. Rent tekniskt innebär detta att, vid beräkningen av inkomsten för den fysiske personen, tillgången får anses ha anskaffats för marknadsvärdet av handelsbolaget vid den tidpunkt då handelsbolagsandelen förvärvades av den fysiske personen.

Bestämmelsen gäller också om andelen i handelsbolaget i stället förvärvas från ett svenskt handelsbolag i vilket ett företag, vars kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar m.m. blir skattefri, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare.

Vid tillämpningen jämföras delägarbeskattad utländsk juridisk person med svenskt handelsbolag.

Specialregeln förklaras mer detaljerat i avsnitt 22.16.

22.14.5 Kapitalförluster på fastigheter

22.14.5.1 Bakgrund m.m.

I och med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar har slopats ligger det nära till hands att anta att företag vid avyttring av tillgångar kommer att agera olika beroende av om man är i en vinst- eller förlustsituation.

Exempel

Ett AB A, har ett dotterbolag B, med någon viss tillgång. Stiger tillgången i värde kan A sälja aktierna i B utan beskattning. Sjunker värdet på tillgången, kan B sälja tillgången med en avdragsgill förlust. Det är inte ens nödvändigt att tillgången initialt ligger i dotterföretaget. Har tillgången stigit i värde kan den i stället föras över till ett dotterföretag genom en underprisöverlåtelse (prop. 2002/03:96 s. 139).

Det har inte bedömts realistiskt att införa särskilda spärregler för förpackningar i företag (jfr avsnitt 22.13). Inte heller har det ansetts vara behövligt att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster generellt vid avyttring av företagstillgångar. Endast vad gäller fastigheter, som avser stora värden och som ofta utgör ett kapitalplaceringsobjekt, har en begränsning ansetts nödvändig för att därigenom undvika asymmetrier i systemet.

22.14.5.2 Kvittningsfålla vid fastighetsavyttringar (25 kap. 12 § IL)

Begränsning

– möjlighet till koncernkvittning

Bestämmelsen innebär att ett svenskt aktiebolag, eller annat företag som anges i 24 kap. 13 § IL, endast kan dra av kapitalförlust på fastighet mot kapitalvinst på fastighet dvs. skattelagstiftningen har utökats med ännu en kvittningsfålla. Förutom denna begränsning har även en utvidgning av avdragsrätten skett då kapitalförlust numera kan kvittas mot annat koncernföretags kapitalvinster vid avyttring av fastighet – detta förutsatt att koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen och att båda begär det vid samma års taxering. Om inte

förlusten har kunnat utnyttjas skjuts den på framtiden och behandlas som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret. I praktiken kan detta för många småföretag innebära att avdrag för förlusten aldrig kommer att kunna utnyttjas.

Någon begränsning av möjligheten att utnyttja förlusten efter ett ägarbyte motsvarande bestämmelserna i 40 kap. IL har inte införts, se dock nedan angående handelsbolag och fysisk person.

Vid beräkningen av kapitalförlusten medges avdrag för fastighetens hela omkostnadsbelopp. Tidigare gjorda avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återförs i samband härmed till beskattning (26 kap 2 § IL). Återfört belopp utgör inte kapitalvinst, varför denna intäkt inte kan kvittas mot fastighetsförlusten.

Vid vilken taxering ska förlusten prövas?

När förlusten på fastigheten ska bli föremål för prövning är i dagsläget oklart. Enligt prop. 2002/03:96 s. 140 är det naturligt att förlusten på fastigheten prövas och beslutas vid den taxering som avser beskattningsåret när den avyttrades. Denna uppfattning har dock ännu inte lagreglerats, men regeringen avser att senare återkomma med ett lagförslag om detta. Till dess bör enligt Skatteverkets uppfattning en förlust fastställas först när den utnyttjas och inte när den uppkommer (se även avsnitt 22.3.3). Detta överensstämmer med hur förluster i kvittningsfällan för delägarätter tidigare har hanterats.

Sv. handelsbolag m.fl.

Även svenskt handelsbolag och delägarbeskattad utländsk juridisk person som avyttrar fastighet omfattas av bestämmelsen – såvitt avser delägare som kan avyttra näringsbetingad andel mm skattefritt. Koncernkvittningsregeln gäller dock inte i ett sådant fall, vilket innebär att en förlust på fastighet i handelsbolag inte kan utnyttjas mot kapitalvinst som uppstår vid avyttring av fastighet i dotterbolag till det deläggande företaget. Om skattskyldigheten för andelen går över till någon annan gäller i stället bestämmelserna för denne – för förvärvare som är fysisk person får en kapitalförlust på en fastighet inte dras av överhuvudtaget (45 kap. 32 a § IL).

Exempel

AB A är delägare i HB. I september 2003 avyttrar HB sin hyresfastighet med förlust. Förlusten beräknas i deklARATIONEN för taxeringen 2004 uppgå till 800 000 kr. AB A avyttrade under år 2003 en fastighet varvid en kapitalvinst om 200 000 kr uppstod. Vid taxeringen 2004 utnyttjar AB A till viss del sin andel av HB:s kapitalförlust, 400 000 kr, för att kvitta bort kapitalvinsten som uppkom vid avyttringen av den egna fastigheten. Resterande del av kapitalförlusten, vilken inte beloppsmässigt fastställts, betraktas

som en ny kapitalförlust vid kommande års taxering. AB A avyttrar sin andel i HB under 2004 till AB B. AB B kommer därmed att överta den kvarvarande delen av kapitalförlusten som inte AB A utnyttjat tax 2004. Skulle AB A i stället avyttrat andelen till en fysisk person så skulle avdragsrätten för resterande kapitalförlust som avser förvärvarens andel ha utsläckts helt och hållet.

Undantag för vissa fastigheter

Kapitalförlusten hamnar emellertid inte i kvittningsfällan när fastighet som under tre år före avyttringen i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap. Med betydande omfattning bör avses 30 procent av värdet av fastigheten. Om det föreligger särskilda omständigheter, t. ex. när det rör sig om större fastigheter, kan procentandelen vara mindre, dock inte under 20 procent (prop. 2002/03:96 s. 140). Vad som menas med ”under tre år” framgår inte direkt av propositionen. På s. 170 (författningskommentaren) sägs att bedömningen av fastighetens användningsområde begränsas till de tre senaste åren. Enligt Skatteverkets uppfattning bör lagtexten tolkas så att denna endast anger en begränsning av hur långt tillbaka i tiden man ska gå vid bedömningen om villkoret är uppfyllt eller ej. Ett sådant synsätt innebär att om fastigheten endast innehafts under två år, men under hela denna tid använts för produktionsändamål i betydande omfattning, så bör kapitalförlusten bli kvittningsbar mot normal rörelsevinst dvs. utan avdragsbegränsning. En sådan tolkning av uttrycket ”under tre år” förefaller också vara i överensstämmelse med syftet med bestämmelsen då denna tillkommit för att undanta ”rena rörelsefastigheter” från den begränsning av avdragsrätten som i huvudsak riktar sig mot fastigheter som kapitalplaceringsobjekt.

22.14.6 Övergångsbestämmelser

Specialregeln i 25 a kap. 24 § IL avseende fysisk persons förvärv av andel i handelsbolag tillämpas på förvärv som sker efter den 30 juni 2003 (p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003: 224).

Värdenedgångar på tillgångar som avyttrats senast den 30 juni 2003 ska inte beaktas vid tillämpningen av bestämmelserna om kapitalförluster på andelar i handelsbolag (25 a kap. 20 § IL), se avsnitt 22.16. Detsamma gäller förpliktelser som upphört senast samma tidpunkt (p. 8 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224).

De upphävda bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ IL ska även fortsättningsvis tillämpas på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före den 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte kunnat utnyttjas. Bestämmelserna ska också tillämpas

på kapitalförluster på andelar som avyttrats före ikraftträdandet men där omständighet som utlöser avdragsrätt enligt den gamla förlustregeln i 25 kap. 30 § IL inträffar efter detta datum (p. 12 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224, se avsnitt 22.16.2).

22.15 Konsekvenser för vissa andra regler i IL

22.15.1 Koncerninterna andelsavyttringar

Prop. 2002/03:96 s. 48–49 och 141–142

SkU 2002/03:14 s. 88

SOU 2001:11 s. 181–182 och 303

22.15.1.1 Bakgrund m.m.

I 25 kap. 6–27 §§ IL, i dess lydelse t.o.m. 30 juni 2003, finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar. Med en koncernintern andelsavyttring avses en avyttring av en andel i ett företag som en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag gör med kapitalvinst till en juridisk person eller svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern, om vissa villkor är uppfyllda. Ett av dessa villkor är att det säljande företaget tillsammans med andra företag inom koncernen ska äga andelar i det avyttrade företaget med minst 25 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Alternativt ska det göras sannolikt att innehavet av den sålda andelen betingats av rörelsen som bedrivs av det säljande företaget eller av annat företag inom koncernen. Uppskov beviljas endast på begäran av det säljande företaget. Den huvudsakliga innebörden av uppskov är att kapitalvinsten ska tas upp som intäkt först när det inträffar en omständighet som medför att den avyttrade andelen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget självt.

22.15.1.2 Reglerna om uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar har slopats

Uppskovsmöjligheten avskaffad

Slopandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar har fått till följd att bestämmelserna om uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar (25 kap. 6–27 §§ IL) avskaffats fr.o.m. den 1 juli 2003. Anledningen härtill är att nästan alla koncerninterna andelsavyttringar kommer att omfattas av de nya bestämmelserna. Skäl att behålla de relativt komplicerade reglerna för ett litet antal andelsavyttringar som inte blir skattefria, har inte ansetts föreligga. Detta kan komma att medföra en skatteskärpning vid t.ex. en koncernintern avyttring av handelsbolagsandelar då

uppskov inte längre beviljas, samtidigt som en sådan avyttring inte kan ske skattefritt (prop. 2002/03:96 s. 110 f).

Det förtjänar att noteras att det vid en koncernintern avyttring av marknadsnoterade andelar som är näringsbetingade (antingen röst- eller betingandevillkoret uppfyllt) inte finns någon kontinuitet, varför en ny innehavstid påbörjas hos det förvärvande företaget.

22.15.1.3 Övergångsbestämmelser (p 4 till SFS 2003:224)

Beviljade uppskov efterges

Uppskov som ett företag beviljats – antingen enligt lagen (1998:1602) om uppskov med beskattning vid andelsöverlåtelser inom koncerner (jfr 1 kap. 4 § lagen [1999:1230] om ikraftträdande av inkomstskattelagen [1999:1229]) eller med stöd av 25 kap. IL – ska inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet eftersom företaget annars hade kommit i ett sämre läge än vad som skulle ha varit fallet om de inom koncernen avyttrade andelarna i stället hade behållits av det säljande företaget. Detta gäller även om de numera införda skalbolagsreglerna skulle ha varit tillämpliga på den första avyttringen med motiveringen att en senare extern avyttring kommer att prövas enligt dessa regler (prop. 2002/03:96 s. 142). Undantag från denna huvudregel, se nedan.

– koncernintern avyttring första halvåret 2003

Om en kapitalvinst uppkommit vid en koncernintern avyttring under första halvåret 2003 fordras att uppskov beviljats för att denna ska kunna omfattas av övergångsreglerna. Inträffar därefter under hösten 2003 en händelse som innebär att uppskovsbeloppet ska tas upp kommer således ingen beskattning att ske – både uppskov och eftergift samma år alltså.

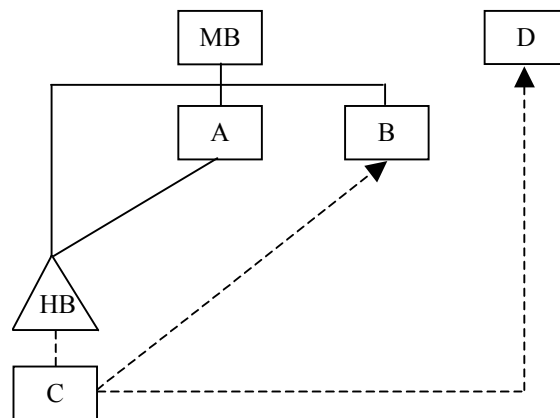
Undantag från eftergiftsregeln

Det har dock inte ansetts befogat att efterge beviljat uppskov om det avyttrande företaget var ett svenskt handelsbolag. En kapitalvinst som uppkommer i ett handelsbolag vid avyttring av näringsbetingade andelar är som tidigare omnämnts inte undantagen från beskattning (25 a kap. § IL och avsnitt 22.14.4.3) varför det inte finns någon anledning att efterge ett uppskov som grundar sig på en motsvarande kapitalvinst. Samma bedömning har gjorts i det fall uppskov beviljats vid avyttring av ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person. I dessa fall tillämpas även fortsättningsvis de äldre bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ IL om när en kapitalvinst ska tas upp till beskattning.

Undantag från undantaget

Om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag ska dock uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning om den avyttrade andelen avyttras efter den 30 juni 2003 och kapitalvinsten är skattefri eller ersättningen blir beskattad enligt skalbolagsreglerna i 25 a kap. 9 § IL.

Exempel



HB avyttrade sitt aktieinnehav i AB C till AB B den 1 juli år 2000. Vid taxeringen år 2001 beviljades MB respektive AB A uppskov med beskattningen enligt då gällande lagstiftning. AB B avyttrar i september 2003 samtliga aktier i AB C till den externe köparen AB D. AB B:s avyttring av aktierna i AB C omfattas av bestämmelserna i 25 a kap. IL varför kapitalvinsten blir skattefri. Uppskoven hos MB och AB A blir i samband härmed eftergivna.

22.15.2 Uppskovsgrundande andelsbyten

49 kap. 19 a och 19 b §§ IL
Prop. 2002/03:96 s. 43, 50, 142–145, 182 och 311
SkU 2002/03:14 s. 90
SOU 2001:11 s. 182–185

22.15.2.1 Bakgrund m.m.

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten finns i 49 kap. IL. Ett uppskovsgrundande andelsbyte innebär i huvudsak att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Enligt huvudregeln är ett villkor för uppskov att det köpande företaget vid utgången av det beskattningsår då avyttringen sker innehar andelar i det avyttrade företaget som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det företaget. Uppskov innebär att uppskovsbeloppet, dvs. den del av den beräknade kapitalvinsten som inte motsvaras av pengar, beskattas först när äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller dessa upphör att existera. Den skattskyldige har alltid möjlighet att ta upp uppskovsbeloppet vid en tidigare tidpunkt.

22.15.2.2 Eftergiftsbestämmelser (49 kap. 19 a § IL)

Gamla och nya beviljade uppskov kan efterges

Som en konsekvens av avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar ska inte beviljade uppskov tas upp till beskattning om de mottagna andelarna avyttras och dessa andelar är näringsbetingade. I de fall andelarna är marknadsnoterade måste även kravet på innehavstid vara uppfyllt. Det är vidare utan betydelse vid eftergiftsbedömningen om uppskov beviljats före eller efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Både förenklingsaspekter och skälighetsresonemang har återopats vid införandet av denna eftergiftsregel.

Exempel

I oktober 1999 avyttrade AB A sitt andelsinnehav i AB B till AB C. Som ersättning erhöles andelar i AB C. AB A erhöill uppskov med beskattningen vid andelsbytet. Fyra år senare, i oktober 2003, avyttras andelarna i AB C till AB D, som är ett dotterföretag till AB A. Eftersom andelarna i AB C är att betrakta som näringsbetingade för AB A så ska uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning (49 kap. 19 a § IL). AB A blir med stöd av bestämmelserna i 25 a kap. 5 § IL inte heller beskattad för kapitalvinsten som uppkommer vid avyttringen av andelarna i AB C.

Eftergiften gäller också när den faktiska beskattningen har blivit skjuten på framtiden med stöd av de tidigare reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Regeln som tidigare fanns i 49 kap. 22 § IL har utmönstrats i och med att bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar upphört att gälla, men tillämpas också fortsättningsvis på efterföljande koncerninterna avyttringar före ikraftträdandet.

– vid skalbolags-transaktion

Även i fall då kapitalvinsten vid avyttringen av de mottagna andelarna blir föremål för beskattning enligt skalbolagsbestämmelserna (25 a kap. 9 § IL) efterges uppskovsbeloppet.

– även vinster på kapitalplaceringsandelar kan omfattas

Uppskov avseende kapitalvinster på *kapitalplaceringsandelar* ska också kunna omfattas av bestämmelsen (prop. 2002/03:96 s. 143). Kapitalplaceringsandelar ska således kunna överföras till ett dotterföretag genom ett uppskovsgrundande andelsbyte varefter andelarna kan avyttras utan att uppskovsbeloppet behöver tas upp till beskattning. I praktiken kommer dock det säljande företaget sannolikt inte att erhålla uppskov med kapitalvinstbeskattningen då röstvillkoret (> 50 procent) normalt inte är uppfyllt hos köparen vid förvärv av kapitalplaceringsandelar. Att även dessa transaktioner, åtminstone i teorin, omfattas av eftergiftsregeln beror på att en motsvarande överföring av kapitalplaceringsandelar kan ske även genom en underprisöverlåtelse. Däremot

efterges inte uppskov om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren.

**– om kapitalförlust
uppkommer**

Inte heller ska uppskovsbelopp tas upp till beskattning när det vid den efterföljande andelsavyttringen uppkommer en kapitalförlust. Detta under förutsättning att om det vid den efterföljande andelsavyttringen hade uppkommit en vinst så skulle denna ha varit skattefri enligt de nu införda reglerna i 25 a kap. IL.

**– gäller inte
handelsbolag**

Bestämmelsen kan dock inte tillämpas i de fall avyttringen gjorts av ett handelsbolag eftersom ett sådant företag inte kan avyttra en näringsbetingad andel skattefritt. Undantag från detta undantag finns i övergångsbestämmelserna punkt 11 till SFS 2003:224 – se avsnitt 22.15.2.5.

Identiska bestämmelser gäller även för uppskov enligt den numera upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) – 4 kap. 86 § IPL.

**22.15.2.3 Särskilt villkor vid uppskovsgrundande andelsbyten
när beskattning ska ske enligt skalbolags-
bestämmelserna (49 kap. 19 b § IL)**

Huvudregel

Huvudregeln är att ett beviljat uppskovsbelopp, avseende kapitalvinst vid avyttring av skalbolag, ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den avyttrade andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Utan denna regel skulle det ha varit möjligt att avyttra ett skalbolag till ett utländskt företag genom ett uppskovsgrundande andelsbyte. Det utländska företaget skulle därefter kunna sälja skalbolaget utan att behöva omfattas av de svenska skalbolagsbestämmelserna – samtidigt som beviljat uppskov kan efterges enligt 49 kap. 19 a § IL (se ovan) i det fall de mottagna andelarna är näringsbetingade och därmed kan avyttras utan skattekonsekvens.

**– undantag vid
treårigt innehav**

För att huvudregeln ovan ska vara så lite ingripande som möjligt med hänsyn till fusionsdirektivet, så efterges uppskovsbeloppet dock om det köpande företaget eller ett koncernföretag till detta behåller andelen under en tid av tre år efter den uppskovsgrundande avyttringen. Om andelen överläts dessförinnan ska, för det beskattningsår då överlåtelsen sker, uppskovsbeloppet tas upp till beskattning. Eftersom det inte är särskilt realistiskt att tro att bolagsplundrare eller motsvarande skulle förvärva skalbolag genom ett andelsbyte torde bestämmelsen i huvudsak bli tillämplig på koncerninterna andelsavyttringar som kan komma att omfattas av skalbolagsbestämmelserna.

Om omständigheterna tyder på att förfarandet sammantaget inte innebär ett kringgående av skalbolags- och återköpsreglerna kan Skatteverket underlåta att tillämpa det särskilda villkoret med hänvisning till särskilda skäl.

22.15.2.4 Beräkning av innehavstid

Ingen kontinuitet

En i det här sammanhanget viktig fråga är hur innehavstidens längd ska beräknas i samband med avyttringar av marknadsnoterade näringsbetingade andelar genom uppskovsgrundande andelsbyten (se även avsnitt 22.3.4). Enligt prop. 2002/03:96 s. 144 ska beräkning ske på följande sätt. Om andelar, som innehafts kortare tid än ett år, avyttras genom ett uppskovsgrundande andelsbyte ska innehavstiden för de mottagna marknadsnoterade andelarna börja löpa från tidpunkten för andelsbytet. Innehavstiden för de avyttrade andelarna får således inte föras över till de mottagna andelarna. Innehavstiden för förvärvaren av de avyttrade andelarna påbörjas också från tidpunkten för andelsbytet.

22.15.2.5 Övergångsbestämmelser (p 11 till SFS 2003:224)

”Skalbolags- avyttringar”

Bestämmelserna i 49 kap. 19 a § IL tillämpas inte, dvs. uppskov efterges inte, om den avyttring som uppskovet avser har skett under perioden den 1 januari 2001–den 30 juni 2003 och, om bestämmelserna i 25 a kap. IL hade varit tillämpliga, ersättningen hade blivit föremål för skalbolagsbeskattning. Avsaknaden av en sådan här bestämmelse skulle ha fått till följd att ett stort antal skalbolagstransaktioner hade genomförts före ikraftträdandet. Kunskapen om lagförslaget i denna del torde ha haft en avhållande effekt på dylika transaktioner.

Det bör uppmärksammas att övergångsbestämmelsen inte är kopplad till 49 kap. 19 b § IL varför uppskovseftergift inte heller torde kunna komma ifråga vid ”skalbolagsavyttringar” som skett under tidsperioden 2001-01-01 till och med 2003-06-30, även om det köpande företaget eller ett koncernföretag till detta har haft andelen i sin ägo under mer än tre år därefter.

Svenska handelsbolag

Särskilda övergångsregler gäller för uppskovsbelopp då ett svenskt handelsbolag är det säljande företaget och den mottagna andelen har avyttrats vidare genom en koncernintern andelsavyttring före den 1 oktober 2002. Uppskovsbeloppet efterges om vinst vid den efterföljande avyttringen är skattefri eller ersättningen ska tas upp enligt skalbolagsreglerna. Övergångsbestämmelsen är ”evig” dvs. den gäller utan tidsbegränsning.

22.15.3 Verksamhetsavyttringar

Allmänt

I 38 kap. IL finns bestämmelserna om verksamhetsavyttringar. Med en verksamhetsavyttring avses i huvudsak en ombildning som innebär att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget, om vissa villkor uppfylls. För det säljande företaget gäller regler som innebär att någon beskattning inte kommer att ske på grund av avyttringen. I gengäld ska de mottagna andelarna anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Det köpande företaget träder i princip i det säljande företags skattemässiga situation. Reglerna om undantag från omedelbar beskattning tillämpas bara om det köpande och säljande företaget begär det.

När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas uppkommer frågan om hur verksamhetsavyttringar påverkas skattemässigt.

Risk för kringgåenden

I förarbetena anges att det möjligen kan finnas en risk för att reglerna om verksamhetsavyttringar kan utnyttjas så att marknadsnoterade näringsbetingade andelar som innehafts kortare tid än ett år genom en verksamhetsavyttring läggs in i ett vilande företag, som innehafts minst ett år. Därefter avyttras andelarna i det vilande företaget. I propositionen anges att förfarande av detta slag emellertid normalt torde falla under lagen (1995:575) mot skatteflykt (prop. 2002/03:96 s. 146).

Innehavstid

Eftersom det köpande företaget träder in i det säljande företags skattemässiga situation (38 kap. 14 § IL) kommer innehavstiden på marknadsnoterade näringsbetingade andelar att överföras till det köpande företaget. Någon motsvarande kontinuitetsbestämelse finns inte för det säljande företaget avseende de mottagna andelarna.

22.15.4 Fusioner och fissioner

Allmänt

Bestämmelser om fusioner och fissioner finns i 37 kap. IL. Bestämmelserna går ut på att vid fusioner som uppfyller vissa villkor, s.k. kvalificerade fusioner, ska beskattning inte ske hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Inga beskattningskonsekvenser

Avskaffandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medför inte några konsekvenser för företag som omfattas av bestämmelserna om fusioner och fissioner.

Innehavstid

Kontinuitetsprincipen i 37 kap. 18 § IL medför att innehavstiden för andelar hos det överlåtande företaget ska tillgodoräknas hos det övertagande företaget.

Fusionsvederlag i form av andelar i det övertagande bolaget medför att reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten (49 kap. 4 § IL) blir tillämpliga. Om det övertagande företaget vid fusion utger ersättning i form av marknadsnoterade nya andelar får inte innehavstiden för de andelar som ersatts beaktas vid beräkning av innehavstiden för de nya andelarna.

Det som sägs beträffande fusioner gäller även fissioner.

22.15.5 Lex ASEA m.m.

Utdelning från svenska aktiebolag och vissa utländska motsvarigheter i form av andelar i dotterbolag tas, under vissa förutsättningar, inte upp till beskattning (42 kap. 16 § IL). Hur anskaffningsutgiften ska beräknas framgår av 48 kap. 8 § IL.

Lex ASEA-bestämmelser finns också i bl.a. 22 kap. 10 § IL. Denna paragraf innebär att uttagsbeskattning inte ska ske om marknadsvärdet på de utdelade andelarna överstiger omkostnadsbeloppet. Slopandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medför att bestämmelsen om uttagsbeskattning i stort sett blir överflödig (se även avsnitt 22.15.6 nedan). Den kan emellertid behövas för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen har därför inte utmönstrats. Inte heller i övrigt har den nya lagstiftningen haft någon påverkan på Lex ASEA-reglerna.

22.15.6 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

23 kap. 2 § IL

Prop. 2002/03:96 s. 13–14, 148–150, 166 och 303–304

SkU 2002/03:14

SOU 2001:11 s. 188–191

22.15.6.1 Överlåtelse till underpris

Ej uttagsbeskattning vid skattefri avyttring

Beskattningskonsekvenserna vid uttag ur näringsverksamhet regleras i 22 kap. IL. Med uttag avses bl.a. att en tillgång i näringsverksamhet överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Avyttras en näringsbetingad andel till underpris ska dock uttagsbeskattning inte ske, i de fall kapitalvinsten blir skattefri (prop. 2002/03:96 s. 148 och 303–304) eftersom denna i praktiken inte skulle få någon effekt.

**Avyttring av
näringsbetingad
andel normalt
ingen underpris-
överlåtelse**

Enligt 23 kap. 3 § IL definieras en underprisöverlåtelse som en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet om vissa villkor är uppfyllda. Om villkoren är uppfyllda ska uttagsbeskattning inte ske. För att harmonisera bestämmelserna om underprisöverlåtelser med de nya reglerna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar har 23 kap. 2 § IL kompletterats med en bestämmelse som innebär att en underprisöverlåtelse inte föreligger om en kapitalvinst blir skattefri alternativt ska tas upp enligt reglerna om skalbolag. Näringsbetingade andelar kan alltså mycket väl avyttras till underpris utan uttagsbeskattning (se föregående stycke) trots att förvärvande företag har underskott som kvarstår från tidigare år.

**Skalbolags-
beskattning plus
uttagsbeskattning?**

I avsaknad av särskild reglering om undantagande från uttagsbeskattning kan det inte uteslutas att en andelsöverlåtelse som görs till underpris och som i och för sig avser en näringsbetingad andel (onoterad) men som blir föremål för skalbolagsbeskattning kan komma att medföra ytterligare beskattningskonsekvenser för det avyttrande företaget. Inte nog med att hela ersättningen blir beskattad enligt skalbolagsreglerna, dessutom synes även uttagsbeskattning kunna bli aktualiserad – bestämmelserna avseende underprisöverlåtelser ska ju inte tillämpas. Situationen kommer sannolikt inte att vara vanligt förekommande då den förutsätter att en kapitalvinst uppkommer vid avyttringen – i annat fall kan inte skalbolagsreglerna bli tillämpliga.

22.15.6.2 Ägarbeskattning vid överlåtelser till underpris

En underprisöverlåtelse av en tillgång mellan företag kan medföra beskattningskonsekvenser även för delägarna (23 kap. 11 och 12 §§ IL). Som ovan nämnts ska bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL inte tillämpas på skattefria avyttringar av näringsbetingade andelar.

**Ägarnas beskatt-
ning oreglerad**

Vilka effekter en avyttring av en skattefri tillgång (25 a kap. IL) kan få för ägarna har inte lagreglerats. RR har dock i tre domar den 8 november 2004, mål nr. 3595-04, 3691-04 och 3693-04, fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked innebärande att ägarna skall utdelningsbeskattas om näringsbetingade andelar överläts till underpris mellan bolag med samma fysiska personer som ägare och reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap IL inte är tillämpliga på förfarandet. Avgörandena är i linje med RÅ 2004 ref. 1 avseende överlåtelse till underpris av andelar i ett kommanditbolag. Regeringen har i en lagrådsremiss den 3 februari 2005 föreslagit nya regler som innebär att utdelningsbeskattning normalt inte ska ske vid underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar till ett aktiebolag eller ekonomisk förening. På begäran av

den skattskyldige får reglerna enligt förslaget tillämpas retroaktivt på avyttringar efter den 30 juni 2003.

22.16 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag

I SOU 2002:35 har framlagts ett förslag att göra svenska handelsbolag till skattesubjekt i inkomstskattehänseende.

I avvaktan på ett ställningstagande till detta förslag undantogs andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag från tillämpningen av de nya reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Detsamma gäller för utländska delägarbeskattade företag. Prop. 2002/03:96 sid. 110.

Förslaget i SOU 2002:35 har inte lett till lagstiftning och det synes inte heller finnas någon avsikt att genomföra förslaget.

Handelsbolagen särbehandlas

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar omfattar inte andelar som innehas av ett svenskt handelsbolag.

Kapitalvinster på andelar i handelsbolag och kapitalvinster på delägarätter som innehas av ett handelsbolag ska tas upp.

Rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på andelar och delägarätter som innehas av handelsbolag begränsades för avyttringar efter den 6 december 2001 genom SFS 2002:540. I princip får avdrag för kapitalförlust på rörelsebetingade tillgångar efter nämnda datum bara ske mot kapitalvinst på samma slags tillgångar. Enligt en senare tillkommen punkt i övergångsbestämmelserna kan tidpunkten den 6 december 2001 flyttas fram till den 30 november 2002. Se del 2 avsnitt 28.

De nya reglerna fr.o.m. den 1 juli 2003 om skattefrihet för näringsbetingade andelar innebär för handelsbolagens del ingen ändring varken vad gäller utdelning eller kapitalvinster. Reglerna innebär vissa avdragsbegränsningar i fråga om kapitalförluster på handelsbolagsägda delägarätter och på andelar i handelsbolag. Reglerna medför en i viss mening asymmetrisk behandling av sådana tillgångar men detta har ansetts nödvändigt för att motverka försök till kringgående av avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Prop. 2002/03:96 s. 112.

22.16.1 Kapitalförluster på delägarätter som uppkommit i ett svenskt handelsbolag

22.16.1.1 Realiserad kapitalförlust som inte får dras av

Begränsningen i avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter som uppkommit i svenska handelsbolag och som infördes i 48 kap. 27 § IL fr.o.m. den 7 december 2001 ersätts nu i princip med ett avdragsförbud.

De nya reglerna finns i 25 a kap. 23 § IL och gäller fr.o.m. den 1 juli 2003.

Avdragsförbud

Ett företag av det slag som anges i 25 a kap. 3 § IL, dvs. svenskt aktiebolag m. fl. (ägarföretaget), som är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrar en delägar rätt med kapitalförlust, får inte dra av den del av handelsbolagets kapitalförlust som belöper på den ägda andelen.

Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst enligt 25 a kap. 5 § IL inte skulle ha tagits upp av ägarföretaget om detta självt hade avyttrat delägar rätten ifråga.

En sådan kapitalvinst skulle delägarföretaget inte ha tagit upp om delägar rätten varit näringsbetingad för detta företag och, vad gäller marknadsnoterad delägar rätt, villkoret i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL om innehavstid varit uppfyllt.

Avdragsrätten finns kvar

Kapitalförluster på delägarätter som uppkommer i svenska handelsbolag och för vilka avdragsrätt fortfarande föreligger (dvs. sådana kapitalförluster för vilka avdragsrätten för ägarföretaget inte slopats genom 25 a kap. 23 § IL), ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 27 § 1 st. IL). Det är här fråga om kapitalförluster på t.ex. kapitalplaceringsandelar och marknadsnoterade näringsbetingade delägarätter som inte uppfyller kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL.

I den mån sådan kapitalförlust inte kan kvittas mot kapitalvinst ska 70 % av förlusten dras av (48 kap. 27 § 1 st. § IL).

Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter för vilka avdrag fortfarande ska göras och där innehavet i något fall kan vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå handelsbolaget nära, ska dras av i sin helhet (48 kap. 27 § 2 st. IL).

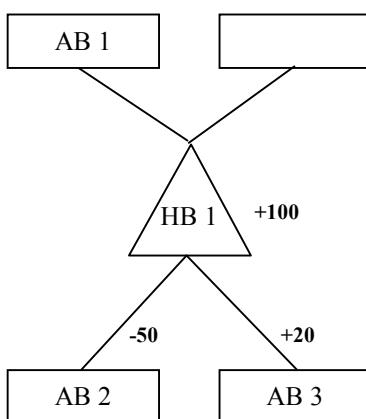
Exempel

AB 1 är ett rörelsedrivande företag som har ett 50 %-igt andelsinnehav i det likaledes rörelsedrivande HB 1, vilket i sin tur äger alla aktier (kapitaltillgångar) i de onoterade

AB 2 och AB 3. HB 1 redovisar för det aktuella beskattningsåret en rörelsevinst på 100 mkr före kapitalvinster och kapitalförluster på delägar rätt. HB 1 avyttrar under året sina aktieinnehav i de båda aktiebolagen. Avyttringen av aktierna i

- AB 2 har medfört en kapitalförlust på 50 mkr
- AB 3 har medfört en kapitalvinst på 20 mkr.

Nettoresultatet i handelsbolaget ska enligt bolagsavtalet fördelas på delägarna efter deras andelstal.



AB 1 får bara dra av sin andel (-25) av HB 1:s kapitalförlust på aktierna i AB 2 om en motsvarande kapitalvinst skulle tagits upp av AB 1 om detta bolag självt sålt aktierna i AB 2.

Eftersom aktierna i AB 2 skulle varit näringsbetingade för AB 1 (kapitaltillgång, ej marknadsnoterad) skulle en kapitalvinst vid avyttring av dessa aktier inte ha tagits upp av AB 1. Någon avdragsrätt för ifrågavarande kapitalförlust föreligger alltså inte för AB 1.

AB 1 ska ta upp sin andel (+10) av HB 1:s kapitalvinst på avyttringen av aktierna i AB 3. Någon kvittning av kapitalförlust mot kapitalvinst ska inte ske i handelsbolaget.

AB 1 ska redovisa sitt nettoresultat på sin andel i HB 1 med 60 mkr ($100/2 + 10$).

Direkt eller indirekt ägande

Ägarföretaget kan vara delägare i handelsbolaget direkt eller indirekt genom ett eller fler handelsbolag.

Skalbolag	Vid bedömningen av om en motsvarande kapitalvinst inte skulle tagits upp om ägarföretaget självt sålt handelsbolagets delägar rätt, ska man bortse från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL
Ny delägare	När en andel i ett handelsbolag överläts till en ny delägare, övertar denne skattskyldigheten för handelsbolagets hela beskattningsår om överlåtaren och förvärvaren inte avtalat annat. Frågan om avdragsrätt eller avdragsförbud för kapitalförlust på handelsbolagets delägar rätter ska då inte bedömas utifrån förvärva-rens situation utan ska knytas till överlåtarens förhållanden (prop.2002/03:96 s. 179 och 308 (27 § avses)).
...är fysisk person	Om i exemplet ovan en fysisk person förvärvar AB 1:s andel i HB 1 och därmed övertar skattskyldigheten för handelsbolagets avyttringar av delägar rätter, får han inte beakta handelsbolagets kapitalförlust på aktierna i AB 2 eftersom överlåtaren AB 1 inte skulle fått göra det. Han ska alltså redovisa ett nettoresultat på sin förvärvade andel på 60 mkr ($100/2 + 10$), dvs. samma som AB 1 skulle ha gjort. En fysisk person kan alltså inte genom att förvärva andelen i handelsbolaget från ägarföretaget ta över och utnyttja en redan realiserad kapitalförlust som ägarföretaget inte får dra av. Även i det fallet att aktierna i AB 2 säljs efter det att den fysiske personen förvärvat andelen i HB 1 föreligger ett motsvarande avdragsförbud för handelsbolagets i detta fall orealiserade kapitalförlust på delägar rätter. Se avsnitt 22.16.1.2 nedan.
Utländsk juridisk person	25 a kap. 23 § IL är tillämplig även på en i utlandet delägar-beskattad juridisk person (5 kap. 2 a § IL, tidigare 6 kap. 14 § IL) och på andelar i sådan person (prop. 2002/03:96 s. 179).
Övergångsbestämmelser	Handelsbolagets avyttringstidpunkt för delägar rätten avgör om en kapitalförlust ska beaktas hos delägaren enligt nya eller äldre regler. Avdragsförbudet i 25 a kap. 23 § IL ska enligt p. 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224 tillämpas på sådana avyttringar av delägar rätter som sker den 1 juli 2003 och senare. Bestämmelserna i 48 kap. 27 § IL i dess lydelse fram t.o.m. den 30 juni 2003 ska tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på delägar rätter som avyttrats före den 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. Detsamma gäller kapitalförluster på delägar rätter som avyttrats före sistnämnda datum men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL i dess äldre lydelse inträffar efter den 30 juni 2003 (p. 10). Detta innebär att de möjligheter att kvitta kapitalförluster som gällt närmast före den 1 juli 2003 finns kvar för förluster som

uppkommit före detta datum men som då ännu inte kunnat utnyttjas.

22.16.1.2 Tidigare ägares orealiserade kapitalförluster som inte får dras av

Av det föregående avsnittet framgår att kapitalförluster i ett handelsbolag på delägarätter inte får dras av i de fall ägarföretaget är en juridisk person som inte ska ta upp en motsvarande kapitalvinst vid en egen avyttring av samma tillgång.

Ny delägare är fysisk person

Om en sådan juridisk persons andel i ett handelsbolag förvärvas av en fysisk person, kan en vid överlåtelse tillfället orealiserad värdenedgång på en tillgång som handelsbolaget äger, inte tas över av den fysiske personen och sedan utnyttjas av denne för det beskattningsår när handelsbolaget realiserar kapitalförlusten.

Nya regler finns i 25 a kap. 24 § IL.

Dessa bestämmelser är tillämplig bara i det fallet att tillgången i fråga har gått ned i värde under handelsbolagets innehavstid och bara om handelsbolaget avyttrar tillgången med förlust och först när så sker.

Har tillgången gått ned i värde även efter den fysiske personens förvärv av handelsbolagsandelen, får denna del av handelsbolagets kapitalförlust dras av enligt vanliga regler i 48 kap. 27 § IL.

Tillgångar...

De tillgångar i handelsbolaget som det kan bli fråga om är;

- andelar och
- aktiebaserade delägarätter,

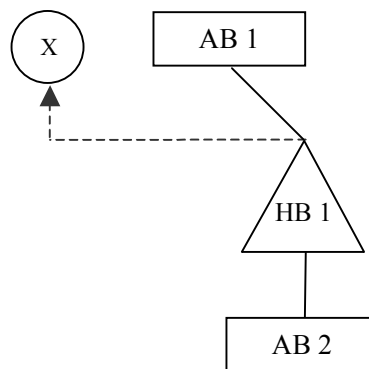
i båda fallen under den förutsättningen att tillgången skulle vara näringsbetingad om den innehas direkt av det företag som överlåter andelen i handelsbolaget, samt

- sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap.19 § IL (fordran på företag i intressegemenskap m.m. och derivatinstrument).

Något krav på minsta innehavstid ställs inte i 25 a kap. 24 § IL.

Exempel

En fysisk person X förvärvar AB 1:s andel i HB 1. HB1 säljer senare sina aktier i AB 2 med förlust.



X kan inte utnyttja något avdrag för den del av HB 1:s kapitalförlust på aktierna i AB 2 som motsvarar värdenedgången på dessa aktier fram till den tidpunkt då X förvärvade andelen i HB 1. Aktierna i AB 2 förutsätts vara näringsbetingade för AB 1 om de skulle innehas direkt av detta bolag. AB 1 skulle då inte varit skyldigt att upp en kapitalvinst på dessa aktier om AB 1 skulle ha sålt dem när X förvärvade andelen i HB 1. AB 1 skulle i så fall inte heller kunnat dra av en motsvarande kapitalförlust.

Särskild beräkning av HB-inkomsten

Fördelningen av handelsbolagets realiserade kapitalförlust på avdragsgill resp. ej avdragsgill del kräver att inkomsten beräknas särskilt för den handelsbolagsandel som ägs av en fysisk person och som har förvärvats från ett företag som skattefritt kan avyttra en näringsbetingad andel.

Vid denna beräkning ska handelsbolagets avyttrade tillgång anses anskaffad av detta bolag för marknadsvärdet vid tidpunkten för den fysiske personens förvärv av andelen i handelsbolaget. Därigenom förs inte den värdenedgång som uppkommit i handelsbolaget under det tidigare ägarföretagets tid över till den fysiske personen.

Om det är fråga om en förpliktelse som avses i 19 § 4 (derivatinstrument) och som ökat i värde under handelsbolagets innehavstid ska bestämmelsen om värdenedgång på tillgångar tillämpas på motsvarande sätt. Förpliktelsen ska anses ingången vid den fysiske personens förvärv av andelen i handelsbolaget.

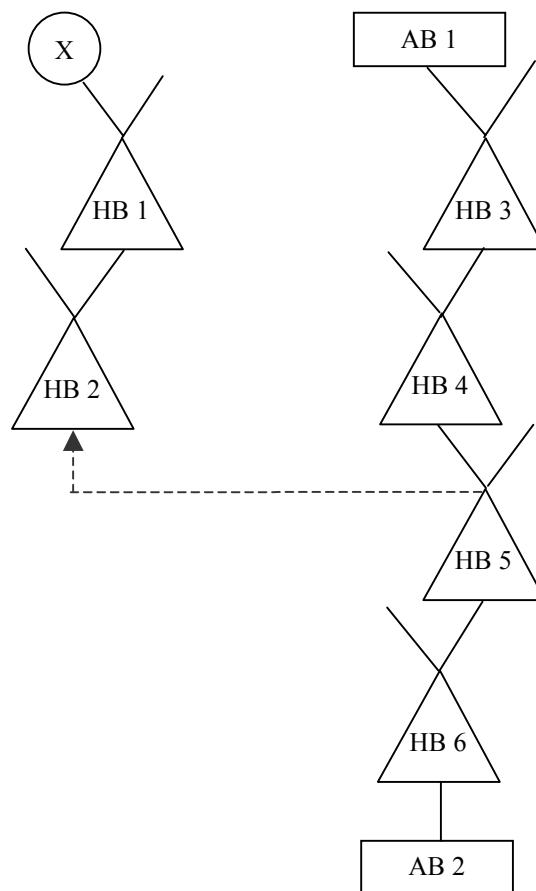
**Direkt och
indirekt ägande**

Vad som nu sagts gäller även

- om det är ett svenskt handelsbolag, i vilket den fysiske personen är delägare, som förvärvar andelen i ett svenskt handelsbolag från ett företag som inte beskattas för kapitalvinster på delägarrrätter; och även om den fysiske personen indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare i det förvärvande handelsbolaget,
- om det förvärvade handelsbolaget indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag äger tillgångar som sägs ovan och som har gått ned i värde,
- om den fysiske personen förvärvar sin andel i handelsbolaget från ett svenskt handelsbolag i vilket ett företag som inte beskattas för kapitalvinster på delägarrrätter, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare.

Exempel

HB 2, vari en fysisk person X indirekt genom ett annat handelsbolag är delägare, förvärvar av HB 4, vari AB 1 indirekt genom ett annat handelsbolag är delägare, detta bolags andel i HB 5. Indirekt genom HB 6 äger det förvärvade HB 5 tillgångar som nedgått i värde. HB 6 säljer dessa tillgångar, aktier i AB 2, med kapitalförlust. Aktierna i AB 2 skulle varit näringsbetingade för AB 1 om detta bolag innehaft dem direkt.



Eftersom HB 2 har förvärvat HB 4:s andel i HB 5 ska, vid beräkningen av X:s nettointäkt på andelen i HB 1 för det beskattningsår då HB 6 avyttrar aktierna i AB 2 med förlust, dessa aktier anses anskaffade av HB 6 för sitt marknadsvärde vid den tidpunkt då X genom HB 2 förvärvade andelen i HB 5. X får därigenom inte avdrag för ”sin” del av den förlust på aktierna i AB 2 som hänför sig till värdenedgången fram till HB 2:s förvärv av andelen i HB 5. – AB 1 skulle skattefritt ha kunnat avyttra näringsbetingade aktier i AB 2 vid den tidpunkt då HB 2 förvärvade andelen i HB 5.

Utländsk juridisk person

En i utlandet delägarbeskattad juridisk person (5 kap. 2 a § IL, tidigare 6 kap. 14 § IL) likställs vid tillämpningen av 25 a kap. 24 § IL med ett svenskt handelsbolag.

**Övergångs-
bestämmelser**

Enligt p. 3 st. 2 i övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224 ska de nya bestämmelserna i 25 a kap. 24 § IL tillämpas ifråga om andelar i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som en fysisk person förvärvar den 1 juli 2003 eller senare.

22.16.2 Kapitalförluster på andelar i handelsbolag

De begränsningar som infördes i 50 kap. 12 § IL fr.o.m. den 7 december 2001 och i 52 kap. 8 § IL fr.o.m. den 16 april 2002 vad gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförlust på andelar i svenskt handelsbolag resp. utländsk delägarbeskattad juridisk person ersätts nu med ett motsvarande avdragsförbud.

De nya reglerna finns i 25 a kap. 20 § IL.

Avdragsförbud

Ett företag av det slag som anges i 25 a kap. 3 § IL, dvs. svenskt aktiebolag m. fl. (ägarföretaget), som avyttrat en andel i ett svenskt handelsbolag med kapitalförlust får inte dra av förlusten till den del den motsvaras av företagets andel av en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en tillgång i handelsbolaget.

Det är bara den värdenedgång som skett under den tidsperiod som ägarföretaget innehaft andelen i handelsbolaget som ska beaktas.

Avdragsförbudet gäller i de fall ägarföretaget enligt 25 a kap. 5 § 2 st. eller enligt 19 § IL inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om detta företag självt hade avyttrat tillgången ifråga. Sådan kapitalförlust får företaget inte dra av om motsvarande kapitalvinst inte skulle tagits upp. Vid bedömningen av om en kapitalvinst skulle ha tagits upp ska man bortse från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL.

Avdragsförbudet gäller också i de fall kapitalförlusten inte skulle ha fått dras av enligt 25 a kap. 19 § IL om ägarföretaget avyttrat tillgången.

Tillgångar...

De tillgångar i handelsbolaget som det kan bli fråga om är andelar och delägarätter som skulle varit näringsbetingade om ägarföretaget självt innehaft dem (20 § jämförd med 5 och 3 §§ i 25 a kap. IL) samt sådana tillgångar som avses i 25 a kap. 19 § IL, dvs. fordran på företag i intressegemenskap m.m.

Tillgångarna kan även ägas eller ha ägts indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag.

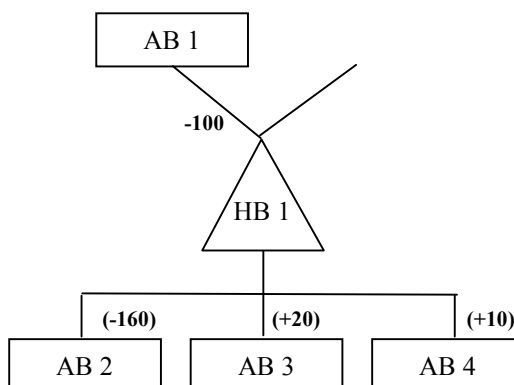
Vad som sagt ovan om värdenedgång på tillgångar gäller på motsvarande sätt för ökning av värdet på en förpliktelse som avses i 25 a kap. 19 § 4 IL (derivatinstrument) under den tid som ägarföretaget innehaft andelen i handelsbolaget.

Orsakssamband	För tillämpningen ställs det inget krav på visat orsakssamband mellan å ena sidan kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget och å andra sidan värdenedgången på tillgången i handelsbolaget.
Värdenedgången realiserad under de senaste 10 åren	Avdragsförbudet för kapitalförlust i de fall handelsbolagets tillgång avyttrats eller förpliktelse upphört under den tid ägarföretaget innehaft handelsbolagsandelen gäller endast om tillgången avyttrats eller förpliktelsen upphört inom tio år före ägarföretagets avyttring av handelsbolagsandelen.
Justerad anskaffningsutgift	I sådana fall har ägarföretaget enligt 25 a kap. 23 § IL, för det beskattningsår då handelsbolaget inom tioårsperioden avyttrade sin ifrågavarande tillgång, inte fått något avdrag för sin andel av handelsbolagets därvid uppkomna kapitalförlust. Ägarföretagets justerade anskaffningsutgift (JAU) på handelsbolagsandelen har följaktligen inte heller reducerats. Ägarföretagets kapitalförlust vid avyttring av andelen i handelsbolaget blir därför motsvarande större. Denna större kapitalförlust är nu inte avdragsgill för ägarbolaget till den del den beloppsmässigt motsvaras av handelsbolagets tidigare realiserade ej avdragna värdenedgång på en tillgång, t. ex. en delägar rätt.
Asymmetri	Om det under ägarföretagets innehav av handelsbolagsandelen föreligger både värdenedgång på en tillgång av det aktuella slaget i handelsbolaget och värdeuppgång på en annan sådan tillgång, ska någon kvittning inte ske. Detta gäller oavsett om värdeförändringen är realiserad eller orealiserad.

Exempel

AB 1 har ett 50-procentigt andelsinnehav i det rörelse-drivande HB 1, vilket bl.a. innehar eller innehaft aktier i de onoterade AB 2, 3 och 4. Handelsbolaget har under året före beskattningsåret avyttrat sina aktier AB 2 med en kapitalförlust på 160 mkr. Hälften av värdenedgången på dessa aktier har uppkommit under den tid AB 1 varit delägare i HB 1. Handelsbolaget sålde under samma beskattningsår aktierna i AB 3. Denna försäljning medförde en kapitalvinst på 20 mkr. Handelsbolaget har under beskattningsåret sålt aktier i AB 4 med en kapitalvinst på 10 mkr. Aktierna i AB 3 och AB 4 förvärvades efter det att AB 1 förvärvade sin andel i HB 1.

AB 1 avyttrar under beskattningsåret sin andel i HB 1 med en kapitalförlust på 100 mkr.



Avyttringen av aktierna i AB 2 har skett inom tioårsperioden. AB 1 skulle inte ha fått dra av kapitalförlust på dessa aktier om AB 1 självt avyttrat dem. AB 1 får inte dra av den del av kapitalförlusten på andelen i HB 1 (100 mkr) som svarar mot dess del av den värdenedgång på aktierna i AB 2 som uppkommit under den tid AB 1 innehaft andelen i HB 1, dvs. 40 mkr $(160/2/2)$. AB 1:s avdragsgilla del av förlusten på handelsbolagsandelen uppgår till 60 mkr $(100-40)$.

Vinsten på aktierna i AB 3 har redovisats det år den realiserades och får inte kvittas ens mot en samma år uppkommen kapitalförlust i handelsbolaget på samma slags tillgångar. Förvärvaren av AB 1:s andel i HB 1 redovisar beskattningsårets resultat inklusive kapitalvinsten på aktierna i AB 4.

Beräkning av värdenedgång

När värdenedgången beräknas ska som anskaffningsutgift för en tillgång som redan finns i handelsbolaget när ägarföretaget förvärvar andelen i handelsbolaget anses tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för detta andelsförvärv.

Finns tillgången kvar i handelsbolaget när ägarföretaget avyttrar sin andel i handelsbolaget, ska tillgången värderas till sitt marknadsvärde vid tidpunkten för andelsavyttringen (25 a kap. 21 § IL).

I övrigt ska bestämmelserna 44 och 48 kap. IL tillämpas. Schablonregeln i 48 kap. 15 § IL kan dock inte användas.

Har en sådan förpliktelse som avses i 25 a kap 19 § 4 IL ökat i värde, ska värdet av denna bestämmas på ett i princip motsvarande sätt (25 a kap. 22 § IL).

Kapitalförlust som ska dras av

Avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförlust på andel i handelsbolag vid avyttring efter den 30 juni 2003 ska allt-

så fortfarande göras t.ex.:

- när inte finns eller funnits några näringsbetingade delägar-
rätter i handelsbolaget utan förlusten på den sålda andelen
beror på att handelsbolagets rörelse gått dåligt,
- när det visserligen finns eller funnits sådana delägar-
rätter men de inte minskat i värde under den tid ägarföretaget innehaft
den sålda andelen,
- när värdenedgången på sådana delägar-
rätter inte motsvarar
hela ägarföretagets kapitalförlust på andelen,
- när värdenedgång föreligger på sådana delägar-
rätter men kra-
vet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL inte är uppfyllt.

Bestämmelserna om avdrag i sådan fall finns som tidigare i
50 kap. 10 och 11 §§ IL.

**Utländsk juridisk
person**

Bestämmelserna i 25 a kap. 20 § IL gäller på motsvarande sätt i
fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (5 kap.
2 a § IL) och andelar i sådana personer.

**Övergångs-
bestämmelser**

Enligt p. 3 st. 1 i övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224 ska
de nya bestämmelserna i 25 a kap. 20 § IL tillämpas på kapi-
talförluster på grund av avyttringar av andelar i ett svenskt han-
delsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person
efter den 30 juni 2003.

Enligt p. 8 ska vid tillämpning av bestämmelserna i 25 a kap.
20 § IL värdeförändringar inte beaktas på sådana tillgångar i han-
delsbolaget som avyttrats före den 1 juli 2003. Detsamma gäller
förpliktelser som upphört före detta datum.

De upphävda bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ IL ska
tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på andelar som
avyttrats före den 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte har
kunnat utnyttjas. Detsamma gäller kapitalförluster på andelar som
avyttrats före nämnda datum men där den omständighet som ut-
löser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL i dess äldre
lydelse inträffar efter den 30 juni 2003 (p. 12).

Den upphävda bestämmelsen i 52 kap. 8 § IL ska tillämpas även i
fortsättningen på kapitalförluster på andelar i en i utlandet
delägarbeskattad juridisk person som avyttrats före den 1 juli
2003 men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. Detsamma
gäller kapitalförluster på andelar som avyttrats före nämnda
datum men där den omständighet som utlöser en uppskjuten
avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL i dess äldre lydelse inträffar
efter den 30 juni 2003 (p. 13).

Vid tillämpning av de upphävda bestämmelserna i 50 kap. 12 § och 52 kap. 8 § IL ska hänvisningen till 6 kap. 14 § IL i stället avse 5 kap. 2 a § IL.

De möjligheter att kvitta kapitalförluster mot kapitalvinster som gällt närmast före den 1 juli 2003 finns alltså kvar för förluster som uppkommit före detta datum men som då ännu inte kunnat utnyttjas.

22.17 Skalbolag (när juridisk person avyttrar andelar)

25 a kap. 9–18 §§, 39 kap. 14 § och 49 kap. 19 b § IL
SkU 2002/03:SkU14
Prop. 2002/03:96 s. 25–30, 49, 113–132 och 172–177
Prop. 2001/02:165 Skatteregler mot handel med skalbolag (för fysiska pers.)
SOU 2001:11 s. 163–168 och 173–176

Sammanfattning

Bakgrund

I och med att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffats har det ansetts nödvändigt med regler som motverkar handel med skalbolag inom bolagssektorn – en skalbolagsregel. Tidigare har det varit ointressant för juridiska personer att sälja skalbolag eftersom kapitalvinsten beskattats medan inkomst i form av utdelning varit skattefri. Men i och med att kapitalvinster på näringsbetingade andelar gjorts skattefria kan även en juridisk person komma att sälja ett skalbolag till en bolagsplundrare. Därmed skulle det första ledet i dubbelbeskattningen undvikas. Det säljande företaget beskattas inte och det sålda företaget betalar inte den skatt som belöper på det obeskattade kapitalet i bolaget utan plundras på dess innehåll.

Med skalbolag avses vanligtvis ett bolag där själva näringsverksamheten (inkrämets) överlåts separat, varför endast likvida tillgångar återstår i bolaget (skalet). En inkråmsöverlåtelse är emellertid inte nödvändig. Ett skalbolag kan också vara ett bolag, som t.ex. på grund av ägarens arbetsinsatser innehåller i huvudsak likvida tillgångar.

Jfr regler för fysiska personer

Sedan den 4 april 2002 finns regler mot handel med skalbolag när det är fysiska personer som är säljare (se avsnitt 17.7). De reglerna har tjänat som förebild för de nu införda reglerna för juridiska personer (se prop. 2001/02:165). I stort motsvarar reglerna för juridiska personer de regler som gäller för fysiska personer. Vissa skillnader finns dock. Bl.a. är inte skalbolagsreg-

lerna tillämpliga när en juridisk person avyttrar ett handelsbolag. När en juridisk person avyttrar ett skalbolag ska hela köpeskillingen tas upp som kapitalvinst. När en fysisk person avyttrar ett skalbolag ska kapitalvinsten i stället beskattas som passiv näringsverksamhet. En juridisk person har, till skillnad från en fysisk person, rätt att kvitta underskott i näringsverksamheten respektive ”fällanavdrag” mot kapitalvinsten. Dessutom är det inte obligatoriskt att lämna en bankgaranti när en juridisk person avyttrar ett skalbolag. I stället kan ett subsidiärt betalningsansvar inträda.

Reglerna för juridiska personer tillämpas på avyttringar efter den 30 juni 2003. Bestämmelserna tillämpas när näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter avyttras.

Handelsbolag

Reglerna om skalbolagsbeskattning gäller inte när ett företag avyttrar en andel i ett handelsbolag. Det framgår av 25 a kap. 3 § IL. En förutsättning är nämligen att företaget ska ha avyttrat näringsbetingade andelar eller näringsbetingade aktiebaserade delägarätter. Näringsbetingad andel definieras i 24 kap. 13 § IL och näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt definieras i 25 a kap. 4 § IL. I den uppräkningslista som redovisas i dessa paragrafer finns inte andel i handelsbolag med. Därmed gäller inte reglerna om skalbolag ett företags avyttring av andelar i handelsbolag. Detta till skillnad mot om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag.

Anledningen till att ett företags avyttring av andel i handelsbolag inte omfattas av skalbolagsregeln är att den kapitalvinst som uppkommer inte är skattefri. Skulle skalbolagsregeln gälla hade det inneburit en dubbelbeskattning i företagssektorn.

Reglerna om skalbolagsbeskattning gäller inte heller om ett handelsbolag avyttrar en delägar rätt. Det framgår av 25 a kap. 3 § IL. Där anges vad det *avyttrande* företaget ska vara för slags företag. Handelsbolag ingår inte i denna uppräkningslista.

Anledningen till att ett handelsbolags avyttring av delägar rätt inte omfattas av skalbolagsreglerna är att inte heller en sådan kapitalvinst är skattefri. Även här hade det uppkommit en dubbelbeskattning i företagssektorn om skalbolagsregeln varit tillämplig.

22.17.1 Definition skalbolag

Ett företag är, enligt 25 a kap. 9 § andra stycket IL, ett skalbolag om summan av marknadsvärdet av det avyttrade företags likvida tillgångar, dvs. kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen.

Genom den valda definitionen kan även företag som bedriver en omfattande näringsverksamhet komma att definieras som skalbolag, fastän denna typ av företag tidigare normalt inte betraktats som skalbolag. Se även avsnitt 17.7.2.

22.17.2 Likvida tillgångar

Likvida tillgångar i allmänhet

Med likvida tillgångar avses enligt 25 a kap. 14–16 §§ IL kontanter, värdepapper och liknande tillgångar med vissa undantag. Det typiska skalbolaget utmärks av att det till stor del innehåller likvida tillgångar. Det är marknadsvärdet vid avyttringstidpunkten på dessa tillgångar som ska beaktas och inte det bokförda värdet, vilket framgår av 25 a kap. 9 § andra stycket IL. Andelar i företag i intressegemenskap och aktiebaserade delägar-rätter i sådana företag ska inte räknas som likvida tillgångar. I stället beaktas inkråmet i intresseföretaget på visst sätt, vilket framgår nedan under avsnitt 22.17.3. Det är inte entydigt vad som avses med ”liknande tillgångar”. Normalt torde det inte vara en svår bedömning. Avsikten är att lättrealiserade tillgångar ska träffas. Se även avsnitt 17.7.3.

Andelar i handelsbolag

Andelar i handelsbolag omfattas inte av uttrycket ”värdepapper eller liknande tillgångar”. Däremot kommer sådana likvida tillgångar som innehas genom ett handelsbolag att beaktas genom att även likvida tillgångar som innehas av ett företag i intresse-gemenskap med det avyttrade företaget ska tas med i beräkningen av summan av likvida tillgångar. Angående företag i intressege-menskap se nedan under avsnitt 22.17.3.

Fordringar

Olika slags fordringar som kan ingå i det avyttrade företags tillgångsmassa bör som en huvudregel ingå vid beräkningen. Beträffande enkla fordringar och enkla skuldebrev är det inte möjligt att utan vidare undanta dem från att ingå i beräkningen. En fordran behöver emellertid inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor eller tjänster bör normalt undantas. Är det däremot så att fordringen hänför sig till en försäljning som framstår som ett led i avvecklingen av verksamheten ska den beaktas. Det kan också, beroende på omständigheterna, vara nödvändigt att beakta en fordran på återbetalning av skatt. Fordringen kan t.ex. ha sin grund i en omotiverat stor inbetalning på skattekontot.

Koncerninterna fordringar

S.k. koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, kommer att beaktas genom att hänsyn ska tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag (prop. 2002/03:96 s. 117). Enligt Skatteverkets uppfattning ska däremot exempelvis en fordran på moderbolaget som uppkommit pga. ett koncernbidrag till dotterbolaget räknas

med när moderbolaget säljer dotterbolaget. En motsvarande fordran som ett dotterbolag däremot har på ett dotterdotterbolag ska inte medräknas om det är dotterbolaget med dotterdotterbolag som säljs eftersom den fordran som dotterbolaget har på dotterdotterbolaget kommer att beaktas genom att de likvida tillgångarna i dotterdotterbolaget ska beaktas. I annat fall hade sådana tillgångar kunnat bli medräknade två gånger. Utgångspunkten när det gäller koncerninterna fordringar bör, enligt Skatteverkets uppfattning, vara att en sådan fordran inte ska beaktas om tillgångar därigenom skulle bli medräknade två gånger när man beräknar de likvida tillgångarnas storlek i den avyttrade ”underkoncernen”.

Vidare ska en fordran på grund av att det avyttrade företaget lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer inräknas, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte.

Undantag

Som likvida tillgångar räknas inte, som ovan nämnts, andelar och aktiebaserade delägarätter i intresseföretag. Värdepapper som är lager i värdepappersrörelse som avses i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse (kommissionshandel med fondpapper m.m.) räknas inte heller som likvida tillgångar. Däremot ska värdepapper som betraktas som lager i en verksamhet som består av annan handel med värdepapper medräknas, som t.ex. att ett aktiebolag anses bedriva handel med värdepapper för egen räkning på grund av att bolaget uppfyllt kriterierna för detta (RÅ 2003 ref. 68).

Värdepapper som innehas av en utländsk juridisk person och som är lager i en utländsk motsvarighet till en värdepappersrörelse som avses i lagen om värdepappersrörelse ska inte räknas som likvida medel under förutsättning att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Tillgångar utan naturligt samband med verksamheten m.m.

För att motverka försök till kringgåenden av skalbolagsregeln ska till summan av kontanta medel m.m. även läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen av delägarätterna och tillgångarna dessutom saknar affärsmässigt samband med verksamheten som den bedrevs intill två år före avyttringen samt att det kan antas att anskaffningen skett i syfte att de aktuella tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av delägarätterna.

Som exempel på tillgångar som skulle kunna omfattas av regeln kan nämnas lagerbevis avseende metallager som är främmande

för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget. Man kan även tänka sig att tillgångar av olika slag som redan har sålts på termin – öppet eller dolt – kan omfattas.

22.17.3 Företag i intressegemenskap

Definition

Med företag i intressegemenskap avses enligt 25 a kap. 2 § IL

6. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller

7. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning

Det väsentliga inflytandet enligt punkt 1 kan följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. Normalt menas med väsentligt inflytande att man har en ägarandel om minst 40 %. Något krav på att innehavet ska vara av en viss storlek ställs emellertid inte upp. Det väsentliga inflytandet kan uppkomma även på andra grunder. Som exempel kan nämnas att flera företag kan samverka och gemensamt äga ett skalbolag utan att vart och ett av ägarbolagen äger 40 %.

I den andra betydelsen avses två företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Även ett moder- och dotterföretag omfattas eftersom dessa måste anses stå under gemensam ledning. Bestämmelsen avser inte endast sådana företag som avses i 25 a kap. 3 § 1–5 IL. Även exempelvis ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person kan vara ett företag i intressegemenskap. Det kan säkert finnas även andra företagstyper som kan ingå i en intressegemenskap.

Likvida tillgångar

Om likvida tillgångar innehas av ett företag i intressegemenskap ska tillgångarna räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar till den del som motsvarar det sistnämnda företagets ägarandel i företaget i intressegemenskap.

Exempel

AB A har ett helägt dotterbolag AB B. AB B äger i sin tur 80 % av AB C. AB B har likvida tillgångar på 2 mkr och AB C har likvida tillgångar på 1 mkr. AB A ska sälja AB B med dess dotterbolag. Hur mycket likvida tillgångar finns det i den sålda koncernen?

AB B har själv 2 mkr. Eftersom AB B äger 80 % av AB C ska 80 % av de likvida tillgångarna i AB C eller 800 000 kr (1 mkr x 80 %) medräknas. Totalt uppgår de likvida tillgångarna i den sålda koncernen till 2 800 000 kr.

22.17.4 Jämförelsebeloppet

Om de avyttrade delägaraktierna utgör samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägaraktier, är jämförelsebeloppet halva ersättningen. I annat fall är jämförelsebeloppet hälften av det sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägaraktier, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägaraktierna.

Exempel

AB A har avyttrat 75 av totalt 100 aktier i AB B för 3 mkr. Hur stort blir jämförelsebeloppet?

Uppräkning ska ske som om samtliga aktier hade avyttrats. Uppräkning: $100/75 \times 3 \text{ mkr} = 4 \text{ mkr}$

Jämförelsebeloppet är halva ersättningen, dvs. $4 \text{ mkr} \times 50\% = 2 \text{ mkr}$. Om de likvida tillgångarna överstiger jämförelsebeloppet 2 mkr är det fråga om ett skalbolag.

22.17.5 Återköp

Det är nödvändigt med regler som motverkar kringgåenden av skalbolagsregeln genom ett öppet eller dolt återköp. Typexemplet är att ett företag formellt säljs med inkråmet men där säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, ska föras över till säljaren.

Återköp anses ske när avyttringen av andelarna i det sålda företaget inte har avsett ett skalbolag och den övervägande delen av andra tillgångar än likvida tillgångar och som vid avyttringen innehades av det företag som den avyttrade delägaraktien hänförs till eller som innehades av ett företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av delägaraktien, direkt eller indirekt förvärfvas av

- det säljande företaget,
- ett företag i intressegemenskap med detta, eller
- en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget eller någon närstående till denne.

Regeln omfattar även det fallet att exempelvis ett handelsbolag som är i intressegemenskap är förvärfvare av egendomen.

**Inte identiskt
samma tillgångar**

Det behöver inte vara identiskt samma tillgångar som återköps. Även om det typiskt sett bör vara fråga om att tillgångar återförs till säljaren just därför att denne inte har haft någon avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet är det med

hänsyn till bl.a. kontrollsvårigheter viktigt att regeln inte är för snäv. Därför tillämpas reglerna också i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det företag som den avyttrade delägarretten hänför sig till eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av delägarretten. Återköpet behöver inte heller ske från det avyttrade företaget. Som exempel kan nämnas att även ett fall där det sålda företaget avyttrar inkråmet till ett utomstående företag omfattas av regelsystemet, om detta företag i sin tur avyttrar inkråmet i fråga till någon i den ursprungliga säljarens intressesfär.

Marknadsvärdet

Bedömningen av om den övervägande delen av tillgångarna har återköpts ska göras med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Beskattningskonsekvens

Sker återköp ska beskattning ske genom att avyttringen av andelarna blir föremål för skalbolagsbeskattning. Beskattning ska ske det beskattningsår då andelarna avyttrades, alltså inte återköpsåret. Den som förvärvat sådana tillgångar ska lämna uppgift om detta (3 kap. 9 a § LSK). Dessutom är det möjligt att efter-taxera på grundval av sådan uppgift (4 kap. 17 § 5 TL). Enligt 25 a kap. 9 § IL behöver det inte uppkomma en kapitalvinst vid den ursprungliga avyttringen om ett återköp har skett. Hela köpeskillingen ska ändå tas upp till beskattning. Se även avsnitt 17.7.6.

22.17.6 Skalbolagsbeskattning

Om det uppkommer en kapitalvinst vid avyttringen av en delägarrett som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägarretten avyttrats enligt 25 a kap. 9 § första stycket IL. Hela köpeskillingen ska således tas upp till beskattning vilket innebär att avdrag varken medges för omkostnadsbelopp eller för utgifter för avyttringen. Anledningen till denna hårda beskattning är att regeln ska fungera som en stopplagstiftning. En förutsättning är att det uppkommer en kapitalvinst vid avyttringen av delägarretterna. Om en försäljning av ett dotterbolag sker med förlust och dotterbolaget tekniskt sett är ett skalbolag behöver således ersättningen inte tas upp. I återköpsfall finns däremot inget krav på att det ska ha uppkommit en kapitalvinst vid avyttringen av andelarna.

Som regeln är formulerad kan en kapitalvinst vid en underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar komma att träffas av skalbolagsregeln även om skalbolaget bedriver en betydande verksamhet med stora anläggningstillgångar men har relativt sett små likvida tillgångar. Anledningen till detta är att man jämför köpeskillingen med de likvida tillgångarna. Om exempelvis det sålda bolaget har 1,1 milj kr i likvida medel och 10 milj i övriga

tillgångar och köpeskillingen uppgår till 2 milj kr är fråga om ett skalbolag. Normalt torde dock ventilen vara tillämplig i ett sådant här fall (se nedan avsnitt 22.17.10).

En andelsöverlåtelse som görs till underpris och som i och för sig avser näringsbetingade andelar (onoterade) kan, som ovan nämnts, bli föremål för en skalbolagsbeskattning under förutsättning att det uppkommer en kapitalvinst. Skattekonsekvensen kan emellertid bli mer långtgående än så för det avyttrande företaget. Eftersom bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte ska tillämpas (23 kap. 2 § 4. IL) kommer sannolikt även uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL att aktualiseras.

Motsvarande regel som finns för fysiska personer i 14 kap. 13 a § IL och som reglerar att kvittning inte får ske mot underskott av annan näringsverksamhet finns inte för juridiska personer. Det innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att eftersom hela ersättningen ska tas upp som kapitalvinst har det säljande företaget rätt att utnyttja kapitalförluster på andelar m.m. inom den s.k. fällan för kvittning mot kapitalvinsten på skalbolagsförsäljningen. Företaget har också rätt att kvitta denna kapitalvinst mot underskott i den bedrivna näringsverksamheten.

22.17.7 Samspelet mellan skalbolagsreglerna för fysiska och juridiska personer

Skalbolagsreglerna för juridiska personer i 25 a kap. IL respektive för fysiska personer i 49 a kap. IL blir aldrig tillämpliga samtidigt vid en transaktion. Däremot kan samma tillgångar räknas med vid två skilda och efter varandra gjorda beräkningar.

Exempel

Den fysiske personen F säljer sitt innehav i AB A, som i sin tur äger AB B, för 4 000. De likvida tillgångarna i AB A uppgår till 1 500 och i AB B uppgår de till 2 000. Efter en tid säljer AB A AB B för 3 000. De likvida tillgångarna i AB B är nu 1 900. Är det fråga om skalbolagstransaktioner?

När F säljer AB A överstiger de likvida tillgångarna i koncernen (3 500) jämförelsebeloppet (50 % x 4 000). Därför är denna transaktion en skalbolagsaffär. När AB A säljer AB B överstiger också de likvida tillgångarna (1 900) jämförelsebeloppet (50 % x 3 000). Även denna transaktion är således en skalbolagsaffär.

Däremot kan ett skalbolag ägas av både en fysisk person och ett aktiebolag. Om båda säljer samtidigt tillämpas regelsystemen parallellt men då behöver bara en skalbolagsdeklaration (se nedan

avsnitt 22.17.11) lämnas för dessa försäljningar.

22.17.8 Undantag

Det finns olika situationer där skalbolags- och återköpsreglerna inte ska tillämpas. Dessa är reglerade i 25 a kap. 10 § IL.

Marknadsnoterad andel

Om någon andel eller aktiebaserad delägar rätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad ska skalbolags- och återköpsreglerna inte tillämpas vilket motiveras med att även utan de föreslagna skalbolags- och återköpsreglerna torde det inte vara möjligt för ett avyttrande företag att uppnå omotiverade skatteförmåner.

Likvidation eller konkurs

Om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs saknas anledning att tillämpa regeln om skalbolagsbeskattning. Detta ska ses mot bakgrund av bestämmelserna i 44 kap. 7 och 8 §§ IL. Enligt 7 § första stycket anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Enligt 8 § första stycket 1 anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Enligt punkt 2 i samma stycke gäller det samma om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Anledningen till att skalbolagsregeln inte behöver tillämpas i ett sådant fall är att bolaget inte genom likvidationen/konkursen kan ha avyttrats till någon bolagsplundrare.

Utländsk juridisk person

Om det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person tillämpas regeln om skalbolagsbeskattning bara om den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för avyttringen eller om den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i intressegemenskap, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägar rätt i

- ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägar rätten inte är marknadsnoterad,
- en svensk ekonomisk förening, eller
- en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägar rätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening.

Om andelen eller den aktiebaserade delägarrrätten har avyttrats av den utländska juridiska personen före den 1 juli 2003 gäller inte ovannämnda bestämmelse enligt övergångsbestämmelse i punkt 7 till SFS 2003:224.

22.17.9 Minoritetsavyttringar m.m.

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan, ska skalbolagsbeskattning ske bara om det föreligger särskilda omständigheter (25 a kap. 12 § IL).

Minoritetsägare

För exempelvis minoritetsägare som avyttrar andelar kan det vara svårt att veta om de sålt andelar i ett skalbolag. Det torde även vara svårt för dem att tvinga fram en s.k. skalbolagsdeklaration (se nedan avsnitt 22.17.11). Överlåts en minoritetspost av en säljare som inte själv eller tillsammans med andra minoritetsägare har något inflytande i företaget ska skalbolags- och återköpsreglerna bara undantagsvis tillämpas på minoritetsdelägare. Om en minoritetsägare t.ex. avyttrar andelarna samtidigt med andra delägare och någon annan därigenom får ett väsentligt inflytande bör däremot regelsystemet gälla även för en säljare som är minoritetsägare.

Intern aktieöverlåtelse

En avyttring inom en koncern torde, enligt Skatteverkets uppfattning, normalt också kunna omfattas av denna regel i och med Regeringsrättens dom RÅ 2003 ref. 68. Se vidare avsnitt 17.7.8.

En förutsättning är dock, enligt Skatteverkets uppfattning, att avyttringen inte sker på ett sådant sätt att det säljande företaget mister sitt väsentliga inflytande samtidigt som det köpande företaget erhåller motsvarande inflytande.

Exempel

En koncern består av moderbolag A samt dotterbolagen B och C. Dotterbolaget C har i sin tur ett dotterbolag D. Om C avyttrar D till B torde ovannämnda regel inte vara tillämplig. Däremot torde normalt ventilen (se nedan) vara tillämplig. Om däremot C säljer D till A torde ovannämnda regel vara tillämplig eftersom något väsentligt inflytande inte gått över till A. A har redan tidigare genom att vara koncernmoder ett väsentligt inflytande över C.

22.17.10 Ventilen

Om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl, ska skalbolagsbeskattning inte ske. Vid prövningen ska beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och hur ersättningen för delägarrrätten bestämts.

Varför?

Eftersom reglerna till sin karaktär är mekaniska – bl.a. ökar då graden av förutsebarhet och dessutom underlättas hanteringen för både skattskyldiga och myndigheter – finns en ventil som kan ta hand om vissa speciella situationer där det är omotiverat eller oskäligt att tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning. Bestämmelsen i 25 a kap. 13 § IL utgör en ventil för att undvika skalbolagsbeskattning i fall där det, trots att de materiella förutsättningarna är uppfyllda, framstår som onödigt eller stötande.

En uttrycklig eller uttömmande reglering av de situationer som kan utgöra särskilda skäl har inte ansetts möjlig eller lämplig att göra. Det finns därför en möjlighet att göra en mer förutsättningslös prövning av omständigheterna i det enskilda fallet. Regeln har utformats på samma sätt som motsvarande regel för fysiska personer som avyttrar ett skalbolag (se avsnitt 17.7.8). Exemplifieringen nedan är inte fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning.

**75 % av
obeskattade
vinstmedel**

Skalbolagsreglerna ska inte onödigtvis försvåra omstruktureringar eller riskkapitalverksamhet. Samtidigt är det av vikt att undantagsmöjligheten inte utnyttjas otillbörligt. Om köparen av ett företag erbjuder eller accepterar en ersättning som närmar sig 75 procent av den obeskattade vinsten är det svårt att hävda att säljaren är i god tro beträffande köparens avsikter med det förvärvade bolaget oavsett om avyttringen förklaras utgöra ett led i en omstrukturering av verksamheten. Därför kan man generellt inte undanta t.ex. omstruktureringar eller kapitalkrävande verksamhet. Detsamma gäller avyttring av s.k. internbanker och företag som handlar med värdepapper utan att dessa bedriver värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Utlösen av delägare och finansiering av kostnader för forskning och utveckling är dock situationer som bör kunna undantas under förutsättning att priset på andelarna inte är för högt. Riktvärdet här är, när det gäller obeskattat kapital, ovannämnda 75 procent.

**Koncernbidrags-
rätt**

Som annat exempel på omständigheter som kan ha föranlett avyttringen eller återköpet är förhållandet mellan säljare och köpare, bl.a. vilka möjligheter som finns för parterna att lämna och ta emot koncernbidrag med skattemässig verkan. Är det möjligt att lämna koncernbidrag med avdragsrätt mellan parterna bör som regel särskilda skäl kunna anses föreligga.

Skulder

Eftersom hänsyn ska tas till dels vad som föranlett avyttringen, dels hur ersättningen bestämts ger det utrymme för att beakta inte bara i vilken relation ersättningen står till de obeskattade vinstmedlen utan även vilka omständigheter som har varit bestämmande vid prissättningen. Det avyttrade företagets skulder kan även vara en fråga av intresse i sammanhanget. Avser skulderna

inte skatter utan andra slags oreglerade skulder kan det finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna.

Lagerbolag

Det finns företag som tillhandahåller nybildade aktiebolag mot ersättning. Tillgångarna i sådana bolag torde bestå av ett banktillgodoavande eller annan fordran. En överlåtelse av aktierna i ett sådant bolag från företaget till en kund berörs emellertid inte av skalbolagsvillkoret. Anledningen är att eftersom andelar i sådana lagerbolag är att betrakta som lagertillgångar, uppkommer ingen kapitalvinst. Med kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst på kapitaltillgångar.

Bolagslikvidation

Det finns även företag som har som affärsidé att bistå företagare – som av olika skäl vill avsluta verksamheten – med likvidation av aktiebolag genom att förvärva bolaget och därefter genomföra likvidationen. Vid försäljningen är likvidationsbolaget ett skalbolag. Dessa typer av skalbolagsförsäljningar bör som regel omfattas av särskilda skäl som medför att försäljningen undantas från tillämpningen av skalbolagsregeln, den s.k. ventilen.

Beakta faktisk skattebetalning

Det kan även finnas skäl att beakta en faktisk skattebetalning vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa bestämmelserna om skalbolagsbeskattning.

Andra skäl

Undantag bör också kunna ske om det finns affärsmässiga skäl, t.ex. konjunkturedgång eller omstruktureringar, för avvecklingen. Även i dessa fall måste emellertid hänsyn tas till vilken ersättning som betalas för skalbolaget. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå regelverket.

22.17.11 Skalbolagsdeklaration

Om inte undantagen från regeln om skalbolagsbeskattning är tillämpliga kan denna beskattning ändå undvikas enligt reglerna om skalbolagsdeklaration i 25 a kap. 11 § IL.

Skalbolagsbeskattning ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrrätten hänför sig till tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § första stycket SBL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs om sådan begärts med stöd av 11 kap. 11 b § SBL.

Särskilt bokslut

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. Företagets avsättningar till

periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Det är bara i det särskilda bokslutet som dessa fonder ska anses återförda. I det ordinarie bokslutet behöver givetvis fonderna inte återföras om näringsverksamhet alltfjämt bedrivs. Dessutom har man då, till skillnad mot vad som gäller vid det särskilda bokslutet, rätt att göra avsättning till ny periodiseringsfond i enlighet med bestämmelserna i 30 kap. IL. Eftersom bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats innebär det t.ex. att värdeminskningssavdrag endast får göras för tid fram till avyttringen av delägarrrätten. Något krav på kvalitetsgranskning av revisor finns inte eftersom företagsavyttringar många gånger måste genomföras med viss skyndsamhet.

Ovannämnda bestämmelser gäller även för företag i intressegemenskap med företaget som den avyttrade delägarrrätten är hänförlig till.

30 dagar

Enligt 10 kap. 8 b § SBL ska en skalbolagsdeklaration lämnas inom 30 dagar efter det att delägarrrätten har avyttrats. Någon möjlighet till anstånd med inlämnandet finns inte. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en för sent inlämnad skalbolagsdeklaration avvisas. Motsvarande uppfattning har Kammarrätten i Stockholm framfört i en dom daterad den 21 maj 2003, mål nr 2200-03.

Innehåll

En skalbolagsdeklaration ska innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § LSK. Dessutom ska skalbolagsdeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen. Även nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas för den som förvärvat andelen (10 kap. 8 c § SBL).

Skalbolagsdeklarationen kommer inte att finnas i pappersformat hos Skatteverket. I stället finns den att hämta på Skatteverkets hemsida under ”Blanketter”. Samma blankett ska användas, oavsett om säljaren är en fysisk eller juridisk person. Se även avsnitt 17.7.9.

Utländska företag

Även utländska företag kan vara skalbolag och kan då behöva lämna skalbolagsdeklaration m.m. för att det säljande bolaget inte ska drabbas av skalbolagsbeskattning. Eftersom syftet med skalbolagsdeklarationen är att kunna säkerställa den skatt som ska betalas i Sverige torde enbart resultat som ska beskattas här behöva redovisas.

22.17.12 Säkerhet

Om en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § IL har lämnats får Skatteverket begära att säkerhet ställs (11 kap. 11 b § SBL). Vid prövningen ska beaktas tidigare ställd säkerhet. Det gäller säkerheter ställda på grund av såväl fysiska personers som

**Säkerhetens
storlek**

juridiska personers avyttringar av skalbolaget.

Storleken av sådan säkerhet ska i ett särskilt beslut bestämmas till det belopp som motsvarar summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen.

**Flera skalbolags-
deklarationer**

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in, får kompletterande säkerhet begäras för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration. Se även avsnitt 17.7.10.

Exempel

AB A och AB B äger gemensamt AB C. Per 040630 avyttrar AB A sina andelar i AB C. En skalbolagsdeklaration har lämnats in av AB C. Den obetalda skatten för beskattningsåret före avyttringsåret uppgår till 1 000 000 kr. Överskottet vid avyttringstidpunkten uppgår till 10 000 000 kr. Säkerhetens storlek har beräknats till 3 800 000 kr ($1\,000\,000 + 10\,000\,000 \times 28\%$) och säkerhet har lämnats på detta belopp.

Per 040930 avyttrar AB B sina andelar i AB C. Även vid denna tidpunkt lämnas en skalbolagsdeklaration in. Den obetalda skatten för beskattningsåret före avyttringsåret uppgår fortfarande till 1 000 000 kr. Överskottet vid denna avyttringstidpunkt uppgår till 12 000 000 kr. Säkerhetens storlek uppgår nu till 4 360 000 kr ($1\,000\,000 + 12\,000\,000 \times 28\%$). Men eftersom säkerhet redan lämnats för ett belopp på 3 800 000 kr behöver nu bara en kompletterande säkerhet lämnas på 560 000 kr ($4\,360\,000 - 3\,800\,000$).

Säkerheten ska vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts enligt vad som beskrivits ovan. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt ska bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket (11 kap. 12 § första stycket SBL).

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. ska tillämpas (11 kap. 12 § andra stycket SBL).

I skalbolags- och återköpsreglerna för företagssektorn är det inte lämpligt att föreskriva ett generellt krav på att skalbolaget ska

ställa säkerhet för den skatt som belöper på det resultat som redovisats i en skalbolagsdeklaration. Med tanke på de stora belopp som säkerheten kan tänkas uppgå till vid stora företagsförsäljningar och de avsevärda kostnader för säkerheten som skulle bli följden, antingen för den skattskyldige, bl.a. i form av likviditetspåfrestningar i anledning av kostnader för säkerheten, eller för det allmänna, bör en annan ordning tillämpas. Samtidigt är det omöjligt att inte ha någon slags regel som motverkar skatteundandragande av den slutliga skatten för skalbolaget. Den införda regeln innebär därför att Skatteverket får en möjlighet att begära att säkerhet ställs i samband med att en skalbolagsdeklaration lämnas. Ställs inte säkerhet trots Skatteverkets begäran ska i stället huvudregeln med skalbolagsbeskattning tillämpas, om inte ventilen är tillämplig. Om både fysiska och juridiska personer samtidigt säljer andelar i ett skalbolag ska alltid beslut om säkerhetens storlek fattas. Anledningen är att av 11 kap. 11 a § SBL framgår att om fysisk person är säljare ska sådant beslut fattas.

Skatteverket ska på grundval av skalbolagsdeklarationen jämte eventuell obetald inkomstskatt från föregående beskattningsår besluta om storleken på den säkerhet som krävs om Skatteverket finner skäl att begära säkerhet.

Storleken av en sådan säkerhet ska i ett särskilt beslut bestämmas till det belopp som motsvarar summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 procent av det överskott som redovisats i skalbolagsdeklarationen. Det ligger i sakens natur att beslutet om ställande av säkerhet måste fattas skyndsamt. Däremot är det inte reglerat när en säkerhet senast ska vara lämnad till Skatteverket. För att undvika att bli beskattad enligt skalbolagsreglerna bör säkerheten åtminstone vara lämnad före den tidpunkt då säljaren ska taxeras för försäljningen av skalbolaget.

Exempel 1

AB A äger AB B. Räkenskapsår = kalenderår. AB A säljer AB B per 040910. AB B är ett skalbolag. AB B har debiterats preliminär skatt för såväl 2003 som 2004 med 1 200 000 kr/år. AB B har betalt de preliminära skatterna som förfallit till betalning. AB B:s överskott enligt skalbolagsdeklarationen uppgår till 10 000 000 kr för tiden 040101-040910. För taxeringsåret 2004 uppgick överskottet till 15 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till?

För beskattningsåret före avyttringsåret, dvs. taxeringsåret 2004, blir skatten 4 200 000 kr ($15\,000\,000 \times 28\%$). Eftersom bolaget för detta år betalt in preliminär skatt med 1 200 000 kr ska denna skatt räknas ifrån. Resterande

belopp 3 000 000 kr (4 200 000-1 200 000) ska beaktas. För avyttringsåret uppgår den beräknade skatten till 2 800 000 kr (10 000 000 x 28 %). Någon hänsyn till den betalda preliminära skatten för detta år ska inte tas. Anledningen till detta är att bolaget kan kräva tillbaka denna preliminära betalning. På motsvarande sätt ska inte heller beaktas om bolaget gjort en extra inbetalning (fyllnadsinbetalning) av skatt avseende taxeringsår 2004. Säkerheten ska således uppgå till 5 800 000 kr (3 000 000 + 2 800 000).

Exempel 2

Samma förutsättningar som i exemplet ovan fast nu är räkenskapsåret lika med 1/7–30/6. Överskottet för tiden 030701–040630 uppgår till 15 000 000 kr och för tiden 040701–040910 uppgår överskottet till 10 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till i detta fall? Skatteverket fattar sitt beslut 041020.

För beskattningsåret före avyttringsåret (taxeringsår 2005) blir skatten 4 200 000 kr. Vid tidpunkten när Skatteverket fattar beslut om säkerhetens storlek har bolaget betalt in 9/12 av den preliminära skatten för 2004. Det innebär att den slutliga skatten för beskattningsåret före avyttringsåret kan beräknas till 3 300 000 kr (4 200 000-900 000 [9x100 000]). För avyttringsåret uppgår den obetalda skatten fortfarande till 2 800 000 kr. Säkerheten ska således uppgå till 6 100 000 kr (3 300 000 + 2 800 000).

22.17.13 Subsidiärt betalningsansvar

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b § SBL, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilken säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts (subsidiärt betalningsansvar), 12 kap. 8 § SBL.

Säkerhet först

Säkerhet/säkerheter ska tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav på subsidiärt betalningsansvar ställs.

Flera betalningsansvariga

Om det finns flera subsidiärt betalningsansvariga är det upp till Skatteverket att avgöra vem man ska rikta ansvaret mot. Ansvaret kan riktas mot en eller flera om det finns flera subsidiärt ansvariga. Allt i syfte att säkerställa betalning av skatteanspråken.

Bara om skalbolagsdeklaration lämnats

Det subsidiära betalningsansvaret kan bara uppkomma om en skalbolagsdeklaration lämnats och Skatteverket inte fattat beslut om säkerhetens storlek samtidigt som ventilen inte är tillämplig.

Har någon skalbolagsdeklaration inte lämnats och ventilen skulle vara tillämplig har det säljande bolaget inget subsidiärt betalningsansvar för det sålda bolagets skatt. Motsvarande gäller om en skalbolagsdeklaration inte lämnats och ventilen inte är tillämplig, men då ska det säljande bolaget beskattas för ersättningen för det sålda bolaget under förutsättning att det uppkommit en kapitalvinst vid den aktuella avyttringen.

22.18 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

20 a kap. IL

Prop. 2002/03:96 s. 10–13, 153–159 och 302–303

SkU 2002/03:14

SOU 2001:11 s. 247–250

22.18.1 Bakgrund m.m.

I och med att de internationella kapitalrörelserna ökar i omfattning och de gränsöverskridande etableringarna blir allt fler har det bedömts som angeläget att reglera hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bestämmas när en näringsverksamhet eller en tillgång i en sådan näringsverksamhet förs in i det svenska skattesystemet. De nya bestämmelserna har tagits in i 20 a kap. IL.

22.18.2 Beskattningsinträde

Tillgången ska anses anskaffad vid beskattningsinträdet. Normalt kan beskattning inträda för en tillgång i något av följande fem fall:

1. En fysisk person med hemvist i en annan stat som bedriver näringsverksamhet där, flyttar till Sverige men fortsätter att bedriva verksamheten i den andra staten. Näringsverksamheten undantas inte från beskattning här genom ett skatteavtal (20 a kap. 1 § p.1 IL).
2. Ett företag med hemvist i en annan stat bedriver näringsverksamhet här från en plats som inte är ett fast driftställe. Genom ändrade förhållanden blir platsen ett fast driftställe (20 a kap. 1 § p.1 IL).
3. Ett skatteavtal upphör eller ändras på ett sådant sätt att en näringsverksamhet som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är undantagen (20 a kap. 1 § p.4 IL).
4. Ett utländskt företag överför en tillgång från verksamhet i utlandet till ett befintligt eller nystartat fast driftställe i

Sverige som inte är undantaget från beskattning här. (20 a kap. 1 § p 5 IL).

5. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet, som enligt skatteavtal är undantaget från beskattning här, överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige (20 a kap. 1 § p.5 IL).

**Sv. handelsbolag
m.fl.**

Bestämmelserna omfattar även de situationer där verksamheten bedrivits genom ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person (20 a kap. 1 § p. 2 IL). En sådan situation skulle kunna vara aktuell om en andel i ett svenskt handelsbolag, som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige från någon annan som inte är det.

Europabolag

Fr. o m den 8 oktober 2004 har en ny associationsform införts inom EU i form av s.k. europabolag. Därigenom möjliggörs fusioner och fissioner avseende bolag i olika länder. Detta medför att tillgångar kan komma att föras över från en verksamhet som tidigare inte beskattats i Sverige. Bestämmelserna har därför utvidgats till att omfatta även denna situation (20 a kap. 1 § p. 6 IL).

22.18.3 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

Tidigare rättsläge

Före införandet av de nya reglerna torde gällande rätt ha inneburit att anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift skulle utgjorts av marknadsvärdet i samtliga fem situationer som ovan redogjorts för (jfr RÅ 1999 ref. 19).

**Skattemässigt
värde**

För att motverka värderingstvister mellan myndigheter och enskilda, har regelverket utformats så att det skattemässiga värdet av tillgången ska beräknas med utgångspunkt i den ursprungliga anskaffningsutgiften. Denna justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha blivit om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en verksamhet som beskattas i Sverige. Det beräknade värdet när tillgången förts in i svensk beskattningsjurisdiktion utgör därefter underlag för de fortsatta värdeminskningssavdragen m.m. enligt IL. Anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift ska inte fastställas särskilt utan aktualiseras enbart vid den löpande beskattningen av näringsverksamheten.

Lagertillgångar

I fråga om *lager, pågående arbeten och kundfordringar* (20 a kap. 3 § IL) ska tillgången anses ha anskaffats för det belopp som är lägst av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet. Härvid tillämpas bestämmelsen i 17 kap. 2 § IL. För att uppnå den eftersträlvade schabloniseringen och förenklingen ska alternativregeln i 17 kap. 4 § IL inte tillämpas.

	Fastigheter som är lager omfattas av både lagerregeln i 3 § och byggnadsregeln i 4 §, nedan.
Inventarier och fastigheter	<i>Inventarier, byggnader och markanläggningar</i> (20 a kap. 4 § IL) bedöms ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskningssavdrag för varje år som den skattskyldige innehaft tillgången. Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska följande avskrivningssatser användas; – 20 procent för inventarier – 4 procent för byggnader – 10 procent för täckdiken och skogsvägar, och – 5 procent för andra markanläggningar Försök att erhålla ett högt anskaffningsvärde utifrån en missvisande anskaffningsutgift motverkas av att anskaffningsvärdet inte får beräknas till högre belopp än marknadsvärdet. Inte heller kan anskaffningsvärdet bli negativt. Av lagtexten framgår att reducering ska ske med beräknade värdeminskningssavdrag för varje innehavsår. Begreppet innehavsår är inte definierat i lagtexten. Inte heller har det närmare förklarats i förarbetena. Eftersom fråga är om schablonberäkningar bör med innehavsår kunna avses tidsperioder omfattande 12 månader. Har exempelvis ett inventarium innehafts under 30 månader skulle detta medföra att den ursprungliga anskaffningsutgiften justeras ner med 40 procent (2 år x 20 %).
Övriga tillgångar	Övriga tillgångar (t. ex. obebyggda tomter och värdepapper) anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften ökad med förbättringskostnader. Anskaffningsvärdet får inte heller här beräknas till högre belopp än marknadsvärdet (20 a kap. 5 § IL).
Benefika fång	Tillgångar som förvärvats genom arv och gåva mm anses vid fastställandet av anskaffningsvärdet ha förvärvats genom närmast föregående onerösa fång (20 a kap. 6 § IL).
Uttagsbeskattade tillgångar	Om överföringen av tillgången har medfört uttagsbeskattning i den andra staten ska tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta gäller endast om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig i det aktuella fallet (20 a kap. 7 § IL). Förutom EU:s medlemsländer ingår även Island, Norge och Liechtenstein i EES-området.
Skulder m.m.	Skulder och andra förpliktelser ska värderas till de belopp varmed de belastar verksamheten enligt en marknadsmässig

bedömning. De får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad de tagits upp till i räkenskaperna (20 a kap. 8 § IL). Motivet till bestämmelsen är att man inte ska kunna minska det skattemässiga resultatet efter beskattningsinträdet genom att ta upp en förpliktelse som fanns redan tidigare men som inte tidigare tagits upp eller att värdera en förpliktelse till högre belopp än den tidigare gjorda värderingen.

Exempel

I samband med beskattningsinträdet värderas framtida garantiåtaganden till 200 (= redovisat i räkenskaperna). Under beskattningsåret uppgår företagets garantiutgifter till 500. Vid utgången av året avsätts 300 i räkenskaperna för framtida garantiåtaganden. Det skattemässiga resultatet påverkas därmed av garantikostnader om totalt 600 ($-200 + 500 + 300$).

Företaget hävdar att en marknadsmässig bedömning skulle ha medfört en värdering av garantiåtagandena till 100. Om inte lagreglering skett skulle det ha inneburit att det skattemässiga resultatet blivit 100 lägre ($-100 + 500 + 300 = 700$).

Med räkenskaper avses antingen de utländska eller, i förekommande fall, de svenska räkenskaperna hos den skattskyldige.

Stiftelser och ideella föreningar

Verksamheter i vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund m. fl. vilka undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. IL och som på grund av ändrade förhållanden blir skattskyldiga, omfattas inte av bestämmelserna. Regeringsrätten har i en dom den 3 november 2004 (mål nr 259-04) fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende en stiftelse. Stiftelsens anskaffningsutgifter för de aktuella tillgångarna ska enligt domen utgöras av marknadsvärdet utifrån de allmänna principer som legat till grund för avgörandet i RÅ 1999 ref. 19.

Ikraftträdande

De nya reglerna gäller för beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare (p. 2 av ikraftträdandebestämmelserna till SFS 2003:224).