

18 Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap

18.1 Uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar

25 kap. 6–27 §§ IL
3 kap. 34–37 §§ ILP
prop. 2002/03:96
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 328–334
prop. 2000/01:22, s. 89–90
prop. 1998/99:15, s. 201–210, 281–285, 295
SOU 1998:1, s. 249–253, 311
prop. 1998/99:113

Sammanfattning

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§ IL har avskaffats fr.o.m. den 1 juli 2003. De innebar i korthet att om en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag avyttrade en andel till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern kunde om vissa förutsättningar och villkor var uppfyllda uppskov medges med beskattningen av kapitalvinsten. Den skulle tas upp först när den avyttrade andelen inte längre innehades av ett företag inom samma koncern eller andelen upphört att existera. Avskaffandet av dessa regler är en följd av att kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar i bolagssektorn har upphört från ovan nämnda datum. Om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel har erhållits ska uppskovsbeloppet efterges. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en sådan delägarbeskattad utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § IL. I dessa fall ska enligt huvudregeln äldre bestämmelser tillämpas om när en kapitalvinst ska tas upp. Om emellertid det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag ska dock uppskovsbeloppet inte tas upp om den av-

yttrade andelen avyttras efter den 1 juli 2003 och kapitalvinsten inte ska tas upp enligt reglerna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL. De upphävda reglerna om koncerninterna andelsavyttringar behandlas i 2004 års handledning, del 3 s. 486 ff.

18.2 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

25 kap. 7–12 §§ IL
45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § IL
Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 334–336
Prop. 1998/99:15 s. 238–240, 296–297
SOU 1998:1 s. 245–247, 311
Prop. 2002/03:96 s. 91–95, 135–138

Sammanfattning

I avsnittet behandlas den s.k. förlustregeln i 25 kap. 7–12 §§ IL. Den innebär att avdrag för kapitalförlust vid avyttring av tillgångar inom en intressegemenskap inte medges det säljande företaget omedelbart utan först när tillgångarna antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren. Genom lagändring som trätt i kraft den 1 juli 2003 gäller numera ett totalt avdragsförbud för kapitalförlust på näringsbetingade andelar och en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på bl.a. fordringar på företag i intressegemenskap och på fastigheter i vissa fall.

18.2.1 Allmänt

Bestämmelserna i 25 kap. 7–12 §§ IL kommer från 2 § 4 a mom. SIL och är i sak oförändrade.

För att en värdenedgång på en kapitaltillgång ska vara avdragsgill krävs i princip att den är realiserad. För att inte denna princip ska kunna kringgås genom att tillgångarna avyttras inom en intressegemenskap har den s.k. förlustregeln införts.

Förlustregeln infördes vid 1990 års skattereform. Den fick en ny lydelse när den flyttades över från 2 § 4 mom. 9 st. SIL till 2 § 4 a mom. SIL med tillämpning på avyttringar som skett fr.o.m. den 1 januari 1999. Genom ändringen infördes en ny teknik för uppskjutet avdrag. Den gamla tekniken var utformad efter en kontinuitetsprincip. Det säljande företaget medgavs inte avdrag för förlusten. När egendomen såldes vidare av det köpande företaget beräknades i stället kapitalvinst eller kapitalförlust som om det

säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig. Dessa äldre regler som tillämpats på avyttringar före den 1 januari 1999 har betydelse för vilket omkostnadsbelopp det övertagande företaget har på de övertagna tillgångarna, se avsnitt 18.2.6.

Säljande företaget

Reglerna innebär att kapitalförlusten beräknas enligt allmänna regler och att avdrag medges det säljande företaget. Avdrag medges dock inte omedelbart utan först när tillgångarna antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren, se vidare avsnitt 18.2.3. Enligt regeringens uppfattning är det naturligt att kapitalförlustens storlek prövas och beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår när avyttringen sker. Med hänsyn till den oklarhet som synes råda avser regeringen att lämna förslag om sådan reglering (prop. 2002/03:96 s. 95).

Köpande företaget

Några regler om hur förvärvet ska behandlas hos det köpande företaget har inte införts. Det köpande företaget ska därför behandla förvärvet enligt allmänna regler som om förvärvet skett från extern part. Det saknar således betydelse om tillgångarna hos det köpande företaget blir lagertillgångar eller om avyttringen görs till en utländsk juridisk person. Reglerna omfattar även sådana avyttringar.

18.2.2 Förutsättningar för förlustregelns tillämpning

Förlustregeln är tillämplig om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag och de båda företagen är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

Egendom som omfattas

Bestämmelserna gäller om det uppkommer en kapitalförlust vid avyttring av en tillgång. Kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet uppkommer vid avyttring av kapitaltillgångar, se 25 kap. 3 § IL. Med kapitaltillgångar i näringsverksamheten avses andra tillgångar än bl.a. lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och inventarier, se 25 kap. 3 § IL.

På grund av att kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar i bolagssektorn avskaffats från den 1 juli 2003 har detta föranlett i vissa fall avdragsförbud och i andra fall en begränsning av avdragsrätten på vissa typer av kapitaltillgångar. Således gäller ett totalt avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter om avyttring skett den 1 juli 2003 eller senare (25 kap. 8 § IL). För kapitalförluster på delägarätter som avyttrats dessförinnan gäller en begränsad avdragsrätt i den mån den inte kunnat utnyttjas i enlighet med bestämmelsen i 25 kap. 30 § IL innan den

nya lagstiftningen trätt i kraft. Dessa sparade förluster ska dras av med tillämpning av avdragsbestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ IL dvs. mot kapitalvinster på delägarätter.

Kapitalförlust vid avyttring av fastighet som uppkommer fr.o.m. den 1 juli 2003 får bara dras av mot kapitalvinst på fastigheter. Sådan kapitalförlust får rullas framåt. Avdragsbegränsningen ska dock inte gälla om fastigheten i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap (25 a kap. 12 § IL).

Vidare gäller fr.o.m. den 1 juli 2003 ett avdragsförbud för kapitalförluster på fordringar på företag i intressegemenskap samt på rätt till andel i vinst, rätt att till visst pris förvärva andelar och andra tillgångar och tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången är en andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt när företagen är i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).

Begränsningar i avdragsrätten föreligger för kapitalförluster på andelar i handelsbolag (25 a kap. 20–22 § IL) och beträffande vissa tillgångar i handelsbolag (25 a kap. 23 § IL).

Intressegemenskap

Intressegemenskap anses råda mellan företag som är ”moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning”. Bestämmelserna omfattar därigenom överlåtelser inom såväl äkta som oäkta koncerner. En redogörelse för detta begrepp finns i avsnitt 18.3.

Ersättning under marknadsvärdet

För avdragsrätt enligt förlustregeln krävs att ersättningen för den avyttrade tillgången inte understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Om ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat bör regeln tolkas så att inget avdrag medges, varken direkt eller senare, se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 335.

Fusion och fission

Kapitalförlust vid överlåtelse av tillgång i samband med fusion eller fission får inte dras av om bestämmelserna i 37 kap. IL om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas.

18.2.3 När medges avdraget?

Det säljande företaget medges avdrag för förlusten när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag i intressegemenskap med det säljande företaget. Ett typfall är att det köpande företaget säljer tillgången vidare externt.

Avdrag torde också medges om det köpande företaget definitivt förlorar tillgången på grund av t.ex. stöld eller annan brottslig gärning. Om tillgången totalförstörs genom t.ex. brand torde avdrag medges eftersom tillgången då inte längre existerar. Det tor-

de i så fall sakna betydelse om det köpande företaget medgetts avdrag för förlusten pga. branden eller beskattats för eventuell försäkringsersättning.

Ett annat fall är att intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts. Det kan t.ex. ske genom att det säljande eller köpande företaget säljs externt. Intressegemenskapen bryts också om något av dessa företag genom fusion går upp i ett företag som inte ingår i intressegemenskapen.

18.2.4 Turordningsregler

Är det aktier eller andra andelar i ett företag som avyttrats finns särskilda turordningsregler i 25 kap. 11 § IL. Om köparen sedan tidigare äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (*gamla andelar*) eller senare förvärvar sådana andelar (*nya andelar*), ska senare avyttringar som köparen gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. andelar som avyttrats enligt förlustregeln (avyttrade andelar),
3. nya andelar.

Motsvarande gäller i fråga om andra tillgångar som inte kan särskiljas från varandra. Här torde avses framförallt sådana delägar-rätter och fordringsrätter som beskattas enligt den s.k. genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL.

18.2.5 Omkostnadsbeloppet m.m. hos det köpande företaget

När förlustregeln i sin senaste lydelse tillämpas (gäller avyttringar som skett fr.o.m. den 1 januari 1999) ska det säljande företags förlust beräknas enligt allmänna regler och avdrag medges detta företag. Några regler för hur förvärvet ska behandlas hos det köpande företaget har inte införts. Förvärvet ska därför behandlas enligt allmänna regler som om förvärvet skett från extern part. Den ersättning som det köpande företaget faktiskt erlagt ska således ligga till grund för beräkningen av omkostnadsbeloppet. Även i övrigt ska det köpande företags förvärv i princip behandlas som ett förvärv från utomstående.

18.2.6 Övergångsregler

Om förlustregeln i sin äldre lydelse i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL har varit tillämplig (gäller avyttringar som skett före år 1999), gäller de äldre bestämmelserna för det övertagande företaget även framöver (3 kap. 38 § ILP). Detta innebär bl.a. att när det övertagande företaget avyttrar tillgången ska skattepliktig kapitalvinst eller avdragsgill kapitalförlust beräknas som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

18.3 Begreppet koncern och andra begrepp för intressegemenskap

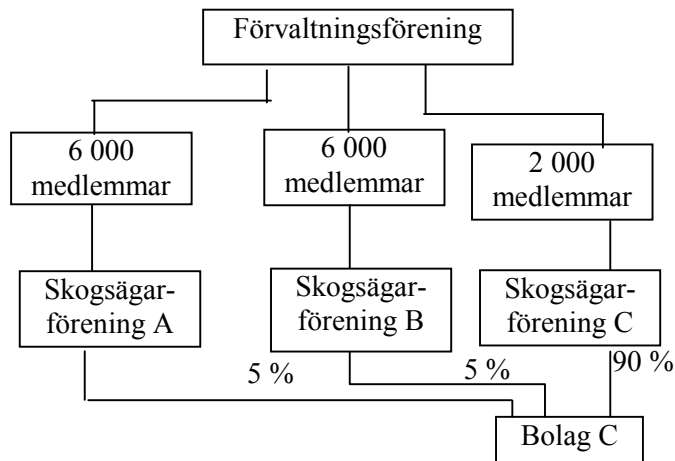
En framträdande princip vid beskattningen är att det ska föreligga neutralitet mellan beskattningen av en verksamhet som bedrivs av en enda juridisk person jämfört med om verksamheten delats upp mellan olika juridiska personer. Bestämmelserna om koncernbidrag är ett exempel på regler som syftar till att uppnå en sådan neutralitet.

Reglerna om koncernbidrag är tillåtande regler. I andra situationer har det ansetts befogat att införa begränsningsregler för att företag i intressegemenskap inte ska kringgå skattereglernas avsedda verkningar. Dessa regler har ofta motiverats av att företag i en intressesfär kan företa rättshandlingar med varandra på ett sätt som inte är möjligt mellan oberoende företag. Det kan vidare nämnas att reglerna i 19 kap. 14 a § IL respektive 18 kap. 11 § IL, som gör det möjligt att justera ned avskrivningsunderlaget för byggnader respektive inventarier i vissa fall, kan komma att tillämpas vid affärer mellan företag i intressegemenskap. Jämningsreglerna har tillkommit för att lagstiftaren vill förhindra att avskrivningsrätten missbrukas och har getts en allmänt hållen utformning. Bestämmelsen om jämkning av avskrivningsunderlag på byggnader har framför allt tillämpats vid överlåtelser av fastigheter mellan helägda koncernföretag genom att köparbolagets avskrivningsunderlag bestämts till säljarföretagets skattemässiga restvärde (RÅ 1979 Aa 12). Motivet härtill synes ha varit att en betydande del av vinsten för fastigheten blivit skattefri genom indexuppräknings, jfr också RÅ 1993 ref. 83. I RÅ 1994 ref. 44 fann RR, att jämningsregeln var tillämplig vid en s.k. allmännyttig ideell förenings överlåtelse till ett av föreningen till 100 % indirekt ägt fastighetsaktiebolag. Av betydelse i målet var att den ideella föreningen var befriad från skattskyldighet vid fastighetsförsäljningen.

I de fall lagstiftaren infört särskilda regler för företag inom en företagsgrupp har ett antal definitioner av grupperingen använts. Nedan följer en allmän redogörelse för de definitioner som är vanliga i skattelagstiftningen.

Koncern	Enligt 1 kap. 5 § ABL föreligger en koncern om ett svenskt aktiebolag (moderbolaget), direkt eller indirekt, äger mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i en annan juridisk person (dotterföretaget). Ett moder-dotter-förhållande kan även etableras om ett aktiebolag i annat fall, t.ex. på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal, har det bestämmande inflytandet över en juridisk person, jfr RÅ 1990 ref. 90. Övriga koncernbegrepp är uppbyggda med ABL:s koncerndefinition som modell. I IL finns en särskild definition av "svensk koncern". I 2 kap. 5 § IL anges att "Med svensk koncern avses sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern".
Svensk koncern	
Intressegemenskap	Ett annat vanligt sätt i skattelagstiftningen att definiera en intressegemenskap är att företagen är "moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning", se 25 kap. 7§ IL. I 27 kap. 6 § IL används begreppet intressegemenskap. Enligt förarbetena till denna regel avses härmed att företagen är "moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemenskap ledning".
Moder-dotter-förhållande	Med moder- och dotterföretag får normalt förstås företag som enligt något av de associationsrättsliga koncernbegreppen bildar ett moder-dotter-förhållande (se ovan).
I huvudsak gemensam ledning	Intressegemenskap enligt den kompletterande definitionen, dvs. företag som står under i huvudsak gemensam ledning, får normalt anses råda i de fall en juridisk eller fysisk person till följd av aktieinnehav har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer. Det är här främst fråga om företag mellan vilka sådana förhållanden råder att de kan sägas ingå i vad som brukar betecknas som en oäkta koncern. En oäkta koncern brukar anses föreligga om en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande. Även i fall då det inte finns en ensam person, fysisk eller juridisk, som har det bestämmande inflytandet över företagen kan dessa anses stå under i huvudsak gemensam ledning och intresse gemenskap därmed föreligga. Detta åskådliggörs i RÅ 1983 Aa 225. I målet var fråga om tolkningen av begreppet under i huvudsak gemensam ledning i bestämmelserna om lagervärdering i 41 § KL i dess tidigare lydelse. Omständigheterna var följande. Skogsägareföreningarna A och B hade 6 000 medlemmar vardera, medan skogsägareföreningen C hade 2 000 medlemmar. Driften av verksamheten i de tre skogsägarföreningarna handhades av en av medlemmarna gemensamt ägd förvaltningsförening. Vidare ägde föreningen C ett dotterbolag till ca 90 %. Övriga aktier i bolaget ägdes av föreningarna A och B. RR ansåg att såväl samtliga föreningar

som bolaget stod under i huvudsak gemensam ledning. Intressegemenskap ansågs därför råda mellan föreningarna och mellan föreningarna och bolaget. Se figuren nedan.



Målet visar att även andra omständigheter än det formella inflytandet till följd av aktie- eller andelsinnehav har betydelse vid prövningen av om två eller flera företag står under i huvudsak gemensam ledning. I lagrådets yttrande över prop. 1986/87:42 om ändringar av vinstdelningsskatten återfinns ett belysande uttalande om detta begrepp. Lagrådet anförde följande

”Emellertid torde de nämnda paragraferna i kommunal-skattelagen inte tillämpas så att uteslutande ägarförhållandena ska vara avgörande vid bedömningen om två eller flera företag står under i huvudsak gemensam ledning. Det avgörande torde vara det faktiska inflytandet (jfr RÅ 1983 Aa 225).”

Att det är det faktiska inflytandet som är avgörande stöds även av dom från Kammarrätten i Stockholm, den 26 juni 2001, målnr 518-1999, och dom från Kammarrätten i Göteborg, den 16 juni 1999, målnr 8001-1996. Det är svårt att ange några generella principer för hur det faktiska inflytandet ska fastställas. Denna prövning måste rimligtvis ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall.

Bestämmande inflytande föreligger inte när innehavet motsvarar endast 50 % av rösterna. Det krävs mer än 50 % av rösterna eller att bestämmande inflytande föreligger pga. andra orsaker, t.ex. avtal e.d., se RÅ 2001 ref. 6. Däremot kan två eller flera fysiska eller juridiska personer som vardera inte innehar mer än 50 % av rösterna tillsammans anses ha ett bestämmande inflytande över

**Äganderättsför-
hållanden eller
organisatoriska
förhållanden**

två företag om ägandet är i samma proportioner i båda företagen. I ett sådant fall äger ju samma grupp av personer 100 % i båda företagen och företagen står då under i huvudsak gemensam ledning. Eftersom det räcker med att företagen står under i huvudsak gemensam ledning kan avvikelser från det proportionerliga ägandet finnas och rekvisitet ändå vara uppfyllt.

Av RÅ 2001 ref. 6 framgår även att uttrycket företag som ”med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden” kan anses stå ägarföretaget nära i 24 kap. 16 § IL för aktiebolags del innebär att det ska vara fråga om moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.