Förord

Denna utgåva av handledningen ska användas vid 2004 års taxering.

Strukturen på handledningen är till övervägande del anpassad till uppbyggnaden av inkomstskattelagen. Handledningen består av tre delar. Del 1 behandlar huvudsakligen vissa grundläggande bestämmelser och inkomstslagen tjänst och kapital. Del 2 behandlar grundläggande bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet samt enskild näringsverksamhet. I del 3 återfinns regelverket för juridiska personer, fåmansreglerna samt bestämmelserna i samband med omstrukturering av företag.

Frågor rörande beskattning av ideella föreningar och stiftelser samt frågor rörande internationell beskattning behandlas inte i denna handledning. Läsaren hänvisas i dessa delar i stället till Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327, utgåva 5) respektive Handledning för internationell beskattning (SKV 352, utgåva 8).

Det saknas rättspraxis inom vissa områden. Skatteverkets ambition är dock att så långt möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor. Av handledningen framgår i vilka avseenden framförda uppfattningar grundar sig på praxis eller på SKV:s egna överväganden.

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. I dessa sammanhang är skatte- och taxeringsförfattningarna ett absolut nödvändigt arbetsredskap. Lagtexten har därför återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på verkets hemsida på Internet (www.skatteverket.se) samt i SKV-NYTT.

Solna februari 2004

Vilhelm Andersson

Innehåll

FÖRORD **3**

INNEHÅLL **5**

FÖRKORTNINGAR **19**

1 AKTIEBOLAG OCH EKONOMISKA FÖRENINGAR **23**
1.1 Allmänt 23
1.1.1 Inkomstslag m.m. 23
1.1.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar 27
1.1.2.1 Investmentföretag 27
1.1.2.2 Privatbostadsföretag 27
1.1.3 Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på aktier m.m. 28
1.1.4 Allmänt om dubbel- och kedjebeskattning 30
1.2 Utdelningsbegreppet 31
1.3 Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening 37
1.3.1 Allmänt 37
1.3.2 Anteciperad utdelning 37
1.3.3 Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar 38
1.3.4 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar 40
1.3.5 Utdelning på lagerandelar 42
1.3.6 Skattepliktig utdelning på kapitalplaceringsandelar 43
1.3.7 Indirekt ägda andelar 44
1.3.8 S.k. Lundintransaktioner 44
1.3.9 Investmentföretag 45
1.3.10 Allmänt om utdelning från utländska företag 45
1.4 Utskiftade medel 46
1.4.1 Allmänt 46
1.4.2 Nedsättning av aktiekapitalet m.m. 47
1.4.3 Likvidation 49
1.4.4 Konkurs 51
1.4.5 Utskiftning från ekonomisk förening m.m. 52
1.5 Låneförbudet 53
1.5.1 Allmänt 53
1.5.2 Beskattning av förbjudna lån - skatterättsliga regler 54
1.5.3 Civilrättsliga regler 55
1.5.4 Dispens 59
1.5.5 Förteckning 60

1.5.6 Lån från pensionsstiftelse 60
1.6 Aktieägartillskott 60
1.7 Vissa övriga koncernfrågor 64
1.7.1 Avdrag för förlust vid avyttring av vissa aktier och andelar 64
1.7.1.1 Verklig förlust 64
1.7.2 Definitiv förlust 75

2 HANDELSBOLAG 77
2.1 Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag 78
2.1.1 Allmänt 78
2.1.2 Bildandet av handelsbolag 78
2.1.3 Handelsbolagets civilrättsliga ställning 79
2.1.4 Delägarnas inbördes mellanhavanden 80
2.1.5 Handelsbolagets företrädare 81
2.1.6 Likvidation av handelsbolag 81
2.2 Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag 82
2.2.1 Allmänt 82
2.2.2 Beräkning av handelsbolagets inkomst 84
2.2.3 Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon 86
2.2.3.1 Allmänt 86
2.2.3.2 Delägarbeskattningen 86
2.2.3.3 Uppdelning i skilda näringsverksamheter 89
2.2.3.4 Aktiv och passiv näringsverksamhet 90
2.2.3.5 Underskott 90
2.2.3.5.1 Huvudregeln 90
2.2.3.5.2 Avdrag samma beskattningsår 90
2.2.3.5.3 Begränsningar i avdragsrätten 91
2.2.3.5.4 Underskott i kapital 92
2.2.4 Beskattning när delägarna är juridiska personer 93
2.2.4.1 Underskott från handelsbolag 93
2.2.5 Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar 95
2.2.5.1 Allmänt 95
2.2.5.2 Uppskov 96
2.2.5.3 Kapitalförluster kan falla bort 97
2.2.5.4 Uppskjuten avdragsrätt 97
2.2.5.5 Priset kan korrigeras i vissa fall 98
2.2.5.6 Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag 98
2.2.5.7 Fastigheter 99
2.2.5.7.1 Den löpande beskattningen 99
2.2.5.7.2 Avyttring av fastigheter 99
2.2.5.8 Bostadsrätter 100
2.2.5.8.1 Den löpande beskattningen 100
2.2.5.8.2 Avyttring av bostadsrätter 100
2.2.5.9 Återföring av avdrag 101
2.2.5.10 Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter 102
2.2.5.11 Andra kapitaltillgångar 103
2.2.5.11.1 Den löpande beskattningen 103

2.2.5.11.2 Avyttringar ... 103
2.2.5.11.3 Kapitalförluster ... 105
2.2.6 Utskiftning och uttag av tillgångar ... 108
2.2.6.1 Uttagsbeskattning ... 109
2.2.6.2 Undantag från uttagsbeskattning ... 110
2.2.6.3 Omstruktureringar ... 111
2.2.7 Resultatfördelning ... 111
2.2.7.1 Resultatfördelning mellan närstående ... 112
2.2.8 Beskattningsort ... 114
2.2.9 Beskattningsår ... 114
2.2.10 Förmögenhetsbeskattning ... 115
2.2.11 Deklarationer och annat uppgiftslämnande ... 116
2.2.11.1 Handelsbolagets deklaration ... 116
2.2.11.2 Handelsbolags uppgiftsskyldighet ... 116
2.2.11.3 Delägarnas deklaration ... 118
2.2.11.4 Fåmanshandelsbolag ... 118
2.2.12 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) ... 120

3 OM DÖDSBOBESKATTNING ... 121
3.1 Allmänt om dödsbo ... 122
3.1.1 Civilrätt ... 122
3.1.2 Äganderätten ... 125
3.2 Inkomst- och förmögenhetsskatt ... 126
3.2.1 Allmänt ... 126
3.2.2 Särskilda regler och generella regler ... 127
3.3 Regler för dödsåret ... 127
3.3.1 Inkomstbeskattning ... 127
3.3.2 Allmänna avdrag och grundavdrag ... 127
3.3.3 Särskild löneskatt ... 128
3.3.4 Förmögenhetsskatt ... 128
3.4 Fr.o.m. året efter dödsåret ... 128
3.4.1 Inkomstbeskattning ... 128
3.4.2 Förmögenhetsskatt ... 130
3.5 Det fjärde året och senare ... 130
3.5.1 Inkomstbeskattning ... 130
3.5.2 Inkomst av kapital ... 130
3.6 Regler som är generella ... 130
3.6.1 Inkomstskatt - allmänt ... 130
3.6.2 Förmögenhetsskatt ... 131
3.7 Särskilt om inkomst av kapital ... 132
3.7.1 Avyttring av tillgångar ... 132
3.7.2 Återföring av gjorda avdrag ... 133
3.7.3 Skifteslikvid - arv ... 133
3.7.4 Arv och köp ... 135
3.7.5 Bostadsrätter ... 137
3.7.6 Aktier ... 138
3.7.7 Andel i handelsbolag ... 138

3.7.8 Andra tillgångar ... 138
3.7.9 Avdrag ... 138
3.7.10 Skattereduktion ... 139
3.7.11 Uppskovsavdrag vid beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad ... 139
3.7.12 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten ... 140
3.7.13 Framskjuten beskattning vid andelsbyten ... 141
3.8 Särskilt om inkomst av näringsverksamhet ... 141
3.8.1 Kontinuitet från den döde, över dödsboet och till dödsbodelägarna ... 141
3.8.2 Skifteslikvid - arv ... 148
3.8.3 Bodelning ... 149
3.8.4 Arv och köp ... 149
3.8.5 Aktiv eller passiv näringsverksamhet ... 150
3.8.6 Räntefördelning ... 150
3.8.7 Expansionsfond ... 151
3.8.8 Periodiseringsfonder ... 152
3.8.9 Nystartavdrag ... 153
3.8.10 Skogsavdrag ... 154
3.8.11 Skogskonto ... 154
3.8.12 Upphovsmannakonto ... 155
3.8.13 Ersättningsfonder ... 155
3.9 Lagfart på fastighetsförvärv ... 156
3.10 Fastighetsskatt ... 156
3.11 Försäljning av andel i dödsbo ... 157
3.12 Skatt på ackumulerad inkomst ... 158
3.13 Periodiska understöd ... 158
3.14 Utländska dödsbon ... 158
3.15 Delägare i utländskt dödsbo ... 159
3.16 Förteckning över några facktermer ... 161

4 SÄRSKILDA BESTÄMMELSER FÖR VISSA JURIDISKA PERSONER ... 163
4.1 Försäkringsföretag ... 163
4.1.1 Livförsäkringsföretag ... 163
4.1.2 Skadeförsäkringsföretag ... 164
4.1.3 Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter ... 165
4.1.4 Övertagande av hela försäkringsbeståndet ... 165
4.1.5 Övrigt ... 165
4.2 Investmentföretag och värdepappersfonder ... 166
4.2.1 Investmentföretag ... 166
4.2.1.1 Definition ... 166
4.2.1.2 Löpande intäkter ... 168
4.2.1.3 Avskattning av investmentföretag ... 169
4.2.2 Värdepappersfonder ... 170
4.2.2.1 Sammanläggning eller delning av värdepappersfonder ... 170
4.3 Kooperativa föreningar ... 171
4.3.1 Allmänt ... 171

4.3.2	Definitioner	171
4.3.3	Avdragsrätt för lämnade utdelningar	172
4.3.3.1	Kooperativ utdelning	172
4.3.3.2	Utdelningar på medlemsinsatser och förlagsinsatser	174
4.4	Privatbostadsföretag	175
4.4.1	Schablonbeskattning av fastighet	175
4.4.2	Annan verksamhet än fastighetsupplåtelse	176
4.5	Sambruksföreningar	177
4.6	Samfälligheter	177
4.7	Sparbankernas säkerhetskassa	178
5	**KONCERNBIDRAG**	**179**
5.1	Inledning	179
5.2	Allmänt om koncernbidrag	180
5.3	Skattemässig behandling av koncernbidrag	182
5.3.1	Definitioner	182
5.3.2	Förutsättningar för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla hos givaren och skattepliktiga hos mottagaren	183
5.3.2.1	Generell förutsättning	183
5.3.2.2	Koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag	184
5.3.2.3	Bidrag mellan helägda dotterföretag	187
5.3.2.4	Bidrag mellan företag som kan fusioneras	187
5.3.2.5	Koncernbidrag som kunnat förmedlas	188
5.4	Ändrade ägarförhållanden	188
5.5	Utredningskrav	188
5.6	Dispens	188
6	**KOMMISSIONÄRSFÖRHÅLLANDEN**	**191**
6.1	Allmänt	191
6.2	Huvudregel	192
6.3	Definitioner	192
6.4	Villkor för att få tillämpa reglerna om kommissionärsförhållanden	193
7	**TIDIGARE ÅRS UNDERSKOTT**	**197**
7.1	Huvudregel	198
7.2	Begränsningar i rätten till avdrag för kvarstående underskott	198
7.3	Definitioner	199
7.4	Ägarförändring	201
7.5	Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar	207
7.5.1	Beloppsspärren	207
7.5.2	Koncernbidragsspärren	210
7.6	Särskilda regler vid fusion	213
7.7	Begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering	213
7.8	Begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut	214
7.9	Avdrag efter ombildningar	214
7.10	Lex Kockum	214
7.11	Underskott för kommanditbolagsägare och vissa delägare i handelsbolag	215

7.12 Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarrätter m.m. 215

8 BYGGNADSRÖRELSE, HANDEL MED FASTIGHETER OCH TOMTRÖRELSE 217
8.1 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter 217
8.1.1 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter? 218
8.1.1.1 Allmänt 218
8.1.1.2 Sammanfattning av praxis 218
8.1.1.3 Rättsfall 220
8.1.2 Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse (även aktier och andelar) 223
8.1.2.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång 223
8.1.2.2 Fastigheter förvärvade genom benefikt fång 228
8.1.3 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag 229
8.1.3.1 Allmänt 229
8.1.3.2 Lagbestämmelser 229
8.1.3.3 Förutsättningar 231
8.1.3.4 Skattepliktig utdelning på lageraktier 233
8.1.4 Värdering av lagertillgångar 234
8.1.4.1 Allmänt 234
8.1.4.2 Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag 235
8.1.4.3 Lager av material 236
8.1.5 Byggnadsarbete på egen fastighet 236
8.1.6 Vinstberäkning av lagerfastighet 239
8.1.7 Övergångsbestämmelser 239
8.2 Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m. 240
8.2.1 Definition av pågående arbeten 241
8.2.1.1 Allmänt 241
8.2.1.2 Pågående arbeten på fastighet 241
8.2.1.3 Vad är pågående arbeten? 241
8.2.2 Företag som berörs 242
8.2.2.1 Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag 242
8.2.2.2 Konsultföretag 242
8.2.2.3 Blandad verksamhet 243
8.2.3 Gränsdragning mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris 243
8.2.4 Löpande räkning 244
8.2.5 Fast pris 246
8.2.5.1 Byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse 246
8.2.5.2 Konsultrörelse 249
8.2.5.3 Jämkningsregel 249
8.2.6 Redovisningsfrågor 249
8.2.6.1 Särredovisning av pågående arbeten 249
8.2.6.2 Redovisning av pågående arbeten i resultat- och balansräkning 251
8.2.7 Direkta och indirekta tillverkningskostnader 252
8.2.8 Reservering för garantirisker 252
8.3 Tomtrörelse 253
8.3.1 Kapital eller näringsverksamhet? 253
8.3.2 Kvalificerad tomtrörelse 253

8.3.3 Enkel tomtrörelse ... 254
8.3.3.1 Allmänt ... 254
8.3.3.2 Undantag ... 256
8.3.3.3 Lagrets ingångsvärde ... 256
8.3.3.4 Lagervärdering ... 257
8.3.3.5 Slutförsäljning av tomtlager ... 257
8.3.4 När upphör tomtrörelse? ... 257
8.3.5 Övergångsbestämmelser ... 257
8.3.6 Exempel, tomtförsäljning ... 258

9 FÅMANSFÖRETAG OCH FÅMANSHANDELSBOLAG ... 261
9.1 Definitioner ... 262
9.1.1 Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ... 262
9.1.2 Delägare och företagsledare ... 264
9.1.3 Närstående ... 266
9.1.4 Dödsbo ... 266
9.2 Ersättningar till medhjälpande make och barn ... 266
9.3 Förmåner m.m. ... 266
9.3.1 Fri utbildning ... 267
9.3.2 Bilförmån ... 267
9.4 Vinstandelslån ... 268
9.5 Ränta från fåmansföretag ... 268
9.6 Vissa särbestämmelser ... 268

10 UTDELNING OCH KAPITALVINST PÅ ANDELAR I FÅMANSFÖRETAG ... 269
10.1 Allmänt ... 269
10.2 Reglernas tillämpningsområde ... 270
10.2.1 Kvalificerad andel ... 274
10.2.1.1 Verksam i betydande omfattning ... 277
10.3 Beskattning av utdelning på andelar m.m. ... 279
10.3.1 Underlag för beräkning av gränsbelopp ... 282
10.3.1.1 Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln) ... 287
10.3.1.2 Löneunderlag ... 292
10.3.2 Sparat utdelningsutrymme m.m. ... 296
10.3.3 Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln) ... 298
10.4 Kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar ... 298
10.5 Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger andel i fåmansföretag ... 301
10.6 Undantagsregler ... 301
10.6.1 Utomståenderegeln ... 302
10.6.2 Basbeloppsregeln ... 306
10.7 Andelsbyten ... 307
10.8 Särskild skatteberäkning inom familjen ... 309
10.9 Ackumulerad inkomst ... 310

11 ARBETSGIVARES PENSIONSKOSTNADER OCH PERSONALSTIFTELSER 311
11.1 Uttryck och termer 312
11.2 Krav på pensionsutfästelse 317
11.3 Avdrag för tryggande av pensionsutfästelser 318
11.3.1 Tryggandeformer 318
11.3.2 Avsättning i balansräkningen 320
11.3.3 Huvudregeln 323
11.3.4 Kompletteringsregeln 327
11.3.5 Begränsningar i avdragsrätten vid olika tryggandeformer 332
11.3.6 Förräntning, indexering eller annan värdesäkring 333
11.3.7 Byte av tryggandeform 334
11.3.8 Byte av arbetsgivare 334
11.3.9 Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall 335
11.4 Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare 336
11.5 Ersättning från pensionsstiftelse 336
11.6 Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen 341
11.6.1 Vad som ska tas upp 341
11.6.2 Disponibla pensionsmedel 342
11.6.3 Upphörande av näringsverksamhet 342
11.7 Övertagande av pensionsutfästelse 343
11.8 Övrigt 345
11.9 Övergångsbestämmelser 350
11.10 Personalstiftelse 355

12 SÄRSKILD LÖNESKATT PÅ PENSIONSKOSTNADER 367
12.1 Allmänt 367
12.1.1 SLP för kostnader på utfäst tjänstepension 371
12.1.2 Några speciella frågor kring SLP 380
12.1.3 SLP-E 384

13 AVKASTNINGSSKATT PÅ PENSIONSMEDEL 387
13.1 Skattskyldiga 387
13.2 Skatteberäkning 389
13.2.1 Kapitalunderlaget 389
13.2.2 Skatteunderlaget 392
13.2.3 Skattesatsen 393
13.3 Vissa särbestämmelser 394

14 BYTE AV FÖRETAGSFORM 397
14.1 Ombildning 397
14.2 Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag 400
14.3 Ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag 402
14.4 Ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet 403
14.5 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag 404
14.6 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet 406
14.7 Ombildning av verksamhet i aktiebolag till handelsbolag 407

14.8 Ombildning av svensk ekonomisk förening till aktiebolag 408

15 UNDERPRISÖVERLÅTELSER 411
15.1 Allmänt 411
15.2 Överväganden som ligger bakom bestämmelserna 412
15.3 Tillämpningsområdet 413
15.4 Vissa definitioner som används i 23 kap. IL 418
15.5 Tillgångar som kan överlåtas 421
15.6 Villkor för undantag från uttagsbeskattning 424
15.6.1 Överlåtare och förvärvare 424
15.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person 425
15.6.1.2 Överlåtare är ett företag 425
15.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag 426
15.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren 427
15.6.3 Koncernbidragsrätt saknas 428
15.6.4 Underskott hos förvärvaren 429
15.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person 430
15.6.4.2 Förvärvaren är ett företag 431
15.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag 433
15.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m. 435
15.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag 435
15.6.5.2 Underprisöverlåtelser mellan ett svenskt handelsbolag och en fysisk person eller ett företag 436
15.6.5.3 Underprisöverlåtelser mellan företag 437
15.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m. 438
15.7 Om uttagsbeskattning inte sker 439

16 FUSIONER OCH FISSIONER 445
16.1 Fusioner 445
16.1.1 Allmänt 445
16.1.2 Fusion med helägt dotterbolag m.m. 446
16.1.3 Skatterättsligt 447
16.1.4 Definitioner 448
16.1.5 Villkor för undantag från omedelbar beskattning - kvalificerade fusioner 450
16.1.6 Beskattning vid kvalificerade fusioner 452
16.1.7 Underskott 455
16.1.8 Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget 456
16.1.9 Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land 457
16.1.10 Utgifter i samband med fusion 457
16.1.11 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget 458
16.1.12 Ikraftträdande 459
16.2 Fissioner 460

17 VERKSAMHETSAVYTTRINGAR OCH SKALBOLAG 463
17.1 Definitioner 463
17.2 Villkor för undantag från omedelbar beskattning 465
17.3 Beskattningen 466

17.4 Anskaffningsutgift för mottagna andelar 468
17.5 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m. 468
17.6 Ikraftträdande 469
17.7 Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar) 470
17.7.1 Tillämpningsområde 471
17.7.2 Definition skalbolag 472
17.7.3 Likvida tillgångar 472
17.7.4 Företag i intressegemenskap 474
17.7.5 Jämförelsebeloppet 474
17.7.6 Återköp 475
17.7.7 Huvudregel 477
17.7.8 Ventilen 477
17.7.9 Skalbolagsdeklaration 479
17.7.10 Säkerhet 481
17.7.11 Ikraftträdande 484

18 KAPITALVINSTER OCH KAPITALFÖRLUSTER VID AVYTTRINGAR INOM EN INTRESSEGEMENSKAP 485
18.1 Uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar 485
18.1.1 Allmänt 486
18.1.2 Förutsättningar för uppskov 487
18.1.3 När beskattas kapitalvinsten? 491
18.1.3.1 Den avyttrade andelen upphör att existera 491
18.1.3.2 Den avyttrade andelen upphör att existera genom fusion 492
18.1.3.3 Den avyttrade andelen innehas inte längre av ett koncernföretag 492
18.1.3.4 Efterföljande andelsbyte 493
18.1.3.5 Efterföljande lex ASEA-utdelning 494
18.1.3.6 Det säljande företaget upphör att existera 494
18.1.3.7 Det säljande företaget får hemvist i ett annat land 494
18.1.4 Turordningsregler m.m. 495
18.1.4.1 Turordning 495
18.1.4.2 Uppdelning av uppskovsbelopp m.m. 495
18.1.4.3 Uppgiftsskyldighet m.m. vid uppskov enligt reglerna för koncerninterna andelsavyttringar 495
18.1.5 Omkostnadsbeloppet 496
18.1.5.1 Beräkning av omkostnadsbeloppet hos det köpande företaget när reglerna om koncerninterna andelsavyttringar tillämpats 496
18.1.5.2 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det övertagande företaget när den koncerninterna överlåtelsen skett före den 1 januari 1999 och vidareöverlåtelsen görs efter att IL trätt i kraft 496
18.1.6 Övergångsregler 498
18.2 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap 499
18.2.1 Allmänt 499
18.2.2 Förutsättningar för förlustregelns tillämpning 500
18.2.3 När medges avdraget? 501
18.2.4 Turordningsregler 502
18.2.5 Omkostnadsbeloppet m.m. hos det köpande företaget 502

18.2.6 Övergångsregler ... 503
18.3 Begreppet koncern och andra begrepp för intressegemenskap ... 503

19 UTDELNING AV ANDELAR I DOTTERBOLAG, ”LEX ASEA” ... 507
19.1 Innebörden av Lex Asea ... 507
19.2 Villkor för att kunna ta emot utdelning utan omedelbar beskattning ... 508

20 SAMORDNING MELLAN OLIKA OMSTRUKTURERINGSREGLER ... 513
20.1 Underprisöverlåtelser ... 513
20.2 Andelsbyten ... 514
20.3 Fusioner ... 515
20.4 Verksamhetsavyttringar ... 515
20.5 Förlustregeln ... 516
20.6 Koncerninterna andelsavyttringar ... 517
20.7 Lex ASEA ... 518

21 INKOMSTBESKATTNING VID KONKURS OCH ACKORD ... 521
21.1 Konkurs ... 521
21.1.1 Allmänt ... 521
21.1.2 Konkursgäldenärens ställning ... 522
21.1.3 Konkursboets juridiska status ... 524
21.1.4 Konkursförvaltarens skyldighet gentemot Skatteverket ... 525
21.1.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m. ... 525
21.1.4.2 Deklarationsskyldighet ... 526
21.1.4.3 Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian ... 526
21.1.5 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot SKV ... 527
21.1.6 Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs ... 527
21.1.6.1 Allmänt ... 527
21.1.6.2 Konkursboets skattskyldighet ... 528
21.1.6.3 Betydelsen av att konkursboet inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt ... 528
21.1.6.4 Konkursgäldenärens skattskyldighet ... 530
21.1.7 Räkenskapsårets längd ... 533
21.1.8 Avskrivning av fordran vid konkurs ... 534
21.1.9 Behandlingen av fonder vid konkurs ... 534
21.1.10 Underskottsavdrag vid konkurs ... 535
21.2 Ackord ... 536
21.2.1 Allmänt ... 536
21.2.2 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord ... 537
21.2.3 Avdrag för ackordsförlust ... 537
21.2.4 Underskottsavdrag vid ackord ... 539

22 SKATTEFRI KAPITALVINST OCH UTDELNING PÅ NÄRINGSBETINGADE ANDELAR M.M. ... 543
22.1 Motivet till nya regler ... 544
22.2 Gränsdragningsfrågor ... 545
22.2.1 Allmänt ... 545

22.2.2 Näringsbetingade andelar ... 545
22.2.3 Kapitalplaceringandelar ... 547
22.2.4 Lättnadsreglerna ... 548
22.3 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på näringsbetingade andelar ... 548
22.3.1 Utdelning ... 548
22.3.2 Kapitalvinst ... 549
22.3.3 Kapitalförlust ... 550
22.3.4 Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar ... 551
22.4 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på kapitalplaceringandelar ... 554
22.4.1 Utdelning och kapitalvinst ... 554
22.4.2 Kapitalförlust ... 555
22.5 Karaktärsbyten ... 555
22.5.1 Bakgrund ... 555
22.5.2 Från näringsbetingad andel till kapitalplaceringsandel ... 555
22.5.3 Från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad andel ... 557
22.5.4 Avnotering av marknadsnoterade andelar ... 557
22.6 Övergångsbestämmelser ... 558
22.7 Förvaltningsföretag ... 559
22.7.1 Särreglerna för förvaltningsföretag har slopats ... 559
22.7.2 Övergångsbestämmelser ... 560
22.8 Investmentföretag ... 562
22.9 Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska företag ... 564
22.9.1 Bakgrund ... 564
22.9.2 Näringsbetingad andel – utländsk juridisk person ... 564
22.9.3 Övergångsbestämmelser ... 565
22.10 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarrätter ... 566
22.10.1 Bakgrund ... 566
22.10.2 Näringsbetingad aktiebaserad andel ... 566
22.10.3 Kapitalvinst och kapitalförlust ... 567
22.11 Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag ... 568
22.12 Utländska ägare ... 568
22.13 Tillgångar som förpackats i bolag ... 569
22.13.1 Bakgrund ... 569
22.13.2 Förpackningar av fastigheter (25 a kap. 25 § IL) ... 570
22.13.2.1 Avskattning ... 570
22.13.2.2 Undantag från avskattning ... 572
22.13.2.3 Begränsning av avdragsrätt vid kapitalförluster på fastigheter ... 572
22.13.3 Övergångsbestämmelser ... 572
22.14 Vissa kapitalförluster ... 576
22.14.1 Bakgrund m.m. ... 576
22.14.2 Kapitalförluster på tillgångar i intresseföretag (25 a kap. 19 § första stycket punkt 1–3 IL) ... 576
22.14.3 Kapitalförluster på derivatinstrument m.m. (25 a kap. 19 § första stycket punkt 4 IL) ... 578
22.14.4 Kapitalförluster i handelsbolag respektive på andelar i handelsbolag (25 a kap. 19 – 23 §§ IL) ... 579

22.14.4.1 Kapitalförluster i handelsbolag ... 579
22.14.4.2 Kapitalförluster på andelar i handelsbolag ... 579
22.14.4.3 Övrigt ... 579
22.14.5 Specialregel för fysisk person vid förvärv av en andel i ett handelsbolag (25 a kap. 24 § IL) ... 580
22.14.6 Kapitalförluster på fastigheter ... 581
22.14.6.1 Bakgrund m.m. ... 581
22.14.6.2 Kvittningsfålla vid fastighetsavyttringar (25kap. 12 § IL) ... 581
22.14.7 Övergångsbestämmelser ... 583
22.15 Konsekvenser för vissa andra regler i IL ... 584
22.15.1 Koncerninterna andelsavyttringar ... 584
22.15.1.1 Bakgrund m.m. ... 584
22.15.1.2 Reglerna om uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar har slopats ... 584
22.15.1.3 Övergångsbestämmelser (p 4 till SFS 2003:224) ... 585
22.15.2 Uppskovsgrundande andelsbyten ... 586
22.15.2.1 Bakgrund m.m. ... 586
22.15.2.2 Eftergiftsbestämmelser (49 kap. 19 a § IL) ... 587
22.15.2.3 Särskilt villkor vid uppskovsgrundande andelsbyten när beskattning ska ske enligt skalbolagsbestämmelserna (49 kap. 19 b § IL) ... 588
22.15.2.4 Beräkning av innehavstid ... 589
22.15.2.5 Övergångsbestämmelser (p 11 till SFS 2003:224) ... 589
22.15.3 Verksamhetsavyttringar ... 590
22.15.4 Fusioner och fissioner ... 590
22.15.5 Lex ASEA m.m. ... 591
22.15.6 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser ... 591
22.15.6.1 Överlåtelser till underpris ... 591
22.15.6.2 Ägarbeskattning vid överlåtelser till underpris ... 592
22.16 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag ... 593
22.16.1 Kapitalförluster på delägarrätter som uppkommit i ett svenskt handelsbolag ... 594
22.16.1.1 Realiserad kapitalförlust som inte får dras av ... 594
22.16.1.2 Tidigare ägares orealiserade kapitalförluster som inte får dras av ... 597
22.16.2 Kapitalförluster på andelar i handelsbolag ... 601
22.17 Skalbolag (när juridisk person avyttrar andelar) ... 605
22.17.1 Definition skalbolag ... 606
22.17.2 Likvida tillgångar ... 607
22.17.3 Företag i intressegemenskap ... 609
22.17.4 Jämförelsebeloppet ... 610
22.17.5 Återköp ... 610
22.17.6 Skalbolagsbeskattning ... 611
22.17.7 Samspelet mellan skalbolagsreglerna för fysiska och juridiska personer ... 612
22.17.8 Undantag ... 613
22.17.9 Minoritetsavyttringar m.m. ... 614
22.17.10 Ventilen ... 614
22.17.11 Skalbolagsdeklaration ... 616
22.17.12 Säkerhet ... 617
22.17.13 Subsidiärt betalningsansvar ... 620

22.18 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde 621
22.18.1 Bakgrund m.m. 621
22.18.2 Beskattningsinträde 621
22.18.3 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift 622

SÖKORDSREGISTER TILL IL 625

SAMMANSTÄLLNING AV TERMER OCH UTTRYCK I IL 635

RÄTTSFALLSREGISTER 641

SAKREGISTER 645

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
ADB	Automatisk databehandling
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Anv.	Anvisningar till
AST	Allmänt avlöningsavtal
ATP	Allmän tilläggspension
AvL	Lag (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen)
AvP	Avkastningsskatt på pensionsmedel
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
BFL	Bokföringslag (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
Ds	Departementsstencil
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
ErFL	Lag (1990:663) om ersättningsfonder
ExmL	Lag (1993:1537) om expansionsmedel
Fhb	Förhandsbesked
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FTN	Fastighetsnämnd
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen)
GD	Gemensamma distriktet
GLSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
GSAL	Lag (1981:691) om socialavgifter

GSFL	(Gamla) Lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HL	Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
INK	Inkomstdeklaration
JB	Jordabalk
JBL	Jordbruksbokföringslag (1979:141)
JO	Justitieombudsmannen
Ju	Justitiedepartementet
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KonL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätt
KU	Kontrolluppgift
KupK	Kupongskattekungörelse (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
KÖL	Lag (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (koncernöverlåtelselagen)
LAF	Lag (1976:380) om arbetsskadeförsäkring
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LBV	Lag (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv
LEEIG	Lag (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LST	Länsstyrelse
LÅR	Lag (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

LÅRF	Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
LÅRK	Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
LÄK	Länskskattekontor
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
not.	Notismålnr
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
PFL	Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder
PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
RE	Rättsenhet
ref.	Referatmålnr
RFL	Lag (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning
RFV	Riksförsäkringsverket
RIA	Rättsinformation serie A
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	svensk författningssamling
SHBL	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM	Skattemyndighet
SkN	Skattenämnd
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på

SLPL	pensionskostnader
	Statslåneränta
SLR	Skattenytt
SN	Skattenämndordförande
SNO	Statens offentliga utredningar
SOU	Skatterättsnämnden
SRN	Standardiserade räkenskapsutdrag
SRU	Skatteutjämningsreserv
Surv	Lag (1990:654) om skattutjämningsreserv
SurvL	Svensk Skattetidning
SvSkT	Taxeringsförordning (1990:1236)
TF	Taxeringsintendent
Ti	Taxeringslag (1990:324)
TL	Lag (1967:533) om tryggande av pensions-
TrL	utfästelser
	Tillsynsmyndighet
TSM	Lag (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte
UAL	av bostad
	Lag (1998:1601) om uppskov med beskatt-
UBA	ningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen)
	Uppbördslag (1953:272)
UBL	Upphovsmannakonto
Umk	Lag (1979:611) om upphovsmannakonto
UmkL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlå-
UPL	telser till underpris (underprislagen)
	Värdepapperscentralen
VPC	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÅRL	Lag (1993:1540) om återföring av skatte-
AsurvL	utjämningsreserv
	Ärvdabalk
ÄB	Äktenskapsbalk
ÄktB	

1 Aktiebolag och ekonomiska föreningar

Sammanfattning

För aktiebolag och ekonomiska föreningar sker beskattning i ett enda inkomstslag, näringsverksamhet. I vissa fall finns dock särskilda regler för kvittning mellan överskott och underskott inom detta inkomstslag. Begränsningar finns också i vissa fall vad gäller möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott efter bl.a. ägarbyte.

Koncerner utgör inte skattesubjekt i Sverige. I stället beskattas de i koncernen ingående juridiska enheterna. Det tas emellertid hänsyn till koncernförhållanden i skattelagstiftningen. Ett exempel är reglerna om koncernbidrag, som tillåter en resultatutjämning inom koncernen. Ytterligare ett är bestämmelserna om undantag i vissa fall från skattskyldighet för utdelning på andelar. Huvudprincipen kan sägas vara att skattebelastningen för en koncern inte ska vara större och inte heller mindre än den skulle ha blivit om koncernens verksamhet hade bedrivits av *ett* företag.

1.1 Allmänt

1 kap. 3, 14 §§ IL
13 kap. 2-3 §§ IL
14 kap. 10, 14 §§ IL
24 kap. 2§ IL
25 kap. 2-5 §§ IL
48 kap. 26 § IL
65 kap. 14 § IL
prop. 1989/90:110
prop. 1993/94:50
prop. 2001/02:140

1.1.1 Inkomstslag m.m.

Skattskyldiga för i princip all inkomst

Aktiebolag och ekonomiska föreningar utgör civilrättsligt sett självständiga rättssubjekt och svarar själva med sina tillgångar för

sina åtgärder och förpliktelser. Varje företag beskattas för sina egna inkomster. Skattskyldighet föreligger i princip oavsett om inkomsten förvärvats i Sverige eller utomlands. Härvid beräknas företagets inkomst i huvudsak enligt bestämmelserna i 13-40 kap. IL.

Näringsverksamhet

All beskattning sker i ett enda inkomstslag, nämligen näringsverksamhet (1 kap. 3 § IL).

För aktiebolag och ekonomiska föreningar utgår statlig inkomstskatt med 28 % på den beskattningsbara inkomsten. Någon kommunal inkomstskatt erläggs inte.

En näringsverksamhet

För aktiebolag och ekonomiska föreningar hänförs all inkomst till en och samma näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Även i utlandet bedriven verksamhet hänförs till denna näringsverksamhet i den mån den bedrivs direkt av det svenska företaget. Exemptmetoden i dubbelbeskattningsavtal kan dock undanta verksamheten från svensk beskattning.

Enligt 13 kap. 2 § IL gäller att för aktiebolag och ekonomiska föreningar räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Om ett penninglån lämnats till en juridisk person i strid med det s.k. låneförbudet i ABL och detta utlöser beskattning ska denna ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 § IL).

Någon uppdelning på olika näringsverksamheter görs således inte. Om ett aktiebolag driver flera olika verksamheter kan ett negativt resultat i en verksamhet kvittas mot ett positivt i en annan verksamhet.

Resultat från handelsbolag

Bestämmelsen i 14 kap. 10 § IL om att all inkomst hänförs till samma näringsverksamhet gäller även inkomster från ett handelsbolag i vilket ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är delägare. Inkomst i ett svenskt handelsbolag ska tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt (1 kap. 14 § IL).

Underskott

Om underskott uppkommer vid beräkningen av företagets inkomst medges avdrag för underskottet i aktiebolagets enda näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Kan underskottet inte utnyttjas då, får det föras vidare till närmast följande beskattningsår och så vidare till dess det blir möjligt att utnyttja underskottet. Rätten till avdrag för underskott gäller även för underskott hänförligt till utomlands bedriven verksamhet.

Vid sådana ägarförändringar i företaget som innebär att en ny ägare eller grupp av ägare får det bestämmande inflytandet kan dock rätten till avdrag för gamla underskott inskränkas eller falla bort, se avsnitt 7.

Trots att ett företags samtliga verksamheter hänförs till en enda näringsverksamhet finns det vissa inskränkningar i rätten till avdrag för underskott och förluster.

En sådan inskränkning gäller rätten till avdrag för underskott på verksamhet i kommanditbolag eller, i vissa fall, handelsbolag (14 kap. 14 § IL). En kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag får inte dra av underskott från kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En delägare i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser ska dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar. Underskott som inte ska dras av på grund av nämnda bestämmelser ska dras av vid beräkning av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret (14 kap. 15 § IL).

En annan begränsning finns i rätten att kvitta förluster vid avyttring av delägarrätter som inte utgör lagertillgångar mot andra inkomster i verksamheten, se avsnitt 1.1.3. Det finns också i övrigt regler som i vissa situationer inskränker rätten att utnyttja tidigare underskott, se avsnitt 7.

Bokföringsmässig grund

Huvudprincipen i inkomstslaget näringsverksamhet är att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från denna huvudprincip görs vissa undantag.

Inkomstberäkning i vissa fall enligt kapitalvinstregler

Beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 25 kap. och 25 a kap. IL

25 kap. 2 § IL hänvisar till de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 45, 46, 48-50, 52 och 55 kap. IL De kapitel till vilka hänvisning görs är till stora delar gemensamma för inkomstslagen kapital och näringsverksamhet.

Av 25 kap. 2 § IL framgår att inkomstberäkningen vad gäller försäljning av anläggningstillgångar i form av fastigheter och sådana andelar i privatbostadsföretag som avses i 2 kap. 17-18 §§ IL ska ske enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (se dock nedan angående särskild reglering beträffande fastigheter och bostadsrätter). Detsamma gäller, som ovan nämnts, vid beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust för egendom som anges i 48-50 kap., 52 kap.

och 55 kap. IL. Uppkommet resultat ska sedan redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Härvid gäller i princip inte någon begränsning i avdragsrätten om avyttringen skulle ge upphov till kapitalförlust (undantag dock för förluster vid avyttring av delägarrätter). Den avdragsgilla kapitalförlusten får således avräknas mot vinsten i övrigt i näringsverksamheten och omvänt.

Kapitalvinst på fastigheter och bostadsrätter

För en utförlig redogörelse för vad som gäller för avyttringar av anläggningsfastigheter hänvisas till del 1 avsnitt 27. Hela kapitalvinsten resp. kapitalförlusten är skattepliktig/avdragsgill när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är säljare. Till följd av att alla kostnader för till- och ombyggnad ingår i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, måste den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten i form av årliga värdeminskningsavdrag återföras enligt reglerna i 26 kap. IL. I del 1 avsnitt 27.7.3 och 27.7.4 lämnas en närmare redogörelse för hur återföringen går till. De avdrag som berörs av återföring är enligt 26 kap. IL medgivna avdrag för

- värdeminskning på byggnad och markanläggning,
- skogsavdrag,
- substansminskning,
- avskrivning mot ersättningsfond o.d. och
- förbättrande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de dessförinnan senaste 5 åren.

Direktavdrag som skett enligt lagen (1994:1850) om direkt avdrag för byggnader m.m. behandlas som värdeminskningsavdrag och ska således återläggas.

Aktier m.m.

Även kapitalvinster på delägarrätter, fordringsrätter eller andra värdepapper, t.ex. aktier, beskattas som inkomst av näringsverksamhet, men kapitalvinstberäkningen görs ändå enligt reglerna som gäller för inkomstslaget kapital (utom beträffande sådana tillgångar som utgör lagertillgångar). Observera dock att kapitalvinster på näringsbetingade andelar som avyttrats fr.o.m. 1 juli 2003 normalt inte är skattepliktiga - se avsnitt 22.

En konsekvens av denna inkomstberäkning är ”att behandlingen i bokföringen av tillgångar av det aktuella slaget även i det nya systemet kommer att sakna betydelse för beskattningen” (prop. 1989/90:110 s. 545). Detta innebär bl.a. att inköp och försäljning av aktier liksom löpande avkastning och kostnader för hanteringen av aktierna ska bokföras löpande på vanligt sätt enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beskattningen måste däremot intäk-

ter hänförliga till inte yrkesmässig försäljning av aktier brytas ut ur bokföringen och kapitalvinstberäkning ske enligt reglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder. Detta följer av 25 kap. 2 § IL.

Enligt 24 kap. 2 § IL ska även vissa bestämmelser i 42 kap. IL tillämpas vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att reglerna i lex ASEA (42 kap. 16 § IL) är tillämpliga också när utdelningen uppbärs av t.ex. ett aktiebolag.

1.1.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar

För investmentföretag och s.k. äkta bostadsföretag sker inkomstberäkningen på annorlunda sätt jämfört med andra aktiebolag och ekonomiska föreningar.

1.1.2.1 Investmentföretag

Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar (39 kap. 15 § IL).

För investmentföretag gäller särskilda regler. Dessa behandlas i avsnitt 4.2.

1.1.2.2 Privatbostadsföretag

För ett privatbostadsföretag gäller särskilda regler, 39 kap. 25-27 §§ IL.

Med privatbostadsföretag avses, enligt 2 kap. 17 § IL, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet

1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller
2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

En redogörelse för beskattningsreglerna för privatbostadsföretag lämnas i avsnitt 4.4.

1.1.3 Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på aktier m.m.

Begränsat avdrag vid kapitalförlust på delägarrätter

När det gäller rätten att utnyttja förluster på delägarrätter har nya regler införts genom SFS 2002:540. De nya reglerna gäller i de fall delägarrätterna avyttrats den 7 december 2001 eller senare. Genom lagstiftningen SFS 2003:224 har dock den skattskyldige givits möjlighet att begära att äldre regler ska tillämpas på avyttringar t.o.m. den 30 november 2002. I detta avsnitt beskrivs kortfattat vad de nya reglerna innebär. En utförligare redogörelse för dessa regler finns i del 2 avsnitt 28.

I de fall avyttringen skett före 7 december 2001 resp. 1 december 2002 gäller äldre regler. Dessa innebär bl.a. att avdragsbegränsningen inte omfattar kapitalförluster på s.k. näringsbetingade andelar. För en närmare redogörelse för dessa äldre regler hänvisas till handledningen 2002 del 3 s. 1281-1283.

Av 48 kap. 26 § IL framgår att avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter. Om en kapitalförlust inte kan utnyttjas mot egna kapitalvinster får den, efter begäran, dras av mot kapitalvinst som uppkommit hos annan juridisk person om koncernbidrag med avdragsrätt kan lämnas till den andre judiska personen.

Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av motsvarande tillgång. Kan underskottet inte kvittas närmast följande beskattningsår får det till den del det inte kunnat utnyttjas rullas vidare framåt i tiden till dess kvittningsmöjlighet uppkommer.

Det kan påpekas att kapitalförluster på aktier m.m. i aktiebolag och ekonomiska föreningar med ovan angivna inskränkningar är avdragsgilla utan den kvotering till 70 procent som gäller för fysiska personer. Dock gäller att kapitalförlust som uppkommer i ett handelsbolag där ett aktiebolag är delägare som huvudregel kvoteras till 70 % för kapitalplaceringsaktier och liknande delägarrätter (48 kap. 27 § IL).

Avyttringar fr.o.m. 1 juli 2003

För avyttringar som sker fr.o.m. den 1 juli 2003 gäller nya regler (SFS 2003:224) som innebär att kapitalförluster på näringsbetingade andelar normalt inte är avdragsgilla. De nya reglerna beskrivs närmare i avsnitt 22.

Kapitalplaceringsandelar m.m.

Kapitalplaceringsandelar och näringsbetingade andelar samt andra aktieanknutna delägarrätter som avses i 48 kap. 2 § IL ska inkomstberäknas på det sätt som anges i reglerna om inkomst av kapital (jfr 13 kap. 2 § och 25 kap. 2 § IL). Det innebär bl.a. att genomsnittsmetoden ska användas vid beräkning av aktiernas

anskaffningsvärde samt att kapitalvinst för varje aktieslag och sort ska beräknas för sig. Kapitalplaceringsaktier är här sådana aktier som inte skattemässigt utgör lagertillgångar, vilket är fallet om de t.ex. ingår i yrkesmässig värdepappershandel i företaget, och innehavet inte heller betingas av den bedrivna näringsverksamheten (jfr 48 kap. 26 § IL). Om kapitalvinstbeskattning, se vidare del 1 avsnitt 30.

Som näringsbetingade aktier behandlas aktier vilka innehas som ett led i näringsverksamheten liksom aktier i bolag vari aktieinnehavet motsvarar minst 25 % av röstetalet vid beskattningsårets utgång. Övriga aktier, dock inte lageraktier, är kapitalplaceringsaktier. Beträffande gränsdragningen mellan kapitalplaceringsaktier och näringsbetingade aktier se vidare avsnitt 1.3.4 och 1.3.6.

Genom ny lagstiftning (SFS:2003:224) som trätt ikraft 1 juli 2003 har definitionen av näringsbetingade andelar ändrats. De nya reglerna beskrivs i avsnitt avsnitt 22.

Endast sådana aktier och aktieanknutna delägarrätter som skattemässigt utgör lagertillgångar i verksamheten ska inkomstberäknas enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet.

Förlust i övriga fall

Förluster på andra värdepapper än delägarrätter, t.ex. premieobligationer och fordringar, får kvittas mot andra inkomster av näringsverksamhet.

Kapitalplacering eller värdepappershandel

Det kan uppkomma fråga huruvida ett aktiebolags innehav av aktier och andra värdepapper ska bedömas som värdepappershandel inte bara vid avyttringen av aktierna utan även löpande, t.ex. vid lagervärdering. Beskattningskonsekvensen härvidlag är att ett underskott av värdepappershandeln kan kvittas fullt ut mot överskott på näringsverksamheten i övrigt samt att även orealiserade förluster blir avdragsgilla.

Vid prövningen av om yrkesmässig värdepappershandel föreligger får följande omständigheter bedömas;

- omsättningens storlek,
- antalet transaktioner,
- handelns varaktighet och regelbundenhet,
- omsättningshastighet, inriktning på korta affärer och
- bolagsordningen.

(Se t.ex. RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1988 not. 270 och not. 276, jfr även RÅ 1997 ref. 5 I och RR:s dom 2003-06-16 målnr 5185-2001).

1.1.4 Allmänt om dubbel- och kedjebeskattning

Dubbelbeskattning

Med ekonomisk dubbelbeskattning menar man att bolaget eller den ekonomiska föreningen först ska betala skatt för sin vinst. Därefter ska aktie- eller andelsägarna betala skatt på den vinstutdelning som företaget lämnar. Eftersom företag i princip inte får göra avdrag för vinstutdelningen uppkommer dubbelbeskattning. Motiven för dubbelbeskattning kan i korthet sägas vara att företaget, aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen, har bedömts ha en egen skatteförmåga genom sin förvärvsinkomst samt att själva företagsformen ansetts ha en för ägarna fördelaktig form med begränsad ansvarighet. Det andra ledet i dubbelbeskattningen, vinstutdelningen, motiveras av att all inkomst, även utdelningsinkomster ska beskattas lika hos mottagarna, liksom att avkastning från olika kapitalplaceringsformer ska beskattas lika.

Beträffande ekonomiska föreningar har emellertid dubbelbeskattningen gradvis urholkats. Genom reglerna i 39 kap. 22 och 23 §§ IL medges sådana ekonomiska föreningar som är kooperativa avdrag för vinstutdelning i form av återbäring på sådant sätt att utdelningen i praktiken bara blir beskattad hos mottagaren. Är mottagaren aktiebolag eller ekonomisk förening som åtnjuter skattefrihet för utdelningen enligt 24 kap. IL föreligger emellertid i princip inte någon avdragsrätt för den utdelande föreningen för den delen av vinstutdelningen.

Insatsemission

I prop. 2003/04:22 föreslår regeringen att utdelning i form av insatsemission enligt 10 kap. 2 a § EFL ska dras av i kooperativa ekonomiska föreningar. Dessa regler föreslås träda ikraft fr.o.m. 2004 års taxering.

För att inte reglerna om dubbel- och kedjebeskattning ska kunna kringgås har lagstiftningen kompletterats med regler som ska hindra vissa transaktioner, se avsnitt 1.3.8om Lundinbolag resp. avsnitt 18.2 om avdrag för koncerninterna m.fl. förluster.

För att företagets verkliga nettoinkomst ska bli beskattad har regler om uttagsbeskattning införts (22 kap. IL). Dessa regler bidrar även till att förhindra att dubbelbeskattningen kringgås. För i utlandet boende personer föreligger vidare en skyldighet att erlägga kupongskatt för utdelning i svenska aktiebolag.

Kedjebeskattning

Som en följd av dubbelbeskattningssystemet uppkommer en kedjebeskattningseffekt om aktieägaren är ett dubbelbeskattat subjekt. Detta gäller t.ex. aktiebolag eller ekonomisk förening som själv beskattas för mottagen vinstutdelning och där företagets vinst i sin tur utdelas till aktieägarna och beskattas hos dem. För att förhindra inte önskvärda beskattningseffekter finns därför regler som innebär att aktiebolag och ekonomiska föreningar i

vissa fall frikallas från skattskyldighet för erhållen utdelning. I princip gäller detta undantag utdelning på näringsbetingat aktieinnehav, medan utdelning på kapitalplacerings- och lageraktier inte undantas från kedjebeskattning.

För att koncernen inte ska missgynnas av skattereglerna har också en rätt till vinstutjämning genom koncernbidrag mellan bolag inom samma koncern införts. Rätten till koncernbidrag är i vissa avseenden begränsad för att förhindra att koncernbidrag används för att kringgå begränsningarna om frikallelse från skattskyldighet för utdelning. Reglerna om koncernbidrag behandlas i avsnitt 5.

1.2 Utdelningsbegreppet

12 kap. ABL
10 kap. EFL
16 kap. 8 § IL
24 kap. 4-10 §§ IL
prop. 1996/97:154

I detta avsnitt lämnas en allmän redogörelse för vad som innefattas i begreppet utdelning. I avsnittet behandlas även vissa andra frågor som sammanhänger med utdelning från ett aktiebolag. Eftersom frågor angående utdelning berör både civilrätt och skatterätt kommer, förutom de skatterättsliga reglerna, även ABL:s regler om vinstutdelning att redovisas översiktligt.

Civilrättsliga regler

Med vinstutdelning menas främst sådan utbetalning av företagets vinst till aktieägarna som redovisas som utdelning i företagets räkenskaper. Vinstutdelningen beslutas av bolagsstämma (12 kap. 3 § ABL) efter förslag av bolagets styrelse. Enligt 12 kap. 3 § 1 st. ABL får stämman endast i den mån skyldighet därtill föreligger enligt andra stycket eller enligt bolagsordningen besluta om större utdelning än styrelsen föreslagit eller godkänt.

Regeln i första stycket att bolagsstämman inte får besluta om högre utdelning än styrelsen medger gäller inte stämmans beslut om sådan utdelning, som bolagsstämman är skyldig att besluta. Enligt andra stycket av samma paragraf föreligger under vissa förutsättningar en sådan skyldighet, om en minoritet begär utdelning. Men bolagsstämman kan också beroende på bestämmelser i bolagsordningen vara skyldig att besluta om viss utdelning.

Förtäckt utdelning

Om utdelningen inte redovisas öppet i räkenskaperna benämns den förtäckt vinstutdelning. Förtäckt utdelning kan bl.a. föreligga om aktieägaren köper egendom till underpris från bolaget eller

säljer egendom till överpris till bolaget. Likaså kan förtäckt utdelning föreligga vid en indirekt egendomsöverföring mellan två företag ägda av samme person. Både öppet redovisade och förtäckta överföringar av medel från bolaget till aktieägarna, utan att bolaget erhåller fullgod motprestation, utgör utdelning i bolagsrättslig mening.

Utdelad egendom

Utdelning av bolagets vinst sker vanligtvis i form av kontanter. Det föreligger dock inget hinder mot utdelning av sakvärden.

HD har inte ansett det stå i strid med regeln i 12 kap. 2 § 1 st. ABL att till grund för bedömningen av storleken av en s.k. sakutdelning lägga det bokförda värdet av tillgångarna i fråga och inte ett högre värde, såsom t.ex. deras bedömda marknadsvärde (NJA 1995 s. 742).

Enligt 12 kap. 1 § ABL får utbetalning till aktieägarna av bolagets medel ske endast enligt bestämmelserna i ABL om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och utskiftning vid bolagets likvidation.

Maximal utdelning

Rätten för ett aktiebolag att vederlagsfritt betala ut medel till aktieägarna är inte oinskränkt. Enligt 12 kap. 2 § ABL får vinstutdelningen inte överskrida vad som i balansräkningen utgör nettovinst för året, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för redovisad förlust, avsättningar som ska göras till bundet eget kapital och vinst som enligt bolagsordningen ska användas för annat ändamål än utdelning till aktieägarna, se figuren nedan.

\+ Årets nettovinst enligt fastställd balansräkning (för moderbolag koncernbalansräkning)

\+ Balanserad vinst

\+ Fria fonder

– Redovisad förlust

– Belopp som enligt lag eller bolagsordning ska avsättas till bundet eget kapital eller enligt bolagsordningen användas för annat ändamål än utdelning

= Maximalt belopp för utdelning

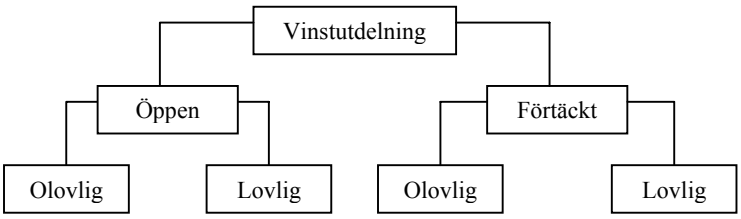
För koncerner ska det utdelningsbara beloppet bedömas utifrån koncernbalansräkningen. Enligt den allmänna försiktighetsregeln i 12 kap. 2 § 2 st. ABL får vinstutdelning inte ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed. Begränsningarna av utrymmet för utdelning från bolaget gäller både öppen och förtäckt utdelning. Utbetal-

ningsförbudet syftar till att bevara bolagets kapital. Därigenom skyddas bolagets borgenärer och övriga intressenter, t.ex. anställda och staten.

Olovlig utdelning

Om den utdelning som bolaget lämnat står i strid med utbetalningsförbudet är den olovlig. Detta gäller oavsett om alla aktieägare godkänt utdelningen. Den som mottar olovlig vinstutdelning är i princip skyldig att återbetala denna med ränta till bolaget (12 kap. 5 § ABL). Dessutom kan alla som medverkat till beslutet om utbetalningen bli solidariskt ersättningsskyldiga gentemot bolaget för eventuell brist vid återbetalningen (15 kap. 1-5 §§ ABL).

En vanlig uppfattning är att förtäckt utdelning, på samma sätt som öppet redovisad utdelning, är olovlig endast till den del den inte ryms inom utdelningsbara medel. Utifrån detta synsätt kan utdelning i civilrättsligt hänseende principiellt delas upp enligt figuren nedan.



Skatterätt – civilrätt

Det skatterättsliga utdelningsbegreppet överensstämmer i stort med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Både öppen och förtäckt utdelning ska därför i princip behandlas som utdelning vid beskattningen. Vid beskattningen saknar det betydelse om utdelningen är lovlig eller olovlig.

Ekonomiska föreningar

För ekonomiska föreningar finns i stort sett samma reglering som för aktiebolag. Utbetalningsförbudet för ekonomiska föreningar finns i 10 kap. 1 § EFL. I lagrummet anges att utbetalning till medlemmarna av föreningens egendom endast får ske i form av överskottsutdelning, återbetalning av medlemsinsatser, utbetalning vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp och utskiftning vid likvidation.

Utdelning från ekonomiska föreningar

Utdelning från ekonomiska föreningar kan vara skattefri för mottagaren. Detta gäller om den uppbärs i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar och endast innebär en inbesparing i levnadskostnader (42 kap. 14 § IL) samt för viss utdelning i inte kooperativa ekonomiska föreningar. Se vidare del 1 avsnitt 25.

Regeringen föreslår i prop. 2003/04:22 att utdelning i form av

s.k. insatsemission i kooperativa ekonomiska föreningar inte ska behandlas som utdelning vid emissionstidpunkten. Medlemmen ska enligt förslaget beskattas först vid utträde ur/upplösning av föreningen. De nya reglerna föreslås gälla fr.o.m. 2004 års taxering.

Näringsverksamhet

Aktiebolag och ekonomiska föreningar redovisar erhållna utdelningar som intäkt av näringsverksamhet. Detta görs enligt bokföringsmässiga grunder.

Skatteregler

I skattelagstiftningen finns vissa regler som innebär att skatterätt och civilrätt avviker från varandra. Ett exempel på detta är värdeöverföringar mellan bolag som koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Civilrättsligt bedöms koncernbidrag som lämnas från dotterbolag till moderbolag som utdelning. Vid beskattningen behandlas koncernbidraget, till skillnad från lämnad utdelning, som en avdragsgill kostnad i utgivarens verksamhet och som en skattepliktig intäkt i mottagarens.

Enligt 16 kap. 8 § IL medges aktiebolag avdrag för utgifter för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital. Utgifter för utbetalning av utdelning är därför avdragsgilla. Bestämmelsen reglerar även ett aktiebolags avdragsrätt för t.ex. utgifter för rådgivning, prospekt och annonsering (prop. 1996/97:154 s. 58). Motsvarande regler gäller även för ekonomiska föreningar.

Skatterättslig praxis

I vissa fall har i praxis gjorts andra bedömningar av vad som är utdelning vid beskattningen jämfört med det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott utgör vinstutdelning enligt civilrättsliga regler. Trots detta anses återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott oftast inte som utdelning vid beskattningen (se avsnitt 1.6).

Överföring av tillgångar mellan företag

I praxis har i vissa fall aktieägare tidigare utdelningsbeskattats vid överföring av tillgångar mellan bolag i vilka de har ett ägarintresse (t.ex. RÅ 1989 ref. 119). Nämnda praxis har till stor del ändrats genom plenimålet RÅ 1992 ref. 56.

I rättsfallet RÅ 1987 ref. 51 utdelningsbeskattades aktieägarna för överföring av en fastighet till underpris från ett eget aktiebolag till eget kommanditbolag, eftersom fastigheten lämnade den dubbelbeskattade sektorn.

Genom införandet av underprislagen fr.o.m. 2000 års taxering har en särskild lagreglering gjorts om i vilken utsträckning utdelningsbeskattning ska ske av ägarna vid underprisöverlåtelser av egendom i näringsverksamhet. Nämnda regler finns numera i 23 kap. IL, se vidare avsnitt 15.

Lån eller utdelning

Det har förekommit att aktieägarna försökt kringgå dubbelbeskattningens andra led. Detta har i stor utsträckning accepterats när det skett på så sätt att vinsten i rörelsedrivande företag eliminerats genom uttag i form av lön av företagsledaren. Bakgrunden till denna utveckling av praxis torde vara att det inte har ansetts möjligt att pröva vad som är marknadsmässig ersättning för arbete som utförs i ett eget bolag. Föreligger speciella omständigheter kan dock viss del av ersättningen ses som utdelning (jfr RÅ 1959 Fi 1849). Genom 1990 års skattereform har denna praxis om vad som ska anses som lön respektive utdelning fått väsentligt minskad betydelse vid beskattningen eftersom utdelning, trots att den normalt inte är avdragsgill för företaget, ofta är ett lägre beskattat alternativ för delägarna. Regler som begränsar rätten för delägare i fåmansföretag att redovisa utdelning som intäkt av kapital, genom att viss del därav kan beskattas som intäkt av tjänst, har därför införts. De finns i 57 kap. IL.

Åtgärd vid taxering

När förtäckt utdelning konstaterats ska rättelse av deklarationen ske. Förtäckt utdelning innebär inte bara att den uppburna inkomsten hos aktieägaren ska behandlas som inkomst av kapital utan också att avdragsrätt saknas för bolaget. Om utdelningen uppburits av en delägare i ett fåmansföretag kan det komma ifråga att redovisa viss del av utdelningen som intäkt av tjänst (se avsnitt 10). Vid utdelning av sakvärden ska marknadsvärdet av den erhållna egendomen efter avdrag för eventuellt vederlag tas upp som inkomst av kapital. Företaget ska redovisa motsvarande belopp som intäkt av näringsverksamhet (uttagsbeskattning). Vid försäljning av tillgångar till underpris till aktieägare ska bolaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och underpriset.

Kapitalrabatt på optionslån

Om ett svenskt aktiebolag ger ut skuldebrev som är förenade med köp- eller teckningsoption avseende aktier, får bolaget inte dra av en sådan skillnad mellan emissionspriset och skuldebrevets marknadsvärde som beror på optionen (24 kap. 4 § IL).

Kapitalrabatt på konvertibellån

När det gäller s.k. kapitalrabatt vid utgivande av konvertibla skuldebrev framgår av RÅ 1987 not 241 att sådan rabatt utgör en för det utgivande bolaget avdragsgill kostnad. Med kapitalrabatt avses skillnaden mellan lånets nominella belopp, dvs. det som ska återbetalas när lånet löper ut, och emissionspriset.

RR har i en domen RÅ 2002 ref. 77 behandlat frågan om skillnaden mellan nominellt belopp och beräknat nuvärde vid emissionen på ett konvertibellån är en avdragsgill kostnad i det utgivande bolaget. Konvertibellånet utgavs i detta fallet till nominellt belopp och löpte med en ränta som understeg marknadsräntan. På grund av den låga räntan uppgick nuvärdet på skuldebrevet, kon-

verteringsrätten oräknad, till ett lägre belopp än det nominella värdet. Det utgivande bolaget hade yrkat avdrag för denna skillnad. Bolaget åberopade därvid Redovisningsrådets rekommendation RR 3 punkt 29 där rådet rekommenderar att skillnaden mellan skuldebrevsvärdet och nominellt belopp ska periodiseras i bokföringen och behandlas som räntekostnad. RR, som inte medgav avdrag, säger följande:

> ”Oavsett om konverteringsrätten utnyttjas eller inte utgörs bolagets kostnad för lånet endast av den nominella ränta som bolaget fått betala till långivaren. Sker konvertering får bolaget ett kapitaltillskott motsvarande skuldebrevets nominella värde medan värdet minskar på de aktier som innehas av bolagets gamla aktieägare i det fall en aktie vid konverteringen har ett högre värde än det nominella värdet av ett skuldebrev. Varken detta förhållande eller någon annan omständighet innebär att konverteringen medför att en kostnad, utöver den nominella räntan, uppkommer i bolagets rörelse.”

I bolagets förhandsbeskedsansökan kallades skillnaden mellan nominellt belopp och nuvärdet på skuldebrevet för kapitalrabatt. Eftersom lånet i detta fall utgavs till det nominella beloppet och det är samma belopp som ska betalas ut vid löptidens slut föreligger dock inte en kapitalrabatt i ovan angiven mening.

Vinstandelslån

Ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som har tagit upp ett vinstandelslån, får, enligt 24 kap. 5 § IL, dra av vinstandelsräntan bara i den utsträckning som följer av 24 kap. 6-10 § IL.

Med *vinstandelsränta* avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst och med *vinstandelslån* avses ett lån med ränta som helt eller delvis är vinstandelsränta.

För annan ränta på vinstandelslån, dvs. den fasta delen, gäller allmänna bestämmelser om avdrag i näringsverksamhet.

Företaget får således avdrag för den del av räntan som är fast, medan den rörliga räntan får dras av endast om lånet bjudits ut till teckning på den öppna marknaden eller teckningsrätten förbehållits någon från företaget fristående person eller specialkrets. RR har i ett förhandsbesked funnit att avdrag för ränta på vinstandelslån i visst fall skulle vägras med tillämpning av skatteflyktslagen (RÅ 1998 not. 195). För fåmansföretag gäller delvis andra regler, se avsnitt 9.5

1.3 Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening

24 kap. 12-22 §§ IL
39 kap. 14-18 §§ IL 41 kap. 1-6 §§ IL
42 kap. 1, 25 och 26 §§ IL
42 kap. 17 § IL
prop. 1989/90:110 s. 549-566, 696, 707-708, SkU 30
prop. 1990/91:107 och 167, SkU 34
prop. 1994/95:25 s. 50-52 och 93-94
prop. 1998/99:15 s. 266
prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2
prop. 2000/01:22, bet. 1999/2000:SkU9

1.3.1 Allmänt

Aktiebolag och ekonomiska föreningar är i princip skattskyldiga för all inkomst som förvärvats här i riket eller utomlands. För att förhindra kedjebeskattning, dvs. att beskattning sker i mer än två led, ska utdelning som aktiebolag och ekonomiska föreningar uppbär i vissa fall inte tas upp till beskattning. Bestämmelserna om sådana utdelningsinkomster finns i 24 kap. 12-22 §§ IL.

Olika regler gäller för utdelning på näringsbetingade andelar, kapitalandelar samt andelar som utgör lager.

Reglerna om skattefrihet i vissa fall gäller inte för utdelning i form av pristillägg eller rabatt från ekonomisk förening, s.k. kooperativ utdelning (24 kap. 12 § 1 st. IL jämfört med 39 kap. 22 § IL).

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat, ska företaget vid tillämpning av 24 kap. 13-22 §§ IL anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten (24 kap. 12 § 2 st. IL).

En översiktlig redogörelse för vad som gäller för beskattning av utdelning från utländska företag lämnas nedan i avsnitt 1.3.10. En utförligare behandling av ämnet lämnas i RSV:s handledning för internationell beskattning.

1.3.2 Anteciperad utdelning

RR prövade i RÅ 2000 ref. 64 om anteciperad utdelning, dvs. sådan utdelning som ännu inte är beslutad, skulle beskattas hos mottagaren det beskattningsår denna hade intäktsförts eller om

beskattning skulle ske först det påföljande beskattningsåret, när bolagsstämman beslutat om utdelningen. RR accepterade att utdelningen skulle hänföras till det beskattningsår den anteciperats i räkenskaperna. RR fann vidare att frågan om skattefrihet för utdelning ska bedömas utifrån samma beskattningsår som anteciperingen skett, dvs. inte för det beskattningsår beslutet om utdelning fattats. RR:s uttalande i den senare delen får anses ha betydelse för vid vilken tidpunkt förutsättningarna i 24 kap. 13 22 §§ IL ska vara uppfyllda, dvs. i vilken utsträckning reglerna om utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar, utdelning på svenska näringsbetingade andelar och utdelning på utländska aktier blir tillämpliga.

1.3.3 Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar

Enligt 24 kap. 13 § IL gäller följande:

> ”Utdelning som ett förvaltningsföretag tar emot från ett svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening ska inte tas upp till den del den motsvaras av utdelning som förvaltningsföretaget beslutar för samma beskattningsår. Sådan utdelning av andelar i ett dotterföretag som avses i 42 kap. 16 § räknas inte in i utdelningen från förvaltningsföretaget.”

Definitionen på förvaltningsföretag finns i 24 kap. 14 § IL och lyder så här:

> ”Med *förvaltningsföretag* avses ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Investmentföretag och medlemsfrämjande föreningar anses inte som förvaltningsföretag.”

Förvaltningsföretagen är således, då det gäller aktieutdelning, skattskyldiga endast för sådan utdelning som inte vidareutdelas. Därvid får utdelning av andelar i ett dotterföretag enligt 42 kap. 16 § IL (s.k. lex ASEA-utdelning) inte inräknas i utdelningen från förvaltningsföretaget. Detta beror på att mottagande av lex ASEA-utdelning är skattefri för mottagaren. I fråga om andra intäkter, räntor, kapitalvinster o.d. behandlas förvaltningsföretag på samma sätt som andra aktiebolag respektive ekonomiska föreningar.

Enligt den definition som gällde före 1992 års taxering ansågs som förvaltningsföretag ett företag som uteslutande eller så gott

som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom.

Av prop. 1989/90:110 s. 707 framgår att någon ändring i sak inte är avsedd med ändringen från ”uteslutande eller så gott som uteslutande” till ”obetydlig”, som gjordes med verkan fr.o.m. 1992 års taxering. Däremot innebär tillägget ”direkt eller indirekt” en saklig ändring. Av ordet indirekt följer att dotterbolagens verksamhet fortsättningsvis ska beaktas vid prövningen av om moderföretaget är ett förvaltningsföretag. Förhållandena i hela koncernen ska beaktas vid nämnda bedömning och det har ansetts att det sannolikt räcker att något dotterföretag har en rörelsegren där mer än obetydlig verksamhet bedrivs som inte är förvaltande för att moderbolaget inte ska anses vara förvaltningsföretag. Frågan om den verksamhet som bedrivs kan anses som obetydlig ska göras på koncernnivå. Det krävs således inte att moderbolaget ombesörjer koncerngemensamma funktioner för att det inte ska anses vara ett förvaltningsföretag (jfr RÅ 1986 ref. 72 angående tidigare praxis). Enligt prop. 1989/90:110 s. 555 innebär den nya definitionen, att moderföretag i koncerner regelmässigt kommer att beskattas enligt vanliga regler, och inte enligt reglerna för förvaltningsföretag, även om moderföretaget inte utför några koncerngemensamma funktioner. Fr.o.m. 2000 års taxering har ytterligare ändringar gjorts i bestämmelsen. Enligt förarbetena är ändringarna endast redaktionella (prop. 1998/99:15 s. 300).

SRN har 1993-11-24 i ett (inte överklagat) förhandsbesked ansett att begreppet ”obetydlig” ska tolkas som att prövningen ska avse storleken av den icke-förvaltande verksamhetsdelen i förhållande till förvaltningsdelen. SRN fann vidare att ”en helhetsbedömning får göras där omständigheter som antalet anställda, omsättning, resultat och tillgångarnas värde i de olika verksamhetsgrenarna vägs”.

I det ärendet drev sökandebolaget A direkt och indirekt en ”icke-förvaltande verksamhet” i form av viss handel av begränsad omfattning, arrende av en jord- och skogsbruksfastighet samt (genom dotterbolaget B) viss annan verksamhet. Därtill ägde bolaget hälften av aktierna (med motsvarande röstetal) i ett annat aktiebolag (C) samt värdemässigt mindre betydelsefulla poster i några andra bolag (D, E, F och G). Innehavet av aktier i bolagen C-G kunde enligt SRN inte hänföras till någon av sökanden direkt (eller indirekt) bedriven icke-förvaltande verksamhet. SRN fann att ”Mot bakgrund av bl.a. att köpeskillingen för aktierna i B i början av 1993 var endast ca 3,7 miljoner kr medan värdet av aktierna i AB C uppgår till flera hundra miljoner kr är nämndens uppfattning att (sökandebolaget) - med de förutsättningar som gäller för frågan - är ett förvaltningsföretag”. Se även RÅ 1992 not. 9.

I RN I 1962 3:8b och 4:11 har prövats vad som ska förstås med ”uteslutande eller så gott som uteslutande”, vilket motsvarar den nuvarande definitionen av obetydlig verksamhet. Enligt ett uttalande i prop. 1960:162 s. 67 får bolag som tillfälligt lagt ned sin rörelse i regel betraktas som förvaltningsföretag. Se även rättsfallet RÅ 80 1:22.

RR fann i RÅ 1999 ref. 30 att bedömningen av om ett förvaltningsföretag vid tillämpning av reglerna om avdragsrätt för koncernbidrag var att anse som rörelsedrivande skulle ske vid utgången av beskattningsåret.

1.3.4 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar

Ska inte tas upp

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar ska, enligt 24 kap. 15 § 1 st. IL, inte tas upp om den tas emot av;

- ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag i 7 kap. IL (dvs. inte är frikallad från skattskyldighet för utdelningsinkomst m.m.) eller
- en svensk sparbank, eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Undantag

Ovanstående gäller dock inte utdelning på förlagsinsatser eller utdelning som en medlemsfrämjande ekonomisk förening får från en kooperativ förening, som ska dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 § (dvs. utdelningar som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser), 24 kap. 19 § IL.

Utländskt bolag

Vid tillämpning av ovanstående bestämmelser ska ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1-4 behandlas som ett sådant företag (24 kap. 15 § 2 st. IL)

Med *näringsbetingad andel* avses andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna i a) eller b) nedan.

- Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång ska motsvara lägst 25 procent av röstetalet för samtliga andelar i det ut delande företaget eller

– det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska för hållanden kan anses stå det nära.

Näringsbetingad andel

Genom ny lagstiftning (SFS 2003:224) som trätt ikraft 1 juli 2003 har definitionen av näringsbetingad andel ändrats – se avsnitt 22. Beträffande utdelning tillämpas dock de nya reglerna först på beskattningsår som påbörjas efter utgången av 2003 dvs. första gången vid 2005 års taxering.

25 % av röstetalet

Ett andelsinnehav som omfattar minst 25 % av röstetalet medför således, för andra andelar än sådana som utgör omsättningstillgångar, skattefrihet för uppburen utdelning oavsett om andelen innehas för verksamheten eller som en kapitalplacering. Denna schablonregel föreskriver att bedömningen av röstetalet för andelarna ska avse förhållandena vid beskattningsårets utgång (jfr RÅ85 Aa 208). För ett helägt dotterbolag som sålts under beskattningsåret kan alltså inte 25 %-regeln tillämpas men i flertalet fall torde regeln om näringsbetingade andelar (jfr nedan) kunna tillämpas.

Enligt ett uttalande i prop. 1960:162 (s. 32) ska endast direkt innehavda aktier räknas med i de 25 procenten, medan aktier som innehas via dotterbolag inte ska beaktas. Det gäller även om aktierna ägs indirekt via ett handelsbolag (RÅ85 1:72).

Mindre än 25% av röstetalet

Som framgår av b) ovan kan andelarna behandlas som näringsbetingade även om innehavet skulle understiga 25 % av röstetalet. Det krävs då att den skattskyldige gör sannolikt att innehavet av andelarna *betingas* av ägarföretagets rörelse eller av rörelse som bedrivs av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå detta nära. Andelarna ska *innehas* i och för verksamheten. Det räcker således inte att andelarna förvärvats i och för denna. Andelarna förlorar nämligen sin karaktär av näringsbetingade andelar om sambandet med verksamheten upphör.

Även ägarandelar långt under 25 % har godtagits i praxis.

I målet RÅ 1968 Fi 2036 var frågan om den utdelning som AB Transmarin (AB T) uppburit på sina aktier i Svenska Cellulosa AB (SCA) var skattefri. TN godkände deklarationen. Ti yrkade att bolagets taxerade inkomst skulle höjas och åberopade att AB T:s förvärv av aktierna i SCA, som understeg 1 % av nämnda bolags hela aktiekapital, inte kunde anses betingat av AB T:s rörelse för främjande av transporter åt SSC. AB T å sin sida anförde att nästan hela SCA:s årsexport av pappersmassa till Englands västkust skeppades med AB T:s fartyg. AB T ägde tillsam-

mans med bolagets huvudaktieägare omkring 30 000 aktier i SCA med ett nominellt värde av 3 000 000 kr. Då SCA:s aktier, med undantag för en stor aktiepost som innehades av ett investmentbolag, var mycket spridda, var AB T:s och dess huvudaktieägares aktiepost så stor att hänsyn därtill togs vid AB T:s förhandlingar med SCA.

PN, KR och RR ändrade inte bolagets taxeringar.

I RÅ 1970 ref. 52 var omständigheterna följande. Rederi AB Svenska Lloyd ägde 450 av totalt 5 200 aktier i Park Avenue Hotel AB i Göteborg. Rederibolaget yrkade att det inte skulle beskattas för utdelning på hotellaktierna. Med hänsyn till rederiets passagerartrafik hade rederiet intresse av att det fanns tillgång till hotellrum av god standard. För att täcka bristen på sådana hotellrum hade rederibolaget 1947 tillsammans med Göteborgs stad, SJ samt andra rederier och 20 större industriföretag i Göteborgstrakten bildat hotellbolaget.

TN, MKPN och KR ansåg att rederiet skulle beskattas för utdelning på hotellaktierna.

RR yttrade: Bolaget får anses ha gjort sannolikt att dess förvärv av aktierna i hotellbolaget betingats av bolagets rörelse. Aktierna kan därför icke anses förvärvade i kapitalplaceringssyfte. Bolaget är alltså frikallat från skattskyldighet för utdelning på aktierna.

Undantag förbjuden andel

De ovan angivna bestämmelserna i 24 kap. 15 § IL gäller inte för utdelning från ett förvaltnings- eller investmentföretag om det utdelande företaget äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget (förbjuden andel). Detsamma gäller om förvaltningsföretaget eller investmentföretaget indirekt äger förbjudna andelar genom ett eller flera andra förvaltningsföretag eller investmentföretag (24 kap. 17 § IL).

1.3.5 Utdelning på lagerandelar

Som framgår av 24 kap. 15 och 16 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Andelar som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos företag som bedriver värdepappersrörelse samt hos byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelningar på lagerandelar alltid är skattepliktiga är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattning.

Frågan om ett företag ska anses bedriva värdepappersrörelse eller inte behandlas i avsnitt 1.1.3.

Orsaken till att lagerandelar behandlas annorlunda än andra andelar genom att de kan bli föremål för kedjebeskattning finns för värdepappersrörelsen att söka i neutralitetsaspekten. För byggnadsföretag liksom företag som handlar med fastigheter följer kedjebeskattningen av att byggmästarvinsten respektive handelsvinsten på fastighetsförsäljningen ska beskattas fullt ut med nominella belopp. Sistnämnda motiv försvagades emellertid genom 1990 års skattereform, eftersom fastigheterna i lagerbolagen vid avyttring fortsättningsvis skulle beskattas nominellt och det endast i de fall övergångsbestämmelserna angav fanns möjlighet att tillämpa indexuppräkning. Före 1990 års skattereform kunde lagerbolaget däremot i vissa fall sälja fastigheten skattefritt p.g.a. indexuppräkning.

Vinsten på fastighetsavyttringen kunde sedan delas ut till moderbolaget, som var ett byggnadsföretag eller ett företag som handlade med fastigheter. Om utdelningen hade kunnat tas emot skattefritt av moderbolaget hade vinsten på fastighetsavyttringen över huvud taget inte beskattats inom bolagssektorn. Om vinsten inte delades ut till moderbolaget utan detta i stället tillgodogjorde sig utdelningen genom att andelarna i lagerbolaget avyttrades skedde full nominell beskattning oavsett om andelarna ägts mer än två år, eftersom de var lagerandelar.

Se vidare avsnitt 8 för en utförligare redogörelse för vad som gäller för byggnadsrörelse och handel med fastigheter.

1.3.6 Skattepliktig utdelning på kapitalplaceringsandelar

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar beskattas för utdelning på kapitalplaceringsandelar, eftersom utdelning på nämnda andelar inte undantagits från beskattning. Detta gäller dock inte för förvaltningsföretag till den del motsvarande belopp utdelas för samma beskattningsår. Se också avsnitt 1.3.9 beträffande investmentföretag.

Kapitalplaceringsandelar är sådana andelar som varken utgör lagerandelar eller näringsbetingade andelar. Anledningen till att beskattning sker av utdelning på sådana andelar är att andelsinnehavet uppfattas som ett alternativ till andra kapitalplaceringar, där avkastningen alltid blir beskattad.

1.3.7 Indirekt ägda andelar

Om ett aktiebolag äger andelar genom ett handelsbolag blir utdelningen skattepliktig. Detta gäller även om skattefrihet hade förelegat om aktiebolaget självt hade varit ägare till andelarna (RÅ85 1:72).

1.3.8 S.k. Lundintransaktioner

I syfte att förhindra att obehöriga skatteförmåner uppstår genom handel med bolag som i princip endast innehåller kassa och bankmedel (”skalbolag”) finns en särskild bestämmelse i 24 kap. 18 § IL. Enligt denna kan ett företag inte ta emot utdelning skattefritt i form av vinstmedel, som före förvärvet av andelarna samlats upp i det förvärvade företaget, om det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet ”får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet”. Skattefrihet föreligger inte för utdelning av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Innebörden av bestämmelsen är att skattefri utdelning inte kan tas emot så länge det förvärvade företaget inte delat ut samtliga vinstmedel som fanns vid ägarföretags förvärv av det.. Först därefter kan ägarföretaget ta emot skattefri utdelning från det förvärvade företaget. Koncernbidrag kan inte lämnas under beskattningsår då skattskyldighet för utdelningsinkomst föreligger. Bestämmelsen, som infördes redan år 1966, riktade sig ursprungligen mot ett förfarande som tidigare praktiserades i skatteplaneringssammanhang och som gick under benämningen Lundintransaktioner.

Med verkligt och särskilt värde menas att det köpta företaget ska innehålla tillgångar som, genom det köpta företagets verksamhet, kan användas i det köpande bolagets verksamhet, exempelvis varor, inventarier, varumärken, fastigheter eller hyresrätter. Kontanter eller reverser anses inte ha ett särskilt värde. Bevisbördan faller på den skattskyldige. Bestämmelsen riktar sig mot ”skalbolag”. Det kan nämnas att lagstiftningen mot Lundinbolag även omfattar regler rörande rätten till nedskrivning på lagerandelar i Lundinbolag (17 kap. 8-12 §§ IL).

RR ansåg i RÅ 2001 ref. 15, med anslutande till vad SRN anfört i ett överklagat förhandsbesked, att bestämmelsen i 7 § 8 mom. 5 st. SIL avseende undantag från annars gällande skattefrihet för utdelning (den s.k. Lundinregeln i dess tidigare lydelse) inte var tillämplig i fall då ett aktiebolag från ett helägt dotterbolag för-

värvat aktierna i ett annat bolag med tillgångar enbart i form av likvida medel och aktier. RR fann också att samma bedömning skulle göras även vid prövning enligt motsvarande reglering i 24 kap. 18 § IL.

Det kan noteras att lagstiftningen mot Lundintransaktioner vänder sig mot köparen.

1.3.9 Investmentföretag

Investmentföretag är skattskyldiga för uppburen utdelning, men får göra avdrag för lämnad annan utdelning än sådan som avses i 42 kap. 16 § IL (s.k. lex ASEA-utdelning) som företaget har beslutat för beskattningsåret (39 kap. 14 § IL). Avdrag medges dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott.

Reglerna kring beskattning av investmentföretag behandlas närmare i avsnitt 4.2.

1.3.10 Allmänt om utdelning från utländska företag

Som nämnts under avsnitten 1.3.3 och 1.3.4 omfattar skattefriheten för utdelningsinkomster i princip endast utdelningar från svenska företag.

Enligt 24 kap. 20 § IL ska emellertid utdelning på andelar i en utländsk juridisk person inte tas upp om

1. utdelningen på grund av bestämmelserna i 24 kap. 12-19 §§ IL inte skulle ha tagits upp om den utdelande juridiska personen hade varit svensk, och
2. inkomstbeskattning av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

Enligt 24 kap. 21 § IL ska förutsättningen enligt p. 2 ovan alltid anses uppfylld om

1. den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster (avtalsländer),
2. den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland, och
3. inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

Om inkomsterna till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skatte-

mässigt gynnad verksamhet, ska det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av punkterna 2 och 3 i ovanstående stycke.

Svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening är (med undantag för investmentföretag och förvaltningsföretag) enligt 24 kap. 22 § IL frikallade från skattskyldighet för utdelning på andel i ett bolag i en främmande stat som är medlem i Europeiska unionen – också i det fallet att innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget (men understiger 25 % av rösterna) och även om andelarna är lagertillgångar.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen avses utländskt företag som

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,
2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

De ovan nämnda bilagorna finns intagna sist i IL.

Reglerna om beskattning av utdelningar från utländska företag behandlas utförligare i RSV:s Handledning för internationell beskattning.

1.4 Utskiftade medel

24 kap. 3 § IL
25 kap. 5 § IL
42 kap. 14 § IL
42 kap. 18-21 §§ IL
48 kap. 10 § IL
44 kap. 3-8 §§ IL
41 kap. 2 § IL
44 kap. 33 och 34 §§ IL
prop. 1993/94:234 s. 109 och 134
prop. 1993/94:50 s. 197-200 och 348-349
prop. 1994/95:25 s. 50-52 och s. 92-94

1.4.1 Allmänt

Bolaget

Vid utskiftning av annat än kontanta medel kan uttagsbeskattning komma ifråga, se vidare del 2 avsnitt 16.

Aktieägarna

I syfte att säkerställa det andra ledet i dubbelbeskattningen av svenska aktiebolags vinster infördes i samband med KL:s tillkomst lagen (1927:321) om utskiftningsskatt. Nämnda lag upphörde att gälla vid utgången av år 1990 och tillämpades sista gången vid 1991 års taxering. Den tillämpas dock övergångsvis även för senare år om medel utskiftats till aktieägare före utgången av år 1990 efter beslut om likvidation eller fusion men bolaget inte upplösts förrän senare år. Detta innebär bl.a. att medel som tilläggsutskiftas efter utgången av år 1990 inte ska beskattas som utdelning. För en närmare redogörelse för utskiftningsskatten hänvisas till Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning 1988 avsnitt 15.16 Utskiftningsskatt.

I anslutning till 1990 års skattereform ersattes utskiftningsskatten med regler enligt vilka skatt togs ut direkt hos aktieägaren. I hushållssektorn skedde beskattningen som för utdelningsinkomster i inkomstslaget kapital. Samtidigt skulle också reavinstbeskattning vanligtvis ske. Eftersom aktierna ansågs avyttrade för 0 kr blev det alltid en reaförlust. När aktierna ägdes av aktiebolag eller andra juridiska personer som var skattesubjekt skulle det utskiftade beloppet tas upp som inkomst av näringsverksamhet.

Utskiftning från ekonomiska föreningar har behandlats så att endast den del av utskiftat belopp som överstigit tillskjuten kapitalinsats behandlats som utdelning.

Reglerna innebär i korthet att konkurs, likvidation och vissa fusioner anses som avyttringar och utlöser kapitalvinstbeskattning. Utbetalningar på grund av nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden beskattas däremot som utdelning.

1.4.2 Nedsättning av aktiekapitalet m.m.

Enligt 12 kap. 1 § ABL kan utbetalningar till aktieägarna göras inte bara genom vinstutdelning, förvärv av egna aktier eller utskiftning vid bolagets likvidation, utan också genom utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden.

Bestämmelserna om nedsättning av aktiekapitalet finns i 6 kap. 1 § ABL. Nedsättning av aktiekapitalet kan ske på olika sätt:

- inlösen eller sammanläggning av aktier,
- indragning av aktier utan återbetalning och
- minskning av aktiernas nominella belopp med eller utan återbetalning.

Beskattning aktualiseras vid inlösen mot vederlag och vid minskning av aktiernas nominella belopp med återbetalning. Indragning av aktier utan återbetalning är, i vart fall normalt, inte skattepliktig, jfr dock RÅ 2000 not. 38.

Inlösen

Av prop. 1990/91:54 s. 312 framgår att inlösen, dvs. nedsättning av aktiekapitalet till 0 kr för en aktie, förenat med utbetalning till aktieägarna, alltjämt ska räknas som en avyttring och kapitalvinstbeskattning ska ske på vanligt sätt. Vid inlösen av aktie i fåmansföretag behandlas vinst vid nedsättning som utdelning (57 kap. 2 § IL).

Nedsättning av nominellt belopp

Av 42 kap. 17 § 1 st. IL framgår att sådana utbetalningar från svenska aktiebolag som beror på att aktiernas nominella belopp satts ned ska beskattas som utdelning. Aktierna ska således inte anses delvis avyttrade, och kapitalvinstbeskattning ska inte ske.

Om någon utbetalning inte erhålls, t.ex. därför att nedsättningen använts för att täcka förluster i bolaget, ska någon beskattning inte ske.

Nedsättning av reservfond eller överkursfond

Då utbetalning skett på grund av att reservfonden eller överkursfonden satts ned gäller detsamma som vid nedsättning av aktiekapitalet. Beloppet ska således utdelningsbeskattas och inte kapitalvinstbeskattas (42 kap. 17 § 1 st. IL).

Bestämmelserna i 42 kap. 17 § 1 st. IL tillämpas även vid utbetalning från en utländsk juridisk person vid ett förfarande som motsvarar något av dem som nämnts i 42 kap 17 § 1 st. IL.

Förvärv av egna aktier

Reglerna om förvärv av egna aktier finns i 7 kap ABL. De kan i vissa fall ses som ett specialfall av nedsättning av aktiekapitalet.

Den aktieägare som säljer en aktie till det bolag där den är utgiven kapitalvinstbeskattas på vanligt sätt.

Aktiebolag får inte teckna egna aktier (7 kap. 1 § ABL) eller förvärva eller som pant mottaga en aktie (7 kap. 2 § ABL). I vissa undantagsfall får sådant förvärv emellertid ske. Om bolaget i dessa fall inte gjort sig av med aktien inom tre år blir den ogiltig. Bolaget ska då sätta ner aktiekapitalet med aktiens nominella be-

lopp. Detta föranleder emellertid ingen utbetalning till någon aktieägare och någon beskattning aktualiseras inte.

Avyttring av egna aktier

Publika bolag vars aktier är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad får, enligt 7 kap. 3 § ABL förvärva egna aktier på vissa villkor som preciseras i 7 kap. 7-9 §§ ABL. Vad som är publikt bolag framgår av 1 kap. 2 § ABL

Förvärv av egna aktier enligt 7 kap. 3 § ABL får endast ske

1. på en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
2. på en börs eller någon annan reglerad marknad utanför Euro peiska ekonomiska samarbetsområdet efter tillstånd av Finansinspektionen, eller
3. i enlighet med ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av visst slag.

Om ett aktiebolag som avses i 7 kap 3 § 1 st. ABL avyttrar egna aktier är en kapitalvinst inte skattepliktig (48 kap. 6a § IL). På motsvarande sätt har företaget inte rätt att dra av en kapitalförlust. Om återköpta aktier skulle ingå i handelslager ska de däremot inkomstbeskattas enligt vanliga regler för näringsverksamhet (prop. 1999/2000:38 s. 30). Det kan dock i sammanhanget nämnas att reglerna i ABL om återköp av aktier inte avser förvärv av egna aktier till handelslager.

Om ett aktiebolag utfärdar, förvärvar eller överlåter optioner, terminer eller liknande tillgångar vars underliggande tillgångar består av egna aktier föranleder inte heller detta skatteplikt eller avdragsrätt.

Det kan nämnas att RR har prövat hur beskattning skulle ske när ett aktiebolag emitterat konvertibler till marknadspris till sitt dotterbolag och detta sedermera sålde konvertiblerna med vinst. RR fann att vinsten var skattefri, och moderbolaget ansågs ha gjort ett tillskott till dotterbolaget motsvarande vinsten på konvertiblerna (RÅ 2001 ref. 55, fhb). Jfr Regeringsrättens dom 2003-03-05 målnr 4433-2001 som rör emission av optionslån.

1.4.3 Likvidation

Av 12 kap. 1 § ABL framgår att förutom vid vinstutdelning, förvärv av egna aktier och utbetalning genom nedsättning av aktiekapitalet, reservfond eller överkursfond, kan utbetalningar till aktieägarna ske genom utskiftning vid bolagets likvidation.

De aktiebolagsrättsliga reglerna om likvidation finns i 13 kap. ABL. Syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet och förbereda bolagets upplösning. Sedan bolagets egendom förvandlats till pengar, i den mån det behövs för likvidationen, och bolagets skulder betalats, ska bolagets behållna tillgångar utskiftas till aktieägarna.

Kapitalvinstbeskattning

Av 44 kap. 7 § IL framgår att avyttring av en delägarrätt, i det här fallet andelar, anses föreligga om det företag som gett ut delägarrätten träder i likvidation. Detta utlöser kapitalvinstbeskattning. Det vanliga vid likvidationer är att medlen i bolaget betalas ut antingen successivt under likvidationen eller i samband med likvidationens avslutande. Situationen blir därför likartad en försäljning med tilläggsköpeskilling. Det torde vara ovanligt att utskiftat belopp kan fastställas omedelbart då bolaget träder i likvidation. I stället kommer utbetalningarna att behandlas på samma sätt som obestämda tilläggsköpeskillingar, se 44 kap. 28 § IL. Så länge de understiger omkostnadsbeloppet för aktierna sker ingen beskattning. I den mån de överstiger omkostnadsbeloppet kommer beskattning av kapitalvinst att ske.

Eftersom det är tidpunkten då bolaget träder i likvidation som utlöser beskattning kommer successiva utbetalningar som innebär kapitalvinst att bli skattepliktiga när de är kända till sitt belopp, inte då utbetalning sker (44 kap. 28 § IL).

Beträffande förlust gäller bestämmelsen i 44 kap. 26 § 2 st. IL: ”Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.” I förarbetena till motsvarande bestämmelse i SIL (24 § 4 mom. 1 st. sista meningen SIL, prop. 1993/94:234 s. 134) uttalades följande beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde: ”Huruvida en förlust uppkommer kan inte fastställas innan bolaget har upplösts genom likvidation. Först då kan alltså eventuellt avdrag för reaförlust medges”. Detta innebär att avdrag för förlust inte medges förrän det är klart hur stor den blir.

RR har i ett förhandsbeskedsärende prövat om rätt till avdrag för kapitalförlust vid likvidation skulle föreligga för det beskattningsår då bolaget trädde i likvidation, när en definitiv förlust kunnat beräknas redan då (RÅ 1998 ref. 25). I målet ägde X AB samtliga aktier i Z AB. X AB avsåg att under 1997 besluta att Z AB skulle träda i likvidation. Vid tidpunkten för beslutet om likvidation skulle Z AB:s enda tillgång vara en fordran med givet värde. X AB:s anskaffningsvärde på aktierna i Z AB överstiger värdet på denna tillgång, dvs. fråga är om förlustaktier.

RR konstaterade, att aktier i ett svenskt bolag ska anses avyttrade när bolaget försätts i konkurs eller träder i likvidation. Rätten till

avdrag för kapitalförlust inträder i båda fallen när förlusten är definitiv. RR angav vidare, att de uttalanden som gjorts i förarbetena visserligen kan tyda på att avsikten varit att avdrag skulle kunna medges innan bolaget upplösts vid konkurs men inte vid likvidation men att en sådan avsikt dock inte kommit till uttryck i lagtexten. Någon principiell skillnad mellan konkurs- och likvidationsfallen kan därför inte göras. RR angav, att ”Det kan således inte undantagslöst krävas att likvidationen ska ha slutförts innan avdrag medges. Vad som uttalats i förarbetena bör i stället ses mot bakgrund av att en definitiv förlust ofta kan konstateras redan vid ett konkursutbrott, medan detta inte torde vara lika vanligt förekommande när ett bolag träder i likvidation”. X AB medgavs avdrag för kapitalförlusten redan för det beskattningsår då Z AB trädde i likvidation.

Eftersom avyttring anses ha skett det år då beslut om likvidation fattats ska kapitalvinstberäkningar under senare år ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret, jfr 44 kap. 28 § IL

Om aktierna i bolaget avyttrats efter likvidationsinträdet, till exempel genom försäljning, får man dra av så mycket av omkostnadsbeloppet som återstår. Omkostnadsbeloppet ska således anses uppgå till så stor del av det enligt genomsnittsmetoden beräknade värdet som kvarstår vid den faktiska avyttringstidpunkten, se 44 kap. 33 § IL. Innebörden härav är att man vid beräkningen av kapitalvinst utgår från omkostnadsbeloppet. Om omkostnadsbeloppet uppgår till 10 kr per andel i ett bolag som likvideras och det görs sannolikt att utskiftningslikviden begränsas till 2 kr per andel kan avdrag göras med 8 kr per andel när bolaget träder i likvidation. Om andelarna därefter säljs för 1 kr per styck, får avdrag göras med ytterligare 1 kr per andel.

Om likvidationen upphör ska anskaffningsutgiften därefter anses uppgå till vad som återstår av omkostnadsbeloppet då likvidationen upphörde, se samma lagrum.

Dessa bestämmelser gäller vid likvidation av både svenska och utländska företag.

Om likvidation efter konkurs, se nästa avsnitt.

1.4.4 Konkurs

När ett aktiebolag gått i konkurs sker normalt inga utbetalningar till aktieägarna utan bolaget anses upplöst när konkursen avslutats.

Om konkursen avslutas med överskott gäller emellertid enligt 13 kap. 19 § ABL att bolaget ska träda i likvidation. Detta innebär att medel kan utskiftas till aktieägarna under likvidationen.

Vid konkurs gäller enligt 44 kap. 8 § IL följande. Avyttring av värdepapperen anses föreligga om det företag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs. Om utländska företag, se Handledning för internationell beskattning.

Beträffande svenska företag anses att det är så ovanligt att konkurs lämnar överskott att man inte ska behöva invänta konkursens slut för att avgöra om förlust uppkommit. I stället får omkostnadsbeloppet dras av som kapitalförlust redan vid konkursutbrottet.

Av 44 kap. 34 § IL framgår hur man ska förfara i olika fall då likvid erhålls efter det att omkostnadsbeloppet för aktierna dragits av.

Bland annat föreskrivs att om ackord träffas eller om utdelning i konkursen erhålls, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst till den del den inte överstiger avdraget för kapitalförlust när värdepapperet ansågs avyttrat. Om avdrag gjordes bara för viss del av kapitalförlusten, ska en motsvarande del av ersättningen tas upp som kapitalvinst. Medgavs avdrag för viss del av kapitalförlusten ska endast motsvarande del av ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Om konkursbeslutet upphävts eller om konkursen lagts ner ska det gjorda avdraget för kapitalförlust vid konkursutbrottet återföras till beskattning. Anskaffningsutgifterna återställs därmed till det ursprungliga beloppet. Detsamma gäller om konkursen avslutats med överskott, dvs. att bolagets medel överstigit samtliga fordringar i konkursen.

1.4.5 Utskiftning från ekonomisk förening m.m.

Utskiftning vid upplösning

Bestämmelser om utskiftning från ekonomiska föreningar finns i 42 kap. 19 § IL.

För ekonomiska föreningar gäller att vad som utskiftas till medlem vid föreningens upplösning utöver inbetald insats beskattas som utdelning. Under vissa i 42 kap. 20 § IL närmare angivna förutsättningar ska emellertid inte utskiftning av aktier i svenskt aktiebolag betraktas som utdelning, se vidare avsnitt 14.5.

Vid beräkning av utdelningens storlek räknas som inbetald insats det belopp som finns bokfört på andelskapitalets konto i den ekonomiska föreningen. Om insatskontot ökat på annat sätt än ge-

nom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd har medlemmarna beskattats för utdelning vid ökningstillfället, RÅ 1954 Fi 1162 (se även prop. 1983/84:84 s. 168 samt prop. 1992/93:131 s. 33). Någon ändring i nämnda praxis synes i princip inte ha skett.

När det gäller överföringar från en förening till medlemsinsatser genom s.k. insatsemissioner (regleras i 10 kap. 2a § EFL) har regeringen i prop. 2003/04:22 föreslagit att beskattning hos medlemmen ska ske först när emitterat kapital utbetalas till medlemmen. De nya reglerna föreslås gälla fr.o.m. 2004 års taxering.

1.5 Låneförbudet

15 kap. 3 § IL
12 kap. 7 § ABL
prop. 1989/90:110 s. 600
prop. 1999/2000:2 s. 191

1.5.1 Allmänt

Om penninglån lämnats i strid med 12 kap. 7 § ABL eller 11 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet, enligt 15 kap. 3 § IL, tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

I 12 kap. ABL uppställs vissa regler för olika utbetalningar där det övergripande syftet är att så långt möjligt skapa ett skydd för bolagets borgenärer, anställda, leverantörer, aktieägare och staten. Reglerna syftar till att förhindra dels skatteflykt genom att aktieägarna t.ex. tar konsumtionslån i bolaget, dels att förhindra att bolaget riskerar sitt kapital eller sin egendom t.ex. vid transaktioner mellan bolaget och dess ägare eller närstående. Till följd härav har i 12 kap. ABL närmare angetts i vilka former bolagets medel får utbetalas till aktieägarna som vinstutdelning, vid förvärv av egna aktier, vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden och vid utskiftning vid bolagets likvidation (12 kap. 1 § ABL), eller som gåva till allmännyttigt ändamål (12 kap. 6 § ABL). Därjämte har närmare reglerats bolagets möjligheter att lämna penninglån i 12 kap. 7 § ABL (s.k. förbjudna lån).

1.5.2 Beskattning av förbjudna lån - skatterättsliga regler

Det har rått oklarhet om lån till juridiska personer omfattades av de skattemässiga reglerna om beskattning av förbjudna lån enligt reglernas tidigare utformning. Denna fråga, liksom frågan i vilket inkomstslag otillåtna lån till handelsbolag ska beskattas, lagreglerades 1999.

Fysisk person

Enligt 11 kap. 45 § IL gäller följande. Har penninglån lämnats i strid med bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL eller 11 § TrL, ska lånebeloppet tas upp som intäkt av tjänst hos låntagare som är fysisk person eller dödsbo eller hos en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Juridisk person

Enligt 15 kap. 3 § IL gäller i motsvarande situation att lånebeloppet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet hos låntagaren eller hos juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Eftersom andra juridiska personer än dödsbon har alla sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet kommer beskattning för sådana lån att ske i näringsverksamhet.

Synnerliga skäl mot beskattning

En sådan omständighet som kan föranleda att beskattning inte ska ske är att lånet återbetalas före utgången av låntagarens beskattningsår. Frågan om återbetalning av lånet ska utesluta beskattning måste enligt förarbetena till lagstiftningen bedömas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 600). Det måste alltså vara fråga om en definitiv återbetalning och inte s.k. rullande lån

Civilrätten avgör

Om ett lån är förbjudet eller inte, och därmed skattepliktigt enligt

IL:s ovan nämnda huvudregel avgörs helt av de civilrättsliga reglerna i ABL resp. TrL. I ett förhandsbesked (RÅ81 1:1) hade en företagsledare i ett fåmansföretag genom arvskifte övertagit skuld till bolaget. RR ansåg att det var fråga om ett förbjudet lån. Det kan nämnas att regeln inte är begränsad till att endast gälla för fåmansföretag utan beskattning ska ske även vid förbjudna lån från andra aktiebolag. Bestämmelsen tar sikte på det förhållandet att låntagaren är fysisk person och torde därmed ha sitt huvudsakliga tillämpningsområde inom fåmansföretagssfären.

Av 12 kap. 7 § ABL framgår att det ska vara fråga om ett penninglån. Normala varukrediter innebär således inte någon överträdelse av låneförbudet och utlöser inte heller någon beskattning. Är kreditvillkoren ovanligt fördelaktiga kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån, vilket bör föranleda beskattning – se regeringsrättens dom 2003-10-09 målnr 756-2001.

Gäldenärsbyte

I praxis har gäldenärsbyte ansetts vara att jämställa med ingående av nytt låneavtal (R77 1:45 och RÅ81 1:1). Låneförbudsreglerna kan därför aktualiseras i samband med överlåtelse av aktiebolag, i vilket finns lånefordran på aktieägaren som exempelvis uppkommit före ikraftträdandet av låneförbudsreglerna.

Borgenärsbyte

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 29 september 1997 prövat om tillskott till eget aktiebolag av fordran på närstående till aktieägaren skulle beskattas som ett förbjudet lån. En fysisk person avsåg att i form av aktieägartillskott tillskjuta en fordran på sin son till sitt helägda aktiebolag för att stärka bolaget. Ett skuldförhållande skulle därigenom uppkomma mellan bolaget (som ny borgenär) och en närstående till aktieägaren (som gäldenär). SRN konstaterade att den aktuella fordran hade sin grund i fastighetsöverlåtelser som tidigare skett inom familjen. Eftersom fordran överfördes utan vederlag och med oförändrade villkor till bolaget hade detta inte i anledning av sitt innehav av fordran vid något tillfälle ”tömts” på medel vare sig i form av ett direkt penninglån eller på annat sätt. Härmed skiljde sig enligt nämndens mening förhållandena i ärendet på ett avgörande sätt från de fall lagstiftningen är avsedd att täcka, och någon beskattning som för ett förbjudet lån skulle inte ske av gäldenären.

Eftersom bedömningen av om ett förbjudet lån föreligger eller inte bygger på civilrättsliga överväganden lämnas i följande avsnitt en närmare redogörelse för de civilrättsliga reglerna.

1.5.3 Civilrättsliga regler

Låneförbudet tillkom 1973 (SFS 1973:303). Ett antal ändringar har sedan dess gjorts i låneförbudsregeln. Låneförbudsreglerna gäller inte lån tagna före den 6 juni 1973.

Förbjudna kretsar

Av 12 kap. 7 § ABL framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till eller ställa säkerhet för den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Utöver nämnda personer får penninglån m.m. inte heller lämnas till en krets av närstående till dessa personer (12 kap. 7 § 1 och 6 st. ABL). Därutöver ingår inom den förbjudna kretsen juridisk person över vars verksamhet någon av tidigare nämnda personer har ett bestämmande inflytande. Den som står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för får inte vara revisor (10 kap. 16 § p. 6 ABL).

Sanktion

Vidare får aktiebolag inte lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person som avses i

12 kap. 7 § 1 st. p. 1-3 ABL ska förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern (7 § 3 st. ABL). Med nämnda syfte får alltså inte lån lämnas till någon vare sig denne tillhör den förbjudna personkretsen eller står utanför denna.

Den som uppsåtligen eller av grov vårdslöshet bryter mot förbudet mot penninglån eller ställande av säkerhet straffas med böter eller fängelse (19 kap. 1 § 1 st. p. 4 ABL).

Departementschefen har i prop. 1975:103 s. 496 uttalat följande beträffande huruvida penninglån eller säkerhet som lämnats i strid mot förbudet i 12 kap. 7 § ABL blir civilrättsligt ogiltiga eller gäller till sitt innehåll enligt vanliga avtalsrättsliga principer:

> ”Enligt min mening är inte de skäl som uppbär låneförbudet av sådan art att ogiltighet bör anses inträda. ... däremot kan ett olagligt lån utgöra skattepliktig intäkt för låntagaren”.

HD har i en dom (NJA 1992 s. 717) prövat om en otillåten säkerhet skulle anses ogiltig eller inte. Domen kan tolkas som att ställande av säkerhet är giltig gentemot kreditgivaren, även om säkerheten strider mot ABL:s låneförbud, men att ogiltighet kan inträffa om ett bristande tvåpartsförhållande föreligger mellan bolaget och den till vars förmån säkerheten har ställts.

Undantag

Från låneförbudet finns fyra undantag, nämligen om

1. gäldenären är kommun eller landsting, s.k. kommunlån
2. gäldenären är företag i koncern i vilken det långivande bolaget ingår, s.k. koncernlån
3. gäldenären driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse, s.k. kommersiella lån
4. gäldenären är aktieägare (eller honom närstående fysisk eller juridisk person) och har ett obetydligt aktieinnehav (mindre än 1 % av aktiekapitalet) och inte samtidigt av annan anledning träffas av låneförbudet (t.ex. VD eller styrelseledamot), s.k. småaktieägarlån.

De fyra undantagen från låneförbudet har uppställts för att undvika onödiga störningar i aktiebolagens normala affärsverksamhet. I sådana situationer anses de regler som uppställts till skydd för bolagets borgenärer inte åsidosatta liksom inte heller några påtagliga skatteförmåner vara involverade i lånetransaktionen.

Kommunlån

Undantaget för kommunlånen betingas av kommunens behov att genom lån från kommunägda aktiebolag tillfälligt stärka sin likviditet.

Koncernlån

Beträffande undantaget för koncernlån betingas detta av att koncernen i många avseenden framträder som en enhet. I prop. 1973:93 sid. 92 framgår följande

> ”Ett lån från ett koncernbolag till ett annat koncernbolag skulle med det synsättet inte behandlas annorlunda än det fallet att ett bidrag lämnas från en rörelsegren till en annan inom ett och samma aktiebolag. Infriar ett koncernbolag inte sina förpliktelser gentemot sina fordringsägare har dessa alltid möjlighet att ta i anspråk den fordran koncernbolaget har gentemot annat bolag inom koncernen. Också från skattesynpunkt bör lån mellan koncernbolag kunna godtas eftersom skattelagstiftningen i princip innebär att koncernbidrag är avdragsgillt hos bidragsgivaren men beskattas hos mottagaren.”

Med koncern förstås de företagsgrupperingar som omfattas av koncernbegreppet i 1 kap. 5 § ABL.

Undantaget för koncernlån innebär att moderbolaget kan låna av ett dotterbolag inom koncernen liksom omvänt. Dock föreligger enligt 12 kap. 7 § 3 st. ABL ett uttryckligt förbud för ett aktiebolag att lämna ett penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern

Trots att lånet kan vara ett koncernlån och tillåtet enligt 12 kap. 7 § ABL, kan det ändå enligt bolagsrättslig praxis anses utgöra förtäckt utdelning t.ex. om ett penninglån lämnas till ett koncernbolag som är inte kreditvärdigt eller insolvent. Bolaget får i detta fall en fordran som är värdelös och det som betecknats som lån är i realiteten en vederlagsfri utdelning från bolaget till aktieägaren, dvs. utdelning alternativt tillskott om lånet lämnats av aktieägaren. I det s.k. Sueciamålet NJA 1951 s. 6 liksom i NJA 1990 s. 343 har denna praxis fastlagts. Man menar härvidlag att till den del lånet inkräktar på det bundna egna kapitalet eller står i strid med den allmänna försiktighetsregeln (12 kap. 2 § 2 st. ABL) anses lånet utgöra en sådan vederlagsfri utbetalning som enligt ABL:s bestämmelser inte är tillåten. Eftersom skatterätten normalt sett bygger på civilrättslig grund kan det hävdas att beskattning ska ske såsom för utdelning hos det låntagande bolaget under förutsättning att bolaget inte kan lyfta skattefri utdelning från det långivande bolaget.

I ett mål rörande utdelningsbeskattning hos en låntagande aktieägare har det långivande aktiebolagets helt dominerande tillgångspost utgjorts av fordringen på aktieägaren. Aktierna i det långivande bolaget ansågs vid sådant förhållande inte böra be-

aktas vid bedömningen av aktieägarens betalningsförmåga. RR fann, att den del av lånebeloppet som svarade mot vad köparen erlagt för aktierna i aktiebolagsrättsligt hänseende borde behandlas som utdelning samt att det saknades skäl att göra annan bedömning vid beskattningen (RÅ 1998 ref. 9, eftertaxering).

Kommersiella lån

Undantaget för kommersiella lån betingas av att de kan vara företagsekonomiskt motiverade. Av prop. 1973:93 s. 93 framgår följande

> ”Undantag från låneförbudet bör göras för de fall då lånet utgör ett led i en affärsförbindelse mellan bolaget och gäldenären och är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Eftersom man får utgå från att sådana lån ges i bolagets intresse och sålunda kan antas påverka bolagets ekonomiska situation på ett gynnsamt sätt, kan undantaget typiskt sätt inte anses träda borgenärernas befogade intressen för när. Och eftersom lånet inte får avse privat konsumtion, kan det inte heller sägas vara fråga om något slags skatteflykt.”

Penninglån får inte lämnas till juridisk person över vars verksamhet person, som omfattas av låneförbudet, har ett väsentligt inflytande. En person som har ett bestämmande inflytande över två aktiebolag kan inte låta det ena bolaget ta lån från det andra bolaget annat än om lånet betingas av kommersiella skäl (12 kap. 7 § 2 st. 3 ABL). I prop. 1975:103 s. 493 exemplifieras detta på så sätt att om det ena bolaget har likviditetsöverskott, kan lån lämnas till det andra bolaget under förutsättning att sistnämnda bolag behöver låna pengar. Om däremot det sistnämnda bolagets likviditet är god, är det inte för detta bolags rörelse affärsmässigt betingat att låna från det andra bolaget. Lånetransaktionen strider då mot undantaget i 12 kap. 7 § 2 st. p. 3 ABL. Beträffande begreppet ”rörelse” anförs i nämnda proposition s. 493 att i begreppet rörelse ingår all näringsverksamhet (rörelse, jordbruk, fastighetsförvaltning).

Allmänt sett kan det vara svårt att avgöra var gränsen går för vilka lån som är kommersiellt betingade eller om affärsmässiga skäl är för handen, men kraven på affärsmässighet torde normalt sett inte ställas särskilt högt.

Småaktieägarlån

Det sista undantaget rör lån till småaktieägare. Det gäller här lån till aktieägare eller honom närstående fysisk eller juridisk person, som har ett aktieinnehav som ej uppgår till 1 % av aktiekapitalet i bolaget eller om bolaget ingår i en koncern till 1 % av de sammanlagda aktiekapitalen i koncernbolagen. För detta undantag gäller också att aktieägaren eller juridisk person som han har ett bestämmande inflytande över var för sig eller tillsammans äger mindre än 500 aktier i bolaget, eller om bolaget ingår i en kon-

cern, i koncernbolagen. Enligt förarbetena (prop. 1973:93 s. 93) finns det inte anledning att förhindra att ett bolag ger lån till anställd som råkar ha några aktier i bolaget, för att finansiera t.ex. ett villaköp eller bostadsrätt. Detta låneundantag gäller enbart för aktieinnehavare i denna sin egenskap av småaktieägare. För det fallet att man tillika är styrelseledamot i bolaget synes undantaget inte gälla.

Förvärv av aktier

I 12 kap. 7 § 3 st. ABL stadgas att aktiebolag inte får lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller i annat bolag i samma koncern. En sådan transaktion innebär att betydande tillgångar frånhändes bolaget och tillförs de tidigare aktieägarna samtidigt som bolaget får en revers från den nye aktieägaren. Från borgenärernas synpunkt blir detta detsamma som då aktieägarna lånar från bolaget. I prop. 1973:93 s. 92 betecknas en sådan transaktion som mycket farlig för borgenärerna. Från denna regel kan dispens medges (se nästa avsnitt).

Om gäldenären är anställd i bolaget eller i annat bolag i samma koncern gäller inte låneförbudet vid aktieförvärv i bolaget under förutsättning att särskilda villkor är uppfyllda (12 kap. 7 § 4 st. ABL).

1.5.4 Dispens

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern får SKM medge undantag från låneförbudet om det behövs på grund av särskilda omständigheter. Vid förvärv av aktier i det bolag som lämnar lån eller ställer säkerhet får dock sådan dispens medges endast om bolaget är ett privat aktiebolag. I andra fall än som avses ovan får SKM medge dispens från låneförbudet om det finns synnerliga skäl. När det gäller aktiebolag som står under Finansinspektionens tillsyn prövas frågor om undantag av Finansinspektionen. En myndighets beslut i ett ärende om dispens från låneförbudet får överklagas till regeringen (18 kap. 7 § ABL).

Dispensinstitutet är främst avsett för lån som lämnas för att underlätta generationsskiften i fåmansföretag. En sammanställning över dispenspraxis finns i DsH 1982:3 och DsF 1987:12.

Det kan nämnas att regeringen, med hänvisning till att artikel 31 i EES-avtalet får anses ha direkt effekt, i ett överklagat ärende rörande undantag från låneförbudet (12 kap. 7 § ABL) har ansett att det förelåg synnerliga skäl att medge dispens och därför medgett ett norskt moderbolag tillstånd att uppta lån hos ett helägt svenskt koncernbolag (Regeringsbeslut 1995-06-15). I artikel 31

andra stycket EES-avtalet föreskrivs: ”Etableringsfriheten ska innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.”

1.5.5 Förteckning

För varje räkenskapsår ska, om inte tillståndsmyndigheten medgett undantag, styrelsen och VD upprätta en förteckning enligt 12 kap. 9 § ABL över lån och säkerheter som lämnats med stöd av dispens. I förteckningen ska uppges såväl sådana lån och säkerheter som tillkommit under räkenskapsåret som sådana som fanns vid räkenskapsårets början. Bolagets revisor ska yttra sig över om förteckning har upprättats när skyldighet därtill förelegat.

I förteckningen intages på motsvarande sätt uppgift om sådana penninglån och säkerheter som lämnats i fall som avses i 12 kap. 7 § 2 st. 3 ABL (kommersiella lån).

1.5.6 Lån från pensionsstiftelse

Låneförbudet får inte kringgås genom att företagets ägare i stället lånar medel av en till företaget hörande pensionsstiftelse, som har bildats enligt föreskrifterna i TrL. Enligt TrL ska nämligen ABL:s regler om låneförbud gälla även pensionsstiftelses rätt att lämna lån och ställa säkerhet till delägare i fåmansföretag och denne närstående person. Skyldigheten att upprätta en förteckning över sådana lån från aktiebolag, som medgetts enligt dispens omfattar dock inte lån från pensionsstiftelse.

1.6 Aktieägartillskott

Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning, t.ex. för att undvika att likvidationsskyldighet uppkommer. Två olika huvudformer av aktieägartillskott förekommer: *ovillkorliga* och *villkorliga.* Ett ovillkorligt aktieägartillskott lämnas utan krav på återbetalning. Ett villkorligt tillskott innebär vanligen att tillskottet ska återbetalas om och när bolagets fria egna kapital medger det. Tillskottet lämnas i regel av samtliga aktieägare. Det kan även förekomma att tillskott lämnas endast av den störste aktieägaren eller de största aktieägarna. Inget hindrar i princip att tillskott även lämnas av annan än aktieägare (”kapitaltillskott”). Skatteutskottet har uttalat att de ovillkorliga aktieägartillskotten närmast kan liknas vid rena kapitalinsatser från aktieägarna, medan de villkorliga däremot närmast kan jämställas med

ett lån utan säkerhet (SkU 1984/85:2 s. 7f). De villkorade tillskotten kan sägas utgöra ett slag av efterställt lån. Huruvida det föreligger ett villkorat tillskott eller ett lån får bedömas bl.a. utifrån hur villkoren för återbetalning utformats och hur tillskottet bokförts i bolaget.

RR har i två mål ansett att bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgör skattepliktiga intäkter hos bolagen (RÅ 2001 ref. 28). I målen hävdade bolagen att de medel som mottagits från kommunen utgjorde aktieägartillskott.

Ovillkorligt aktieägartillskott

Hur aktieägartillskott ska behandlas har med ett par undantag inte reglerats vare sig i skatterättslig eller i annan civilrättslig lagstiftning. Man är därför hänvisad till rättspraxis och doktrin för att få vägledning om vad som gäller.

Ett ovillkorligt aktieägartillskott utgör inte skattepliktig inkomst för mottagaren. Någon avdragsrätt för utgivaren föreligger inte vid den löpande taxeringen, däremot får beloppet räknas med som en del av anskaffningsutgiften för aktierna i det bolag som mottagit aktieägartillskottet. RR synes ha gjort den bedömningen att ett ovillkorligt aktieägartillskott i form av aktier ska ses som en avyttring för ett vederlag motsvarande marknadspriset för den tillskjutna egendomen (RÅ 1996 not. 177).

Villkorligt aktieägartillskott

Inte heller ett villkorligt aktieägartillskott utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Civilrättsligt behandlas en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott som vinstutdelning. Återbetalningen kan därför ske endast om borgenärsskyddsreglerna i 12 kap. ABL är uppfyllda.

Skatterättsligt har återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott behandlats som utdelning i RÅ83 1:42 medan återbetalningen i RÅ85 1:10 inte betraktades som en utdelning. I sistnämnda mål gjordes utbetalningen till den som lämnat tillskottet. I detta fall ansågs att återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterättsligt hänseende skulle behandlas som en återbetalning av lån och inte som utdelning. Av rättsfallet framgår vidare att aktierna och förbindelsen om det villkorade aktieägartillskottet skulle behandlas var för sig vid en avyttring.

I RÅ 1988 ref. 65 har RR åter prövat ett mål med återbetalning av aktieägartillskott och bl.a. anfört följande;

> ”En återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv ska enligt regeringsrättens avgörande RÅ85 1:10 i skattehänseende behandlas som en återbe-

> talning av lån. I detta ligger att återbetalningen medför inkomstbeskattning hos tillskottsgivaren endast inom ramen för realisationsvinstreglerna i 35 § 4 mom. Kommunalskattelagen. Vad nu sagts gäller enligt rättsfallet oberoende av om tillskottsgivaren vid återbetalningstillfället alltjämt äger aktier i bolaget eller om han före återbetalningen har avyttrat sina aktier men behållit den rätt som han förbehöll sig vid tillskottsgivningen".

I den angivna domen fann RR att återbetalning av aktieägartillskott till annan än tillskottsgivaren ska behandlas som återbetalning av lån om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Det var i målet fråga om en person som år 1982 förvärvade aktier i bolaget och som åren 1983 och 1984 genom köp respektive gåva förvärvade tillskottsgivarens rätt till återbetalning. RR anknöt till RÅ85:10 och anförde;

> "En konsekvens av de ställningstaganden som gjorts i rättsfallet får anses vara att också en återbetalning, som görs till någon som genom oneröst eller benefikt fång övertagit tillskottsgivarens rätt, ska - om inte särskilda omständigheter föranleder annat (jämför situationen i RÅ83 1:42) - i beskattningshänseende behandlas som om fråga vore om en återbetalning av lån".

Sammanfattningsvis får det anses klarlagt att återbetalning av villkorat aktieägartillskott i beskattningshänseende normalt behandlas som återbetalning av lån oavsett om det sker till tillskottsgivaren eller till någon som har övertagit tillskottsgivarens rätt till återbetalning. En återbetalning behandlas som utdelning endast om särskilda omständigheter föreligger.

Det är också klarlagt att när en tillskottsgivare avyttrar aktier och rätt till återbetalning i ett sammanhang, så behandlas avyttringarna skattemässigt var för sig.

Omvandlingar

RR har i domen RÅ 2002 ref. 107 prövat hur man ska värdera ett ovillkorat aktieägartillskott som uppkommit genom omvandling av ett villkorat tillskott i samband med att bolaget varit på obestånd. I målet hade en fordran på eget bolag först omvandlats till ett villkorat aktieägartillskott för att sedermera omvandlas till ett ovillkorat sådant när bolaget var på obestånd. RR fann att avdrag för reaförlust på aktierna i samband med konkurs skulle beräknas utifrån värdet på tillskottet vid omvandlingstidpunkten. RR anförde därvid:

> ”Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.”

Eftersom bolaget vid tidpunkten för omvandlingen varit på obestånd anser RR att tillskottet varit värdelöst och att något ovillkorat tillskott således inte lämnats.

Ränta på villkorligt aktieägartillskott

RR har i ett förhandsbesked, RÅ 1987 ref. 145, prövat avdragsrätten för ränta på villkorligt aktieägartillskott. I domen går man ifrån inställningen i ett tidigare förhandsbesked, RÅ85 Aa 144. I 1987 års förhandsbesked var frågan, om ränta på villkorligt aktieägartillskott var avdragsgill för bolaget för tiden fr.o.m. dagen för tillskottet. RR fann att detta inte var fallet. Motiveringen var följande:

> ”För bolaget inträder en ovillkorlig skyldighet att återbetala aktieägartillskottet först sedan bolagsstämman - med iakttagande av bestämmelserna i 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) - beslutat om sådan betalning. För tid dessförinnan föreligger inte någon bolagets förpliktelse gentemot A som kan jämställas med en skuld varå ränta kan utgå. Vid angivna förhållande är bolaget berättigat till avdrag för ränta avseende aktieägartillskottet endast i den mån medlen finns kvar hos bolaget efter det att bolagsstämman beslutat om återbetalning av tillskottet”.

Utgången innebär en överensstämmelse mellan den bolagsrättsliga och den skatterättsliga behandlingen av ränta på villkorligt aktieägartillskott. Innebörden är, att avdrag för ränta på aktieägartillskott inte medges så länge det kvarstår i bolaget som ett tillskott även om rätten till återbetalning enligt ovan behandlas som en fordran vid beskattningen. Ränta kan börja löpa först när bolagsstämmobeslut finns om återbetalning av tillskottet.

Beräkning av kapitalunderlag

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked prövat hur ett villkorligt aktieägartillskott, som lämnats före bolagets bokslut den 30 juni 1992, skulle påverka kapitalunderlaget enligt 2 § lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (nu 43 kap. 19 § IL). I ärendet prövades också i vad mån en återbetalning av aktieägartillskottet under senare år skulle medföra justering av kapitalunderlaget enligt 11 § samma lag. SRN - som angav bl.a. att tillskottet inte skuld-

förts i bokslutet per den 30 juni 1992 och att det inte framgått att så bort ske - fann, att det villkorliga aktieägartillskottet inte skulle räknas som en skuld, medan återbetalning av det skulle behandlas som vinstutdelning.

Redovisnings-tekniska frågor

Redovisningsrådets akutgrupp har i september 1998 gjort ett uttalande om hur aktieägartillskott bör redovisas. Akutgruppen anser att *lämnade* aktieägartillskott – villkorliga och ovillkorliga – bör redovisas hos givaren som en ökning av posten ”Andelar i koncernföretag”. Resultatet påverkas således inte av detta. *Erhållna* aktieägartillskott redovisas hos mottagaren normalt direkt mot fritt eget kapital och påverkar inte heller det redovisade resultatet. Om aktieägartillskott skulle bokföras över resultaträkningen ska resultatpåverkan justeras i deklarationen. Från inkomstskattesynpunkt har det nämligen ingen betydelse om tillskottet bokförs över det egna kapitalet eller resultaträkningen.

Gåvoskatt

Ett ovillkorligt aktieägartillskott kan föranleda gåvobeskattning om flera aktieägare finns och inte alla lämnat tillskott eller lämnat tillskott men i proportioner som inte svarar mot deras aktieinnehav, jfr NJA 1980 s. 642. Vissa gåvoskatterättsliga frågor i samband med aktieägartillskott behandlas i RSV:s Handledning för gåvobeskattning.

1.7 Vissa övriga koncernfrågor

44 kap. 23, 26 §§ IL

1.7.1 Avdrag för förlust vid avyttring av vissa aktier och andelar

1.7.1.1 Verklig förlust

För att aktiebolag ska medges avdrag för förlust vid avyttring av ”näringsbetingade” aktier och andelar i handelsbolag krävs att förlusten är verklig. Innebörden i detta krav har växt fram i praxis. Denna praxis är till stor del hänförlig till tiden före 1990 års skattereform, men vissa ändringar har skett härefter. Enligt 44 kap. 23 § IL ska bara verkliga kapitalförluster anses som kapitalförluster. Detta innebär att endast verkliga kapitalförluster är avdragsgilla. Någon uttrycklig lagreglering angående detta har tidigare inte funnits.

Före 1990 års skattereform

Före 1990 års skattereform förelåg en valfrihet att beräkna och yrka avdrag för förlust vid avyttring av näringsbetingade aktier antingen enligt reglerna om driftförlust i rörelsen eller enligt reglerna om realisationsförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvs-

verksamhet (se RÅ 1986 ref. 52 och RÅ 1987 ref. 49). Realisationsvinster skulle däremot alltid redovisas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (jfr med RÅ 1993 not. 745).

Vid beräkning av förlusten enligt reglerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet skulle förlusten normalt inte justeras med hänsyn till värdeöverföringar från det sålda bolaget (se RÅ 1986 ref. 52 och 104, jfr dock med RÅ 1995 ref. 35 där förlusten justerades).

Vid beräkning av förlusten enligt beskattningsreglerna för rörelse skulle förlusten enligt stadgad praxis reduceras med skattefria utdelningar, koncernbidrag och andra värdeöverföringar, t.ex. underprisförsäljningar, som skett från det avyttrade bolaget (se bl.a. RÅ 1956 Fi 1776, RÅ 1959 ref. 4, RÅ 1973 A 194, RÅ 1983 Aa 226, RÅ85 1:86 och RÅ 1986 ref. 52, se även prop. 1980/81:68, del A, sid. 200). Denna justering skulle ske oberoende av om värdeöverföringen tagits från vinstmedel som uppkommit under innehavstiden eller tagits från andra värden.

Om koncernbidrag i stället lämnats till det avyttrade bolaget innebar detta inte att förlustens storlek skulle påverkas, se RÅ 1990 ref. 102.

Efter 1990 års skattereform

Genom 1990 års skattereform avskaffades valfriheten att beräkna förlusten enligt olika regler. En förändring genom skattereformen är också att den tidigare olikbehandlingen av driftförluster, som var avdragsgilla till 100 %, och realisationsförluster i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, som i vissa fall var avdragsgilla endast till en del, upphörde. Numera ska beräkning av förlusten göras enligt reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i IL (och dessförinnan enligt reglerna om beräkning av realisationsvinst och realisationsförlust i SIL). All näringsverksamhet som bedrivs av ett aktiebolag räknas numera som en enda näringsverksamhet, 14 kap. 10 § IL. För aktiebolag hänförs även kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). Av 25 kap. 2 § IL (prop. 1999/2000, del 2, s. 322-323) framgår att beräkningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet i huvudsak ska ske enligt de allmänna regler om kapitalvinster och kapitalförluster som finns intagna i bl.a. 44 och 48 kap. IL. Införandet av IL torde inte innebära några förändringar i principerna för hur ifrågavarande förluster ska beräknas, se RÅ 2000 not. 146 och RÅ 2001 not. 25.

Betydelsen av äldre praxis

I förarbetena till 1990 års skattereform finns vissa allmänna uttalanden angående den giltighet som kan tillmätas äldre praxis efter skattereformens ikraftträdande. Föredragande statsråd anförde bl.a. följande (prop. 1989/90:110, Del 1, s. 394–395).

> ”Lagrådet har ifrågasatt om en lagreglering på denna punkt verkligen är påkallad och har därvid uttalat att mycket talar för att praxis, under de nya förutsättningar som skapas genom skattereformen, kommer att finna sig oförhindrad att tillämpa de principer som följts vid rörelsebeskattningen också vid reavinstbeskattningen.
>
> Med hänsyn härtill lägger jag inte nu fram något förslag om en särskild regel för hänsynstagande till värdeöverföringar. Jag tar därvid fasta på lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta de aktuella värdeöverföringarna. Har den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan alltså en reavinstberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras för värdeöverföringen.”

Vidare kommenteras i samband med ett uttalande om koncerninterna aktieöverlåtelser avdragsrätten för förluster i inkomstslaget näringsverksamhet enligt följande (prop. 1989/90:110, Del 1, s. 693).

> ”Att beskattningen sker i näringsverksamheten innebär bl.a. att avdrag medges endast för verkliga förluster. Har det ifrågavarande företaget i något skede tömts på vinstmedel kan alltså en förlustberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras.”

Rättspraxis efter skattereformen visar att den praxis som utvecklats före skattereformen i stora delar alltjämt är tillämplig efter skattereformen. Detta framgår tydligast av RÅ 1995 ref. 83 och RÅ 1997 ref. 11.

Koncernbidrag tagna ur förvärvade vinstmedel

Genom RÅ 1995 ref. 83 har klarlagts att realisationsförlusten ska justeras i de fall koncernbidrag lämnats från värden som funnits i bolaget redan när det förvärvades. Omständigheterna var följande. AB X hade för avsikt att förvärva samtliga aktier i fastighetsaktiebolaget AB Y. Efter förvärvet skulle den fastighet som ägs av AB Y komma att avyttras till utomstående köpare, varvid det skulle framkomma en reavinst. AB Y avsåg att senare, när detta kunde ske med avdragsrätt, lämna koncernbidrag till AB X. AB X övervägde att därefter avyttra aktierna i AB Y till en extern köpare.

Regeringsrätten fann, att avdragsrätt inte förelåg för förlust på aktierna i AB Y till den del förlusten motsvarades av uppburet koncernbidrag. I domen anför Regeringsrätten bl.a. följande:

> ”Reglerna för beskattning av aktiebolags inkomst bygger på principen om s.k. ekonomisk dubbelbeskattning. Ett aktiebolags vinst ska sålunda beskattas en gång - men inte mer - i bolagssektorn och därefter - när vinsten delas ut - en gång i hushållssektorn.
>
> Principen att vinster ska beskattas en gång i bolagssektorn gäller även när verksamheten är organiserad i koncernform. Särskilda bestämmelser har därför sedan länge funnits som gör det möjligt för bolag inom samma koncern att föra över vinster sinsemellan utan att koncernen som sådan drabbas av merbeskattning. Sådana överföringar kan exempelvis ske i form av skattefri utdelning eller i form av koncernbidrag som är avdragsgilla för utgivaren och skattepliktiga för mottagaren.
>
> Möjligheten att genomföra vinstöverföringar som är skatteneutrala på koncernnivå (genom antingen skattefrihet eller avdragsrätt motsvarande skatteplikt) vållar i olika hänseenden problem vid beräkning av vinst eller förlust vid avyttring av aktier i ett koncernbolag. Ett typfall är den i förevarande ansökan om förhandsbesked beskrivna situationen att ett aktiebolag (moderbolaget) köper samtliga aktier i ett annat bolag i vilket det vid inköpet finns realiserade eller orealiserade vinster. Förs vinsterna - eventuellt efter realisation - över till moderbolaget sjunker typiskt sett värdet på aktierna i dotterbolaget. En avdragsrätt för denna värdenedgång vid en försäljning av aktierna skulle innebära att en i bolagssektorn uppkommen vinst i praktiken helt eller delvis undgick beskattning (dotterbolaget kvittar uppkommen vinst mot utgivet koncernbidrag och moderbolaget kvittar mottaget koncernbidrag mot förlust vid aktieförsäljningen).
>
> Av det anförda följer att det skulle strida mot principen om att ett aktiebolags vinst ska beskattas en gång i bolagssektorn att, vid avyttring av aktierna i AB Y medge AB X rätt till avdrag för sådan del av förlust på aktierna som svarar mot uppburet koncernbidrag. Mot denna bakgrund - och på de skäl som Skatterättsnämnden anfört - bör nämndens förhandsbesked fastställas.”

Koncernbidrag tagna ur upparbetade vinstmedel

I RÅ 1997 ref. 11 uttalade Skatterättsnämnden i sin motivering, som inte ändrades av Regeringsrätten, bl.a. följande.

> "I den remiss till Lagrådet som föregick 1990 års skattereform föreslogs att det i 24 § 1 mom. SIL skulle tas in en regel om att värdeöverföringar från den avyttrade egendomen skulle beaktas vid bestämmande av omkostnadsbeloppet. I sammanhanget uttalade föredragande statsråd att regeln inte tog sikte "på koncernbidrag för vinstmedel som upparbetats under det egna innehavet". På grund av invändningar från Lagrådet (jfr prop. 1989/90:110 Del 2 s. 130 f) återkom förslaget till reglering av värdeöverföringar inte i propositionen till riksdagen (jfr prop. Del 1 s. 394) liksom inte heller uttalandet om koncernbidrag. Statsrådet sade sig ta fasta på "lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta de aktuella värdeöverföringarna". - Även av andra uttalanden i propositionen framgår att syftet var att avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för en enligt reavinstreglerna i 24 § 1 mom. SIL beräknad förlust - på motsvarande sätt som tidigare gällt i inkomstslaget rörelse - skulle kräva att förlusten var "verklig". Att rättsläget efter genomförandet av 1990 års skattereform fått den innebörden som var avsedd får anses ha bekräftats av RÅ 1994 ref. 22 och RÅ 1995 ref. 83 (jfr också RÅ 1992 ref. 94)."

Detta uttalande ger stöd för uppfattningen att den praxis som utvecklats före skattereformen i stora delar alltjämt är tillämplig.

RÅ 1997 ref. 11 innebär dock att någon justering av kapitalförlusten inte ska ske om koncernbidrag och skattefri utdelning i sin helhet tagits från vinstmedel som uppkommit under innehavstiden ("upparbetade vinstmedel"). Skatterättsnämndens bedömning som delades av Regeringsrätten var:

> "Överföringarna har i det fall som nämnden nu har att pröva enligt förutsättningarna i sin helhet tagits från vinstmedel som uppkommit under innehavstiden. Vid detta förhållande föreligger sådan identitet mellan vad som ursprungligen förvärvats och vad som nu avyttrats att förlusten är att bedöma som verklig."

Innehavstiden

Vad beträffar innehavstiden har Regeringsrätten i RÅ 2001 not. 25 avseende taxeringsåren 2000-2002 uttalat bl.a. följande.

> ”H har ingått i S-koncernen sedan år 1983. I detta mål har uppgifter lämnats för räkenskapsåren 1992-1998. Som förutsättning för Skatterättsnämndens förhandsbesked får anses gälla att det – netto – inte förekommit överföringar av

värden från H under tiden före år 1992 eller efter år 1998.”

Regeringsrätten har såvitt kan utläsas inte avgränsat den tidsrymd under vilken nettovärdeöverföringar inte får ha skett. Det är värt att notera att kravet på företagen att spara räkenskapsinformation bara gäller fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § bokföringslagen). Detta innebär att den skattskyldige vid yrkande om avdrag för förlust vid avyttring av näringsbetingade aktier i princip har bevisbördan för att förlusten inte beror på värdeöverföringar även för år då skyldighet att spara räkenskapsinformation inte längre föreligger. Enligt SKV:s bedömning är det dock rimligt att beviskravet minskar när prövningen avser eventuella värdeöverföringar som ligger längre tillbaka i tiden.

Andra värdeöverföringar

RÅ 1995 ref. 83 och RÅ 1997 ref. 11 gällde endast värdeöverföringar genom skattefri utdelning och koncernbidrag men får anses ge uttryck för allmänna principer som även omfattar andra värdeöverföringar, t.ex. vid underprisöverlåtelser.

Inkråmsöverlåtelse till systerbolag för marknadsvärde

I RÅ 1994 ref. 22 prövades om förlust vid avyttring av ett dotterbolag kunde anses vara verklig trots att hela inkråmet i dotterbolaget skulle överföras till ett systerbolag inom koncernen innan avyttringen. Eftersom det var en uttrycklig förutsättning i förhandsbeskedsansökningen att inkråmsöverlåtelsen skulle göras för ett marknadsvärde ansågs förlusten vara verklig.

Efter RÅ 1997 ref. 11 har det kommit ett antal rättsfall från Regeringsrätten som måste beaktas.

Det första och det principiellt viktigaste är RÅ 1998 ref. 53. Förutsättningarna i ärendet var, såvitt nu är ifråga, följande.

Utdelning lämnad av mottaget koncernbidrag

Värdeöverföringar i form av utdelningar från det avyttrade dotterbolaget hade gjorts med 1 536 807 tkr år 1993 och med 26 175 tkr år 1994. Moderbolaget hade lämnat aktieägartillskott till dotterbolaget med 1 125 486 tkr år 1992 samt koncernbidrag med 1 693 376 tkr år 1993 och 23 304 tkr år 1994. Resultatet, inklusive koncernbidragen, i dotterbolaget uppgick under moderbolagets innehavstid till 798 440 tkr.

Eftersom utdelningen från dotterbolaget inte rymdes inom dotterbolagets resultat ansåg Skatterättsnämnden att överskjutande del (1 562 982 tkr – 798 440 tkr) i praktiken utgjorde en återbetalning av det aktieägartillskott moderbolaget lämnat till dotterbolaget. Någon verklig förlust uppkom därför inte.

Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet och ansåg att en verklig förlust hade uppkommit. Regeringsrätten lämnade följande motivering.

> ”Av utredningen i målet framgår att utdelningen till moderbolaget möjliggjorts genom koncernbidrag från detta bolag till dotterbolaget. Det sammanlagda belopp som delats ut är lägre än summan av de värden som tillgodoförts dotterbolaget genom koncernbidrag för motsvarande år. Vid sådana förhållanden saknas anledning att reducera realisationsförlusten vid avyttringen av aktier i dotterbolaget med anledning av den utdelning som lämnats till moderbolaget".

Den princip som Regeringsrätten fastslagit i RÅ 1998 ref. 53 har bekräftats och förtydligats i RÅ 2000 not. 146 och RÅ 2001 not. 25.

Regeringsrätten har i dom den 29 sept. 2000 (målnr 4191-1999, överklagat förhandsbesked) klargjort att även koncernbidrag som dotterbolag mottagit från annat bolag än moderbolaget – dock ej från eget dotterbolag - ska reducera värdeöverföringar som dotterbolaget gjort. Om värdeöverföringarna från dotterbolaget är mindre än dessa koncernbidrag som dotterbolaget mottagit ska kapitalförlusten vid avyttring av dotterbolaget således inte reduceras. I den mån värdeöverföringarna är större men skillnaden ryms inom ”upparbetade vinstmedel” ska inte heller någon reducering ske.

Ytterligare rättsfall av intresse är RÅ 1999 not 18.

Vid beräkning av en realisationsvinst ansåg Regeringsrätten att moderbolagets anskaffningsvärde (omkostnadsbeloppet) för dotterbolaget skulle ökas endast med skillnaden mellan lämnat aktieägartillskott och erhållen skattefri utdelning.

Den fråga som Regeringsrätten prövade var med Regeringsrättens egna ord om ”det aktieägartillskott som AB X lämnat till AB Z och den utdelning som AB Z kan komma att lämna till AB X ska behandlas var för sig vid inkomstbeskattningen eller om transaktionerna ska behandlas som en enhet och anskaffningsvärdet på aktierna anses öka endast med nettobeloppet”.

Regeringsrätten lämnade bl.a. följande motivering.

> ”I förevarande fall utgör hela den transaktionskedja, vari aktieägartillskottet och utdelningen ingår, en sammanhängande plan för ett samgående mellan olika bolag. Det grundläggande syftet har varit att placera en viss verksamhet i ett bolag med ett visst värde och utdelningen betingas av att aktieägartillskottet behövde göras innan värderingen

> slutförts. Utdelningen framstår som en justering av aktieägartillskottet. Anskaffningsvärdet ska därför på grund av aktieägartillskottet och den med ansökningen avsedda utdelningen ökas endast med mellanskillnaden."

Räckvidden av RÅ 1999 not. 18 har prövats i RÅ 1999 not. 251 och RÅ 2001 not. 25.

I RÅ 1999 not. 251 hävdade RSV att de utdelningar som lämnats till moderbolaget nästan uteslutande hade genererats av de aktier som överlämnats som apportegendom till dotterbolaget och att detta inneburit att värdet av apportegendomen återtagits genom skattefri utdelning.

Skatterättsnämnden fann, med instämmande av Regeringsrätten, att det inte fanns ett sådant samband mellan apportemissionerna och utdelningarna till moderbolaget att moderbolaget kunde anses ha tagit tillbaka eller reducerat något aktieägartillskott.

Koncernbidrag och återförd kapitaldel

I RÅ 2001 not. 25 uttalade Skatterättsnämnden beträffande en delfråga (fråga 4), vilket Regeringsrätten inte gjorde någon ändring i, följande.

> "Frågan omfattar den situationen att S enligt skatteutjämningssystemet har erhållit ett koncernbidrag från dotterbolaget H men återfört kapitaldelen tillbaka till H. Den ställda frågan gäller om den således återförda kapitaldelen kan betraktas som ett kapitaltillskott till H som ökar anskaffningsvärdet på aktierna i detta bolag.
>
> Som framgår är återföringen av kapitaldelen kopplad till mottagandet av koncernbidraget. Det synsätt som enligt nämndens mening får anläggas på transaktionerna är att de ingår i ett samlat förfarande som syftar till att endast mellanskillnaden ska varaktigt tillföras koncernbidragsmottagaren (S). Resultatet av förfarandet enligt frågan blir vid ett sådant synsätt, eftersom återföringsdelen understiger det mottagna koncernbidraget, att en värdeöverföring i stället har skett till S motsvarande mellanskillnaden och kan ... komma att reducera realisationsförlusten. Konsekvensen är således att något anskaffningshöjande kapitaltillskott inte kan anses ha lämnats i den situation som avses med frågan, jfr RÅ 1999 not. 18."

Sambandet mellan koncernbidraget och den återförda kapitaldelen ansågs således vara så starkt i detta fall att transaktionerna vid beräkning av verklig förlust skulle behandlas som en enhet. Att en av överföringarna (koncernbidraget) ledde till omedelbara skattekonsekvenser medan den andra normalt inte skulle leda till

några omedelbara skattekonsekvenser ansåg Regeringsrätten uppenbarligen sakna betydelse i detta sammanhang. Trots denna olikhet mellan överföringarna ansåg Regeringsrätten att dessa skulle behandlas som en enhet och att endast nettot av överföringarna skulle beaktas vid beräkningen av den verkliga förlusten. Transaktionerna i RÅ 1999 not. 18 avsåg överföringar som inte ledde till några omedelbara skattekonsekvenser (tillskott och skattefri utdelning).

Analys måste göras

Den förändring av rättsläget som utgången i RÅ 1997 ref. 11 inneburit kräver många gånger att en analys fortsättningsvis görs av om värdeöverföringar från dotterbolaget ryms inom "upparbetade vinstmedel" eller alternativt att det på annat sätt visas att förlusten är orsakad av andra omständigheter än värdeöverföringarna. Vidare innebär RÅ 1998 ref. 53 och de två efterföljande fallen RÅ 2000 not. 146 och RÅ 2001 not. 25 att koncernbidrag som det avyttrade dotterbolaget mottagit ska beaktas på visst sätt. Detta bör i sin tur påverkar beräkningen av ”upparbetade vinstmedel” i den mån sådan beräkning därefter behöver göras. Slutligen innebär RÅ 1999 not. 18 och RÅ 2001 not 25 att speciella bedömningar ibland måste göras.

Inom RSV har i april 2001 upprättats en andra upplaga av en promemoria som mera ingående behandlar frågor kring verklig förlust vid försäljning av näringsbetingade aktier, dnr 4439-01/110. Avsikten är att promemorian ska ses över med jämna mellanrum och därför hållas aktuell även i framtiden.

Begränsningar i kvittningsrätten

Här bör anmärkas att begränsningar i rätten till kvittning av kapitalförluster på delägarrätter mot vinster i den övriga näringsverksamheten finns i 48 kap. 26 § IL., se avsnitt 1.1.3.

Utredningskrav

Det är den skattskyldige som i enlighet med de allmänna principer som gäller inom taxeringsprocessen har att visa att förutsättningarna för yrkat avdrag föreligger.

I rättspraxis har en restriktiv inställning utvecklats när det gäller möjligheten att få avdrag för en förlust vid avyttring av ett näringsbetingat aktieinnehav.

Det finns en rad rättsfall där förlustens verklighet inte har ansetts kunna klarläggas eftersom det avyttrade bolaget tömts på sina viktigaste tillgångar. Avdrag har då vägrats med motiveringar som "icke vara möjligt att konstatera huruvida verklig förlust skulle uppkomma" (RN 1957 4:3 och RN 1959 3:7), "det icke tillförlitligen kan utrönas, huruvida verklig förlust uppkommit" (RN 1969 3:4) och "inte kan avgöras om en bokföringsmässig förlust på aktierna i dotterbolagen motsvaras av en verklig förlust" (RÅ 1983 Aa 226). Se även Kammarrättens i Stockholm dom

den 16 januari 1996, målnr 1803-1994, där kammarrätten anförde:

> ”I enlighet med de allmänna principer som gäller inom taxeringsprocessen ankommer det på den skattskyldige att visa att förutsättningar för yrkat avdrag föreligger. Med hänsyn till att AB X i sin deklaration uppgett att avsikten med förvärvet av aktierna varit att överta AB Y:s marknad i Sverige och med hänsyn till att maskiner och inventarier överfördes till AB X redan efter ett år finner kammarrätten att AB X inte har visat att den bokföringsmässiga förlusten också motsvaras av en verklig förlust. Rätt till avdrag såsom för driftförlust i rörelse på grund av försäljningen av aktierna i dotterbolaget föreligger således inte.”

Det finns ett antal kammarrättsdomar där hela eller delar av en förlust vägrats p.g.a. att den skattskyldige inte visat att värdeöverföringarna tagits från vinstmedel som uppkommit under innehavstiden. Några av dessa är domar från Kammarrätten i Stockholm den 20 december 1999, målnr 6262-1998 och den 29 november 2000, målnr 5725-1999 samt från Kammarrätten i Göteborg den 11 juni 1999, målnr 8122-1996 och den 31 oktober 2000, målnr 4529-1998. Inte i någon av dessa domar har det specificerats hur uträkningarna gjorts men de visar var bevisbördan ligger.

Avyttring av handelsbolag

I RÅ 1993 not. 745 (avseende 1989 års taxering) reducerade Regeringsrätten förlusten i inkomstslaget rörelse för ett aktiebolag som sålt en näringsbetingad andel i ett kommanditbolag med de underskott från kommanditbolagets verksamhet som aktiebolaget tidigare tillgodogjort sig avdrag för.

I RÅ 1999 ref. 13 (avseende 1988 års taxering) gjordes samma bedömning vid beräkning av ett aktiebolags rörelseförlust i samband med avyttring av kommanditbolagsandelar som utgjorde omsättningstillgångar. Regeringsrätten anförde i RÅ 1999 ref. 13 bl.a. följande.

> ”Innebörden av kravet att förlusten ska vara ”verklig” har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan beskattningskonsekvenser. I ett år 1993 avgjort mål (RÅ 1993 not. 745), som gällde frågan om avdrag skulle medges för förlust vid överlåtelse av rörelsebetingade andelar i kommanditbolag (anläggningstillgångar), bedömde Regeringsrätten att motsvarande avdragsbegränsning borde gälla om ägarbolaget redan fått skattemässiga fördelar genom andelsinnehavet.
>
> Regeringsrätten finner att det också i fall där avyttringen

> avser handels- eller kommanditbolagsandelar som är hänförliga till omsättningstillgångar är motiverat att vidmakthålla ett krav på att förlusten ska vara verklig för att avdrag ska medges för denna som driftförlust i rörelse. I fråga om innebörden av denna förutsättning saknas det vidare anledning att inta en annan ståndpunkt än som kommit till uttryck i 1993 års förenämnda avgörande."

Dessa båda fall avser tiden före 1990 års skattereform men får i berörda hänseenden antas vara uttryck för gällande rätt även idag.

Frågan om förlust på andelar i handelsbolag som uppkommer i samband med likvidation av handelsbolaget ska anses utgöra verklig förlust eller ej har behandlats av regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2002 ref. 87. Omständigheterna i målet var följande:

Två nybildade aktiebolag förvärvade andelarna i ett handelsbolag som innehade fastigheter. Härefter likviderades handelsbolaget och fastigheterna utskiftades i samband härmed till aktiebolagen till underpris.

Skatterättsnämnden ansåg att förlusten på andelarna i samband med likvidationen skulle reduceras med hänsyn till att fastigheterna utskiftats till underpris. Regeringsrätten ändrade dock nämndens beslut och anförde:

> "Av 44 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) följer att avdrag kan medges för en kapitalförlust endast om förlusten är verklig. Någon sådan bestämmelse fanns inte i den tidigare inkomstskattelagstiftningen men en motsvarande princip tillämpades i praxis sedan länge i fråga om förluster på aktier och andelar i inkomstslaget rörelse och principen fick efter 1990 års skattereform en vidare tillämpning. Innebörden av kravet på att en förlust skall vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan skattekonsekvenser (jfr RÅ 1999 ref. 13).
>
> Den i målet aktuella kapitalförlusten har inte sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (jfr förhållandena i rättsfallet RÅ 1999 ref. 35). De i ansökningen beskrivna transaktionerna utgör därför inte grund för att anse att kapitalförlusten inte är verklig. "

Kapitalförlusten på andelen blir i detta fall såsom regeringsrätten

påpekar densamma oavsett om avräkningspriset på fastigheterna sätts till marknadspriset eller ej. Detta på grund av att den justerade anskaffningsutgiften på andelen påverkas av storleken på den kapitalvinst/kapitalförlust som uppkommer vid avyttringen av fastigheterna. Kapitalförlusten på andelen har således i detta fallet inte sin grund i att överföringen av fastigheterna sker till underpris.

1.7.2 Definitiv förlust

Definitiva förluster

Ett grundläggande krav är att förlusten är definitiv, jfr 44 kap. 26 § IL. Förlusten ska vara realiserad genom avyttring, se 44 kap. 3, 7 och 8 §§ IL för en definition av nuvarande avyttringsbegrepp. En nedskrivning av aktievärdet under innehavstiden innebär ingen realiserad förlust och är därför inte avdragsgill (jfr RÅ 1982 Aa 108). Vid avyttringar med kapitalförlust till företag inom samma intressegemenskap föreligger ingen omedelbar rätt till avdrag, se avsnitt 18.2.

2 Handelsbolag

5 kap. 1 och 3 §§ IL
Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL
SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110 s. 589 f, 592-596, 646-647, 766-767
SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50 s. 241 f och 333
SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234 s. 107 f
SkU 1999/2000:2, prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 67-69, 164-166
SkU 2001/02:25, prop. 2001/02:140
SkU 2002/03:14, prop. 2002/03:96 s. 110-112, 137-138, 177-179

Sammanfattning

Ett handelsbolag är en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. I stället beskattas delägarna för sin andel av inkomsten oavsett om de tar ut inkomsten ur bolaget eller ej. Inkomsten ska som regel tas upp vid den taxering som handelsbolaget skulle ha taxerats vid om det hade varit skattskyldigt.

Handelsbolag ska normalt ha kalenderår som räkenskapsår.

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon sker beskattning i olika inkomstslag. Som regel tas inkomsterna upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar tas upp i inkomstslaget kapital.

Räntefördelning, avsättningar till periodiseringsfonder och expansionsfonder görs hos bolagsdelägarna. Värdet av förmåner ska tas upp hos delägarna.

Bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv görs för hela verksamheten och för varje delägare för sig.

Underskott ska i allmänhet inte dras av samma beskattningsår utan ska dras av i samma näringsverksamhet påföljande år genom s.k. rullning.

Delägare som är en annan juridisk person än dödsbo ska ta upp handelsbolagets inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens

näringsverksamhet. Är samtliga bolagsdelägarna juridiska personer får handelsbolaget ha brutet räkenskapsår.

Kapitalvinster är som regel skattepliktiga full ut och kapitalförluster är i allmänhet avdragsgilla med 70 procent. Undantagen gäller närings- eller rörelsebetingade delägarrätter. När fysiska personer och dödsbon är delägare och handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska 90 procent av kapitalvinsten tas upp. Kapitalförluster på sådana tillgångar är avdragsgilla med 63 procent.

När en delägare avyttrar sin andel i ett handelsbolag beskattas kapitalvinsten enligt 50 kap. IL (del 1, avsnitt 34).

Om beskattning av utländska handelsbolag och utländska juridiska personer, se SKV:s Handledning för internationell beskattning.

2.1 Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag

De skatterättsliga frågeställningarna som rör handelsbolag är inte alltid reglerade och en del skatterättsliga problem får lösas med utgångspunkt i den civilrättsliga regleringen av handelsbolag. De centrala bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.

2.1.1 Allmänt

Bestämmelserna i HBL är i stor utsträckning utformade så att handelsbolagets delägare själva ska kunna bestämma i många rättsfrågor. De flesta bestämmelserna som reglerar delägarnas interna förhållanden är därför dispositiva, d.v.s. frivilliga. Detta innebär att bestämmelserna i HBL inte gäller om delägarna i stället kommit överens om något annat.

De bestämmelser i HBL som rör rättsförhållanden gentemot utomstående personer, främst förhållandet till bolagets fordringsägare, är av sådan karaktär att delägarna inte själva kan ändra dem. Dessa bestämmelser i HBL är därför tvingande och kan inte avtalas bort.

2.1.2 Bildandet av handelsbolag

Av 1 kap. 1 § HBL framgår att ett handelsbolag föreligger när

- två eller flera personer kommit överens om att
- gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och

– bolaget har förts in i handelsregistret hos PRV.

Ansökan hos PRV om registrering av handelsbolaget ska göras innan verksamheten i handelsbolaget påbörjas. Fram till utgången av år 1994 fanns inget krav på att handelsbolaget skulle registreras. Äldre handelsbolag omvandlades då till enkla bolag om de inte registrerades senast den 31 december 1994.

Delägarna

Såväl fysiska som juridiska personer kan vara delägare i handelsbolag. Något särskilt krav på viss minimiålder vad gäller fysiska personer finns inte. I praxis har omyndiga barn godtagits som delägare i handelsbolag.

Enkla bolag

Om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag, utan att det är ett handelsbolag, föreligger ett s.k. enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § HBL. Enkla bolag kan inte registreras som handelsbolag. Eftersom enkla bolag inte är juridiska personer svarar varje delägare var för sig för sina tillgångar och skulder.

Tysta bolag

Saknas förutsättningar för att ett handelsbolag eller enkelt bolag ska föreligga kan bolagsförhållandet i vissa fall ses som ett s.k. tyst bolag. Detta är en samarbetsform, där en eller flera personer inte uppträder utåt, utan tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet. Verksamheten drivs i eget namn av någon annan person med villkor att tillskottsgivaren har del i verksamhetens överskott och/eller underskott. Sådana avtal kan ofta jämställas med avtal om försträckning.

2.1.3 Handelsbolagets civilrättsliga ställning

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person och har därmed egen rättskapacitet, dvs. bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Mot handelsbolag uppkomna krav kan därför göras gällande direkt mot bolaget och dess egendom, till skillnad från vad som gäller för t.ex. enkla bolag. Det är handelsbolaget som förvärvar äganderätten till tillgångarna och handelsbolaget kan få lagfart på fast egendom. Delägarnas äganderätt i handelsbolaget gäller inte någon viss andel i de enskilda tillgångarna som hör till bolaget utan viss andel i bolaget som sådant.

Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt reglerna i 2 kap. 1 § BFL oavsett om de bedriver någon näringsverksamhet eller ej. Under vissa förutsättningar behöver bolaget inte avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller årsredovisning. Det gäller om bolaget;

– har en årlig nettoomsättning som normalt inte uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp

- endast har fysiska personer och dödsbon som delägare och
- inte är moderbolag i en koncern
- Handelsbolag som inte uppfyller ovanstående villkor ska avsluta den löpande bokföringen med årsbokslut eller årsredovisning.

2.1.4 Delägarnas inbördes mellanhavanden

I HBL finns inte något krav på att delägarna ska tillskjuta medel till bolaget, varken vid bolagsbildningen eller under bolagets fortsatta verksamhet. Delägarna är i stället personligt ansvariga för bolagets förpliktelser och deras ansvar är utformat på så sätt att bolagets borgenärer inte behöver kräva bolaget utan kan som regel vända sig direkt mot bolagsdelägarna. Ansvaret för bolagets förpliktelser är även solidariskt, dvs. borgenärerna kan utkräva hela förpliktelsen hos en enda delägare. Har delägarna inbördes kommit överens om hur ansvaret ska fördelas dem emellan får delägaren, i enlighet med överenskommelsen, kräva de andra på deras andelar av skulden.

Fördelning av resultatet

Varje delägare ska för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp som motsvarar dels skäligt arvode för förvaltningen av bolaget och dels ränta på hans i bolaget vid räkenskapsårets början innestående kapital, såvida inte annat har avtalats mellan dem. Räntan ska beräknas enligt den räntefot som motsvarar det av Riksbanken fastställda diskontot som gällde vid räkenskapsårets början, med tillägg av två procentenheter. Det överskott eller den brist som finns sedan delägarna har tillgodoförts arvode och ränta utgör årets resultat enligt HBL. Resultatet ska, enligt 2 kap. 8 § HBL, fördelas lika mellan delägarna, dvs. fördelning görs efter huvudtalet.

Kommanditbolag

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag, i vilket inte alla delägare, vare sig utåt eller internt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga delägare, *komplementärerna*, finns en eller flera delägare med begränsat ansvar, *kommanditdelägarna*.

Stiftelser och ideella föreningar kan inte vara komplementärer. Däremot kan t.ex. aktiebolag vara det. Kommanditdelägarna är inte ansvariga för bolagets förpliktelser med större belopp än de satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, insatsförpliktelsen. Storleken på insatskapitalet ska registreras i handelsregistret. Minst en av bolagsdelägarna måste vara komplementär.

Den avgörande skillnaden mellan en kommanditdelägares ansvar och en bolagsdelägare med obegränsat ansvar, är att kommanditdelägaren ska betala sin insats till bolaget. Ansvaret gäller i för-

hållande till kommanditbolaget. Det är bolagets möjlighet att kräva kommanditdelägaren på betalning för insatsförpliktelsen som utgör grunden för kommanditdelägarens ansvar. Bolagets fordringsägare måste kräva bolaget och kan inte vända sig direkt mot kommanditdelägaren.

För ett kommanditbolag gäller inte den dispositiva regeln att överskott eller underskott i bolaget ska fördelas lika mellan delägarna. HBL förutsätter i detta fall ett särskilt avtal som reglerar fördelningen.

I kommanditbolagens firma ska ordet kommanditbolag ingå.

2.1.5 Handelsbolagets företrädare

Varje delägare har enligt HBL rätt att företräda bolaget. Denna bestämmelse i HBL är frivillig. Detta leder ofta till att bolagsdelägarna av praktiska skäl sinsemellan kommer överens om att endast en av dem ska företräda bolaget. För att sådana avtal ska ha effekt måste de vara kända för de personer som gör affärer med handelsbolaget. Detta anses vara fallet om överenskommelsen är registrerad i handelsregistret.

2.1.6 Likvidation av handelsbolag

I HBL finns vissa bestämmelser om när bolaget ska träda i likvidation. Ett bolagsavtal kan träffas på antingen bestämd eller obestämd tid. Är avtalet träffat för bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet i stället är slutet för obestämd tid ska bolaget i stället likvideras sex månader efter det att avtalet sägs upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolaget sin verksamhet efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om någon delägare väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna begär det. Likaså ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna försätts i konkurs om det inte avtalats att denne i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Även när en delägare avlider ska bolaget träda i likvidation om inte annat har avtalats.

Endast en delägare

Om antalet bolagsdelägare har gått ned till endast en ska bolaget, enligt 2 kap. 28 § HBL, anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under mer än sex månader.

2.2 Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag

2.2.1 Allmänt

Det är *delägarna* i handelsbolaget som ska betala;

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- förmögenhetsskatt,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt för inkomster av passiv näringsverksamhet samt för sådana delägare som är fysiska personer och som är 65 år eller äldre,
- särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring,
- allmän pensionsavgift samt
- allmän löneavgift.

Det är däremot *handelsbolaget* som ska betala;

- arbetsgivaravgifter,
- preliminär skatt på anställdas löner,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster för de anställda i bolaget,
- mervärdesskatt,
- fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter (del 1, avsnitt 43),
- särskild löneskatt för utfästa tjänstepensioner (avsnitt 12.1.1) samt
- avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 13).

Inkomstbeskattningen

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. Enligt 5 kap. 1 och 3 §§ IL är det i stället delägarna som beskattas med belopp som motsvarar deras andel av inkomsten.

Det kan noteras att i 5 kap. IL har begreppet ”inkomst” en något annan innebörd än i övriga IL. Normalt används begreppet i IL när det rör sig om inkomster som inte är periodiserade. I detta sammanhang har ordet en annan betydelse, nämligen att delägarna ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, d.v.s. in-

täkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas situation (prop. 1999/2000:2, Del 1 s. 499).

Det kan i sammanhanget påpekas att det inte är delägarnas andel av någon individuell intäkts- eller kostnadspost som beskattas. Beräkningen av inkomsten görs i handelsbolaget varefter denna fördelas och tas upp till beskattning hos delägarna (RÅ 1994 ref. 52 I och II samt RÅ 1994 not. 487).

Begreppet näringsverksamhet

Ibland aktualiseras frågan om handelsbolaget ska anses bedriva näringsverksamhet eller ej. Utgångspunkten för denna bedömning är bestämmelserna 13 kap. 1 § IL. Här framgår dels att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet och dels att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

I definitionen av begreppet näringsverksamhet används uttrycket förvärvsverksamhet för att begränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs med förvärvssyfte. Detta innebär att syftet med verksamheten är att den ska ge ett ekonomiskt utbyte. Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet och med varaktighet samt ha viss omfattning. Genom kravet på självständighet är bl.a. antalet uppdragsgivare och det ekonomiska risktagandet sådana faktorer som kan vara avgörande för bedömningen.

Prövningen av om en verksamheten ska betraktas som näringsverksamhet görs genom en helhetsbedömning av samtliga föreliggande omständigheter i det enskilda fallet. Till stöd för prövningen finns dessutom en tämligen omfattande rättspraxis (del 1, avsnitt 9.1).

Utvidgning av begreppet…

Av 13 kap. 2 § IL framgår att för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsten eller utgiften inte ingår i en näringsverksamhet enligt huvudregeln i 13 kap. 1 § IL.

…gäller även handelsbolag

Enligt 13 kap. 4 § IL gäller bestämmelsen också för inkomster och utgifter hos handelsbolag. Hos juridiska personer beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt den terminologi som används i IL är bl.a. svenska handelsbolag inte juridiska personer, men genom den särskilda hänvisningen gäller den utvidgande bestämmelsen för inkomster och utgifter även för handelsbolag. Av motiven (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 163) framgår att 13 kap. 2 § IL ska fånga in dels sådana inkomster som inte ingår i en näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning, och dels sådana juridiska personer som inte bedriver

näringsverksamhet som avses i huvudregeln, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelsen avser även sådana juridiska personer som i och för sig bedriver näringsverksamhet enligt huvudregeln men som dessutom har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten.

Kapitaltillgångar

I IL används begreppet kapitaltillgång endast i inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än;

- lagertillgångar,
- pågående arbeten,
- kundfordringar och liknande tillgångar och
- inventarier och patent och andra rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § 2 st. IL

Kapitalvinster och kapitalförluster är, enligt 25 kap. 3 § IL, vinster och förluster vid avyttring av kapitaltillgångar. Innebörden av bestämmelserna är att handelsbolagets kapitalvinster på t.ex.

- delägarrätter i bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag,
- konvertibla skuldebrev,
- optionsrätter och teckningsrätter avseende andelsrätter,
- vinstandelsbevis,
- skuldebrev och andra fordringar,
- utländsk valuta,
- utländska värdepapper,
- skulder i utländsk valuta samt
- övrig lös egendom

ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Även kapitalförluster på sådana tillgångar ska hänföras till detta inkomstslag.

Beskattningstidpunkten

När det gäller beskattningstidpunkten för kapitalvinster finns en avgörande skillnad jämfört med den som gäller när beräkningen görs enligt bestämmelserna i näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § IL jämförd med 14 kap. 9 § IL ska kapitalvinst tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

2.2.2 Beräkning av handelsbolagets inkomst

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten. Utgångspunkten i IL är

att all avkastning på tillgångar i näringsverksamheten, liksom alla vinster och förluster vid avyttring av tillgångar, räknas till näringsverksamheten. I 15 kap. 1 § IL anges även att ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

Av 14 kap. 21 § IL framgår att överskott och underskott i en av ett handelsbolag bedriven näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Det beräknad överskottet eller underskottet, inkomsten eller resultatet, fördelas härefter på bolagsdelägarna.

God redovisningssed och beskattningstidpunkten

Enligt 14 kap. 2 § IL ska handelsbolagets resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår av bestämmelsen att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkter och utgifter ska dras av som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat särskilt föreskrivs i lag. Detta innebär att innehållet i redovisningslagstiftningarna och god redovisningssed till stor del ligger till grund för periodiseringen av bolagets inkomster och utgifter och därmed det skattemässiga resultatet (del 2, avsnitt 6). Detta gäller även sådana skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.

Fastigheter, inventarier och lager

Avskrivningar på fastigheter, maskiner och andra inventarier, markanläggningar samt värdering av t.ex. lager och pågående arbeten görs av handelsbolaget.

Arbetsgivaravgifter

Eftersom ett handelsbolag civilrättsligt är en juridisk person ska arbetsgivaravgifter inte betalas för ersättningar till bolagen. Det är dock handelsbolaget som ska betala arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster för den av bolaget anställda personalen. Motsvarande belopp ska dras av handelsbolaget.

Mervärdesskatt

När det gäller mervärdesskatt är det handelsbolaget som är skattskyldigt för den verksamhet bolaget bedriver.

Valutakursreserv

Om handelsbolaget tidigare gjort avsättning till valutakursreserv ska den återföras till beskattning av handelsbolaget. Som intäkt i handelsbolaget redovisas också schablonintäkt avseende den kvarvarande valutakursreserven enligt 5 § lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv. Reglerna om omedelbar återföring av reserven i vissa fall finns i 6 § och överlåtelser vid ombildningar i 7 och 8 §§ nämnda lag.

Ersättningsfonder

Avdrag för avsättning till ersättningsfonder enligt 31 kap. 2 § IL ska göras i handelsbolaget. Även återföring av sådana avsättningar tas upp av bolaget.

Fastighetsskatt

Bolaget ska betala fastighetsskatt för de fastigheter som bolaget äger. Beloppet ska dras av av handelsbolaget.

2.2.3 Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon

2.2.3.1 Allmänt

Såsom framgår av den tidigare framställningen är utgångspunkten att de inkomster som fördelas på handelsbolagets ägare som regel ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan dock andra inkomstslag aktualiseras. Det är handelsbolagets verksamhet som är avgörande för i vilket inkomstslag och i vilken näringsverksamhet delägarna beskattas (RÅ 1986 ref. 123). Inkomsterna har således samma karaktär hos delägarna som hos handelsbolaget.

Fastigheter och bostadsrätter

För delägare som är fysiska personer och dödsbon räknas dock kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital. Hit räknas även en del andra inte så vanligt förekommande inkomster, t.ex. vinster vid avyttring av fastighetsoptioner.

Förbjudna lån

Om ett penninglån har lämnats till ett handelsbolag i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § 2 st. IL, tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst hos delägare som är fysisk person, om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Sådana synnerliga skäl kan vara att lånet återbetalats under beskattningsåret. Det förhållandet att lånet har återbetalats genom att låntagaren eller någon honom närstående person tagit ett nytt förbjudet lån innebär inte – enligt SKV:s uppfattning - att någon återbetalning ägt rum (RSV 2001:19).

2.2.3.2 Delägarbeskattningen

Av 10 kap. 4 § 1 st. 2. IL framgår att när delägarna erhåller ersättningar från bolaget i form av lön ska denna inte tas upp i inkomstslaget tjänst utan i något av inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital beroende på ur vilken verksamhet den uppkommit.

RÅ 1993 ref. 67 belyser frågan om avdrag kan göras för delägarens kostnader i handelsbolagets verksamhet. En person var från en tidigare anställning bunden av en skadeståndssanktionerad konkurrensklausul. Han startade trots detta förhållande en konkurrerande verksamhet i handelsbolagsform och tvingades att

utge skadestånd. Beloppet ansågs som en avdragsgill driftkostnad i handelsbolagets verksamhet.

Ränta på eget kapital

I rättspraxis har även andra inkomster från handelsbolaget än arvoden och löner hänförts till handelsbolagets inkomstslag och näringsverksamhet. Ränta på eget kapital har t.ex. räknats som inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet) när handelsbolaget har drivit rörelse (RÅ 1959 ref. 40). Eventuell ränta som tillgodoförs delägare i handelsbolaget på grundval av gjord kapitalinsats i bolaget utgör således inkomst av näringsverksamhet. Även ersättningar till delägande make utgör inkomst av näringsverksamhet**.**

Ränta på lån till bolaget

I RÅ79 Aa 228 hänfördes ränta på ett lån från delägaren till bolaget till inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet). Det utlånade kapitalet hade i detta fall arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det rörde sig om ett insatskapital (jfr även Kammarrättens i Göteborg dom den 28 mars 2000, målnr 8026-1998).

Bolagets konkurs

Beträffande utgiftsräntor medges inte avdrag efter handelsbolagets konkurs om inte delägaren är huvudgäldenär och således direkt betalningsansvarig för lånet. Det förhållandet att en bolagsdelägare är solidariskt betalningsansvarig tillsammans med bolaget och dessutom borgensman för bolagets skulder är inte tillräckligt för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1988 ref. 121 och RÅ 1992 ref. 17).

Sjukpenning

Delägare kan ha erhållit ersättningar som grundar sig på den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Det kan röra sig om ersättningar i samband med sjukdom, t.ex. sjukpenning. Av 15 kap. 8 § IL framgår att sådana ersättningar ska hänföras till näringsverksamhet.

Bilförmåner

Värdet av bilförmån fastställs enligt de bestämmelser som finns i 61 kap. IL jämförd med 22 kap. 7 § 2 st. IL (RSFS 2000:26). Detta gäller även förmån av drivmedel för förmånsbil. Värdet på förmånen ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet.

Egen bil

Om delägaren använt sin egen bil i handelsbolagets verksamhet har han, enligt 16 kap. 27 § IL, rätt till avdrag för egna utgifter med 16 kr per mil. Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för bilförmån har rätt till avdrag för drivmedel med 6 kr per mil för dieselolja och med 9 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. En förutsättning är dock att handelsbolaget inte betalat drivmedlen.

Delägare i handelsbolag har rätt till avdrag för utgifter för resor till och från arbetsplatsen enligt 12 kap. 2 § 26-30 §§ IL jämförd

med 16 kap. 28 § IL, under förutsättning att kraven på avstånd och tidsvinst är uppfyllda. Avdrag får bara göras för den del av utgifterna som sammanlagt överstiger 7 000 kr. Om den skattskyldige har inkomster av såväl tjänst som näringsverksamhet reduceras avdraget i tjänst i första hand. Om resorna företagits med bil medges avdrag med 16 kr per mil.

Den som beskattas för bilförmån får inte schablonavdrag för bilresor under den tid förmånen åtnjutits. Den som använder handelsbolagets bil och beskattas för uttag av bilförmån har i stället rätt till avdrag för drivmedel med 6 kr per mil för dieselolja och med 9 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. Avdragsrätt föreligger i detta fall även om handelsbolaget betalar drivmedlet eftersom delägaren i så fall ska förmånsbeskattas för detta. Samma avdragsrätt har den som företagit resorna med bil som förmånsbeskattats hos make, sambo eller sådan närstående som anges i 2 kap. 20-22 §§ IL.

Bostadsförmåner

Om delägaren, eller närstående till delägaren, utnyttjar en lägenhet som ägs av handelsbolaget ska värdet av denna bostadsförmån tas upp till beskattning hos delägaren i inkomstslaget näringsverksamhet.

I RRK R76 1:70 hade en delägare i ett kommanditbolag bott i en lägenhet som ägdes av bolaget. Hyresvärdet hade inte tagits upp hos bolaget. Delägaren beskattades för bostadsförmånen som en del av överskottet från bolaget.

I RÅ 1988 ref. 21 erhöll en delägare i ett handelsbolag ersättning från uthyrning av en lägenhet i en fastighet som ägdes av handelsbolaget. Hyresvärdet av lägenheten ansågs som en inkomst för handelsbolaget och beskattades hos delägaren. Avdrag för de utgifter som var hänförliga till lägenheten medgavs.

Räntefördelning

Räntefördelning görs hos varje delägare för sig under förutsättning att delägaren är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (del 2, avsnitt 21).

Expansionsfonder

De av bolagets delägare som är fysiska personer får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. Avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna görs hos delägarna. Om avdrag för avsättning återförs ska den tas upp till beskattning hos delägarna (del 2, avsnitt 22).

Periodiseringsfonder

Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och återföring av sådana fonder beräknas, enligt 30 kap. 2 § IL, för varje delägare för sig. Avsättningen görs hos delägarna. (del 2, avsnitt 18).

Skogskonto

Delägare i handelsbolag har inte rätt till avdrag för avsättning till skogskonto eller till upphovsmannakonto.

Förmögenhetsskatt

Delägarna ska redovisa den förmögenhet som finns i handelsbolaget i den mån förmögenheten är skattepliktig och delägarna är skattskyldiga till förmögenhetsskatt (del 1, avsnitt 43).

Egenavgifter

Enligt 16 kap. 31 § IL ska avdrag för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig. Avsättningarna görs hos delägarna.

A-kassa

Delägarna ska dra av avgifter till arbetslöshetskassa enligt 12 kap. 35 § IL.

Pensionsförsäkringar

Avdrag för pensionsförsäkringspremier eller insättningar avseende individuellt pensionssparande kan göras i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för som allmänt avdrag. Delägarna är däremot skattskyldiga för SLP på sina egna pensionsförsäkringspremier och får motsvarande avdrag.

2.2.3.3 Uppdelning i skilda näringsverksamheter

Uppdelning i skilda verksamheter görs bara i inkomstslaget näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 14 kap. 12-13 §§ IL.

För fysiska personer och dödsbon gäller som huvudregel att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag hänförs till en och samma näringsverksamhet. Så är fallet oavsett om det föreligger flera olika verksamheter i bolaget och oavsett om verksamheterna saknar naturlig anknytning till varandra.

Om en person är delägare i flera handelsbolag utgör verksamheten i respektive handelsbolag en egen näringsverksamhet för denne person.

Enskild näringsverksamhet och näringsverksamhet i ett handelsbolag hänförs alltid till olika näringsverksamheter. Detta gäller även om den enskilda näringsverksamheten och verksamheten i handelsbolaget är av samma slag.

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag ingår de i samma näringsverksamhet.

Verksamhet i utlandet

Undantag gäller dock för det fallet att handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet. Denna verksamhet hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet.

Uppdelning i vissa fall

Det kan i sammanhanget påpekas att det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan å ena sidan det fallet att en delägare får ersättningar, t.ex. sjukpenning, eller har utgifter för t.ex. bilresor i handelsbolagets verksamhet och å andra sidan det fallet att delägaren bedriver en helt egen näringsverksamhet. I det förra fallet hänförs posterna till handelsbolagets näringsverksamhet och i det senare

fallet ska de inkomster och utgifter som hör till delägarens egen näringsverksamhet tas upp där.

2.2.3.4 Aktiv och passiv näringsverksamhet

Bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs med hänsyn till hela verksamheten och för varje bolagsdelägare för sig (del 1, avsnitt 5.1.8). Handelsbolagets verksamhet kan således vara aktiv för en delägare och passiv för en annan beroende på hur aktiv delägaren varit.

Av 2 kap. 23 § 2 st. IL framgår att näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid utgör passiv näringsverksamhet.

2.2.3.5 Underskott

2.2.3.5.1 Huvudregeln

Rullning

När verksamheten i handelsbolag lämnar underskott ett år ska det fördelas på delägarna. Underskottet fastställs vid delägarnas inkomsttaxering det beskattningsår det uppkommit. Delägarna kan sedan, enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL, dra av underskottet i samma näringsverksamhet påföljande beskattningsår genom s.k. rullning. Någon tidsbegränsning för hur länge rullning kan göras finns inte. Rullning av underskott kan således som regel göras så länge handelsbolaget bedriver sin verksamhet. (del 2, avsnitt 25.1).

2.2.3.5.2 Avdrag samma beskattningsår

Från huvudregeln om rullning till påföljande beskattningsår finns dock några undantag som innebär att underskottet i vissa fall får dras av mot inkomster i inkomstslaget tjänst, näringsverksamhet eller kapital samma beskattningsår. Undantagen är följande.

Nystartad verksamhet

Av 62 kap. 2 och 3 §§ IL framgår att en delägare i ett handelsbolag, liksom andra fysiska personer, har möjlighet att göra avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag från annan förvärvsinkomst samma år underskottet uppkommer**.** Resterande del av underskottet får rullas vidare till påföljande beskattningsår (del 2, avsnitt 25.4).

Det kan noteras att avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, kan vara begränsad (avsnitt 2.2.4.1).

Litterär och konstnärlig verksamhet

Delägare i handelsbolag har, enligt 62 kap. 4 § IL, möjlighet till allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller

därmed jämförlig verksamhet (del 2, avsnitt 25).

Avdrag medges för den del av underskottet som hänför sig till det aktuella beskattningsåret. Avdrag för underskott som är hänförligt till tidigare beskattningsår och eventuellt kvarstående underskott från det aktuella beskattningsåret ska sparas och dras av påföljande år.

Även i detta fall kan avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, vara begränsad (avsnitt 2.2.4.1).

Avdrag mot vissa kapitalvinster

Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska delägarna i handelsbolag som är fysiska personer eller dödsbon, enligt 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL, räkna av verksamhetens underskott från eventuell kapitalvinst på avyttringen (avsnitt 2.2.5.10).

Verksamheten avslutas

Delägare i handelsbolag kan till skillnad från enskilda näringsidkare och dödsbon inte få avdrag i inkomstslaget kapital för kvarstående underskott i en avslutad näringsverksamhet som tidigare bedrivits av ett handelsbolaget. När andelen i handelsbolaget avyttras, genom t.ex. en likvidation, sker i stället en ”tyst kvittning” vid kapitalvinstbeskattningen på andelen. Eftersom avdrag för beloppet inte medges kommer anskaffningsutgiften för andelen inte att sättas ned. I stället medges således avdrag i praktiken vid kapitalvinstbeskattningen på andelen.

2.2.3.5.3 Begränsningar i avdragsrätten

Fysiska personer och dödsbon som är ägare till en andel i ett handelsbolag har som regel rätt till avdrag för handelsbolagets underskott. För kommanditdelägare finns dock en begränsning.

Kommanditdelägare

Enligt 14 kap. 14 § IL får kommanditdelägare inte dra av underskott hos kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (62 kap. 2 § IL).

Delägare med begränsat ansvar

Delägare som i förhållande till de andra delägarna har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser kan enbart dra av ett belopp som motsvarar hans ansvar.

Enligt 14 kap. 15 § IL ska underskott som kommanditdelägare och delägare med begränsat ansvar inte kan dra av, dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret.

Indirekt ägande

Om ett handelsbolag i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag föreligger en näringsverksamhet och underskott i det ägda handelsbolaget får normalt dras av från överskott hos det ägande bolaget. Detsamma gäller om det ägande handelsbolaget är komplementär i ett kommanditbolag.

Om det ägande handelsbolaget däremot är kommanditdelägare får underskott från kommanditbolaget bara dras av med belopp som motsvarar vad handelsbolaget satt in eller åtagit sig att sätta in i kommanditbolaget. Begränsningen gäller för de totala underskotten och inte för varje år för sig. Det som återstår av underskottet ska rullas 14 kap. 14 och 15 §§ IL).

Ackord

Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret är 40 kap. 21 § IL tillämplig. Bestämmelsen innebär att avdrag inte medges för underskott i handelsbolagets näringsverksamhet till den del det motsvarar de skulder som fallit bort genom ackordet.

Skuldsanering

Motsvarande bestämmelse gäller då delägare erhållit ackord eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.

Konkurs

Om ett handelsbolag går i konkurs är rätten till underskottsavdrag inte inskränkt. Orsaken är att borgenärerna kan vända sig till bolagsmännen och kräva betalning för bolagets skulder av dem i stället. Rör det sig om ett kommanditbolag kan en komplementär krävas fullt ut. Skulderna kan således ändå bli betalda. Om borgenärerna efterger kravet på betalning eller om delägaren inte kan betala utan själv försätts i konkurs mister delägaren emellertid rätten till avdrag för underskott om inte konkursen läggs ned p.g.a. att borgenärerna erhållit full betalning.

2.2.3.5.4 Underskott i kapital

När det gäller inkomstslaget kapital görs ingen uppdelning i olika verksamheter. Inkomstberäkningen görs gemensamt för hela inkomstslaget. Det innebär t.ex. att kapitalvinster på fastigheter som härrör från handelsbolag får användas för kvittning mot delägarnas andra utgifter eller kapitalförluster i inkomstslaget. Skattereduktion (se nedan) ska göras först när det föreligger ett totalt underskott i inkomstslaget.

Skattereduktion

Föreligger ett underskott av kapital ska skatten, enligt bestämmelserna i 65 kap. 9 § IL om skattereduktion, minskas med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr. För underskott som överstiger 100 000 kr är skattereduktionen begränsad. I ett sådant fall ska 70 procent av reduktionen beaktas och 21 procent (=70 procent x 30 procent) av den del av återstående underskott ska minska skatten. Bestämmelsen tillämpas även om underskottet hos delägaren helt eller delvis härrör från

kapitalförluster i handelsbolagets verksamhet.

2.2.4 Beskattning när delägarna är juridiska personer

Enbart näringsverksamhet

För andra juridiska personer än dödsbon räknas inkomster och utgifter enbart till inkomstslaget näringsverksamhet.

Endast en verksamhet

Enligt 14 kap. 10 § IL ska all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett handelsbolag ska dessutom handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Detta innebära att handelsbolagets verksamhet alltid ingår i den juridiska personens näringsverksamhet oavsett om det rör sig om t.ex. kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som för fysiska personer ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Förbjudna lån

Av 13 kap. 3 och 4 §§ IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. till en juridisk person eller ett handelsbolag, så ska lånet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 3 § IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med låneförbudet i ABL eller i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Sådana synnerliga skäl kan vara att det lånade kapitalbeloppet återbetalas under beskattningsåret**.** Det förhållandet att lånet har återbetalats genom att låntagaren eller någon honom närstående person tagit ett nytt förbjudet lån innebär inte – enligt SKV:s uppfattning - att någon återbetalning ägt rum (RSV 2001 :19).

Skattesatser

Skatt tas ut enligt de regler som gäller för den juridiska personen som är delägare i handelsbolaget. Av 1 kap. 3 § 2 st. IL framgår att juridiska personer enbart ska betala statlig inkomstskatt.

2.2.4.1 Underskott från handelsbolag

Eftersom det bara finns en näringsverksamhet för juridiska personer ska handelsbolagets underskott dras av där. Detta gäller även om handelsbolaget bedriver en eller flera verksamheter utan naturlig anknytning till aktiebolagets verksamhet. Ett underskott som härrör från ett handelsbolag får därmed dras av från överskott hos den ägande juridiska personen. Underskott i den näringsverksamhet som den juridiska personen själv driver får på motsvarande sätt kvittas mot överskott hos handelsbolaget.

Rullning

Om det blir ett totalt underskott hos delägaren får det rullas till påföljande beskattningsår.

Kommanditdelägare

Ett undantag från rätten till full kvittning mellan överskott och underskott finns när ägarbolaget är kommanditdelägare. I det fallet medges, enligt 14 kap. 14 § IL, bara avdrag med totalt så stort underskott som motsvarar det belopp som kommanditdelägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Av 14 kap. 15 § IL framgår att underskott som inte kan dras av enligt denna bestämmelse i stället ska dras av vid beräkningen av resultatet från kommanditbolaget påföljande beskattningsår.

Delägare med begränsat ansvar

Motsvarande begränsning gäller för bolagsdelägare som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till de andra delägarna. Sådana delägare får högst dra av ett belopp som motsvarar ansvaret. Resterande del ska dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget påföljande beskattningsår.

Konkurs

Vid konkurs ska samma regler som rör begränsningen i rätten till avdrag tillämpas för juridiska personer som för fysiska personer (avsnitt 2.2.3.5.3).

Ackord

Om handelsbolaget får ett ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 40 kap. 21 § IL. Bestämmelsen innebär att avdraget för ackordsårets inrullade underskott ska minskas med belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort genom ackordet. Det kan noteras att utgångspunkten i IL är att det är underskott som kvarstår från året före ackordsåret som begränsas av ackordet (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 478).

Innebörden av den aktuella bestämmelsen har tidigare varit oklar. Det har hävdats att bestämmelsen innebar att det är underskott som härrör från handelsbolaget som är föremål för avdragsbegränsningen vid ackord. Ett annan tolkning av bestämmelsen har varit att det är delägarens underskott i näringsverksamheten, inklusive resultatet från handelsbolaget, som ska träffas av begränsningen. Rättsläget har numera klargjorts genom RÅ 2002 not. 143. Utgången i målet innebär att det inte är handelsbolagets underskott som avses utan det delägande aktiebolagets underskott. Det saknas således betydelse om underskottet härrör från ägarbolagets egen verksamhet eller från handelsbolagets verksamhet.

En ytterligare konsekvens av RR:s dom är att ackordbeloppet ska fördelas på delägarna.

Exempel 1

Ett handelsbolag har två ägare, A AB och B AB. A AB äger hälften av andelarna och ägarna har kommit överens om att handelsbolagets resultat ska fördelas lika. Från på

föregående år hade A AB ett överskott från den egna verksamheten 200 000 kr och ett underskott hänförligt till handelsbolagsandelen på 700 000 kr. A AB har således ett inrullat underskott om 500 000 kr som härrör från handelsbolaget. Handelsbolaget har nu fått ackord med 800 000 kr. Under ackordåret har A AB ett överskott om 1 milj. kr från den egna bedrivna verksamheten.

Hos A AB ska det inrullade underskottet på 500 000 kr reduceras med den del av ackordet som får anses hänförlig till andelen i handelsbolaget, dvs. 400 000 kr. A AB ska därmed beskattas för (-500 000 kr + 400 000 kr + 1 000 000 kr =) 900 000 kr.

Exempel 2 (fortsättning)

Om istället det inrullade underskottet om 500 000 kr härrör från dels handelsbolagets verksamhet med 200 000, dels ägarbolagets egen verksamheten med 300 000 kr är det inrullade underskottet fortfarande 500 000 kr och A AB beskattas för samma belopp som i exempel 1, 900 000 kr.

2.2.5 Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar

2.2.5.1 Allmänt

Inkomster som fördelas på delägarna tas som regel upp i inkomstslaget näringsverksamhet hos delägarna, utom när det gäller fysiska personer. För dessa delägare räknas bolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter till inkomstslaget kapital. Övriga kapitalvinster och kapitalförluster i handelsbolaget räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

I kap. 25 IL finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 25 kap. 2 § IL framgår bl.a. att storleken av kapitalvinster och kapitalförluster ska beräknas enligt de grundläggande bestämmelserna i 44 kap. IL om vinster och förluster. För vissa särskilt angivna slag av tillgångar finns ytterligare bestämmelser i 45, 46, 48-50, 52 och 55 kap. IL. Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinster på fastigheter respektive bostadsrätter i 45 kap. IL och 46 kap. IL är således tillämpliga vid beräkningen av handelsbolagens resultat. Det kan även noteras att i 16 kap. IL, som tar upp frågan om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och i 25 kap. IL, som rör kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget

näringsverksamhet, även innehåller hänvisningar till bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i bl.a. 44 kap. IL.

Vad som avses med avyttring och tidpunkten för beskattningen vid avyttringar av kapitaltillgångar finns närmare kommenterat i del 1, avsnitten 34.3 och 34.4.

Vid beräkningen av resultatet i ett handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer som delägare, aktualiseras frågan om bestämmelserna i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet ska tillämpas vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Enligt allmänna principer för handelsbolag gäller att handelsbolagets inkomst ska beräknas innan det fördelas på delägarna. Utgångspunkten torde vara att en enda kapitalvinstberäkning ska göras och att denna ska göras hos handelsbolaget. Enligt SKV:s uppfattning är det således inte fråga om att tillämpa olika bestämmelser på den del av kapitalvinsten som ska fördelas på delägare som är fysiska personer eller dödsbon och på den del som ska fördelas på juridiska personer. Detsamma gäller om det föreligger flera kapitalvinster och kapitalförluster under samma år. Samma andel av förlusterna måste då gälla för samtliga delägare oavsett om de är fysiska personer eller juridiska personer. Det kan dock framhållas att frågeställningen kan komma att bli föremål för Regeringsrättens prövning.

2.2.5.2 Uppskov

Vid avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag eller utländska juridiska personer med kapitalvinst till ett företag som ingår i samma koncern som ett handelsbolag har uppskov med beskattningen kunnat medges enligt 25 kap. 6-27 §§ IL vid avyttringar före 1 juli 2003. Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar upphävs fr.o.m. 1 juli 2003. Beviljade uppskov efterges inte om det avyttrande företaget är ett handelsbolag eller om det avyttrade företaget är ett handelsbolag. Om det avyttrande företaget är ett handelsbolag ska dock en kapitalvinst för vilken uppskov erhållits inte tas upp om andelen avyttras efter den 30 juni 2003 och kapitalvinsten är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL (SFS 2003:224 övergångsreglerna p. 4 och prop. 2002/03:96 s. 141f IL).

Om handelsbolag avyttrar aktier eller andra andelar i ett företag i utbyte mot andelar i det förvärvande företaget kan uppskov med beskattningen av kapitalvinsterna komma ifråga enligt 49 kap. IL. Ett uppskovsbelopp efterges inte när de mottagna andelarna avyttras efter den 30 juni 2003 om det avyttrande företaget är ett handelsbolag (49 kap. 19 a § IL, prop. 2002/03:96 s. 142 och

182). Uppskovsbeloppet ska dock inte tas upp om en andel avyttrats före den 1 oktobet 2002 och en kapitalvinst vid en efterföljande avyttring (efter den 30 juni 2003) är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL (SFS 2003:224 över. regl. p. 11). Beviljade uppskov efterges inte om det avyttrade företaget är ett handelsbolag (prop. 2002/03: 96 s. 143).

Se avsnitt 22.

2.2.5.3 Kapitalförluster kan falla bort

Enligt 44 kap. 24 § IL ska kapitalförluster som beror på att tillgångar avyttrats mot ersättning som understiger deras marknadsvärde anses som kapitalförluster bara om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka köparens förmögenhet.

Vidare framgår av 44 kap. 25 § IL att om en skattskyldig, eller någon närstående till honom, på grund av avyttringen, direkt eller indirekt, får en rättighet eller en förmån som får antas ha ett värde och det uppkommer en kapitalförlust, är den del av förlusten som motsvarar detta värde inte avdragsgill. Så är fallet trots att rättigheten eller förmånen inte ska räknas in i ersättningen när kapitalvinstberäkningen görs.

2.2.5.4 Uppskjuten avdragsrätt

Om handelsbolaget avyttrar en tillgång med kapitalförlust till en juridisk person och är handelsbolaget och personen moderföretag och dotterföretag, eller står de under i huvudsak gemensam ledning, är förlustregeln i 25 kap. 7-11 (tidigare 28-32) §§ IL tillämplig. Bestämmelserna innebär att avdragsrätten för kapitalförluster skjuts upp och det säljande företaget ska dra av förlusten först när tillgången inte längre existerar eller innehas. Sådan kapitalförlust får inte dras av om den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt (25 kap. 8 § IL, prop. 2002/03:96 s. 91). Avdragsrätt enligt äldre regler tillämpas om tillgången avyttras eller upphör att existera (25 kap.30 § IL) före den 1 juli 2003.

Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” avses inte bara koncerner enligt de civilrättsliga lagstiftningarna utan också det fallet att t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande (RÅ83 Aa 225, Ds Fi 1986:19 s. 50 f och prop. 1986/86:42 s. 34 f).

Bestämmelserna gäller sedan tidigare när det köpande eller säljande företaget är handelsbolag och delägaren en juridisk person.

Av 45 kap. 31 § IL och 46 kap. 16 § IL framgår emellertid att bestämmelsen också gäller när handelsbolag avyttrar en fastighet eller bostadsrätt med kapitalförlust och bolaget har delägare som är fysiska personer. Det är således klart uttalat i IL att bestämmelsen numera även gäller i inkomstslaget kapital (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 323 och 335). Se del 1 avsnitt 27.8.1. Vad gäller avyttringar efter den 30 juni 2003, se även nedan i avsnitt 2.2.5.10.

Med juridiska personer avses i detta sammanhang inte svenska dödsbon. Utländska dödsbon är dock enligt 6 kap. 6-7 §§ IL juridiska personer.

2.2.5.5 Priset kan korrigeras i vissa fall

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till en delägare som är en fysisk person, eller till någon närstående till delägaren, till ett pris som understiger marknadsvärdet och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostad i och med förvärvet ska det, enligt 45 kap. 30 § IL, anses som att den avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller dessutom för tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan bostad. En motsvarande bestämmelse finns i 46 kap. 15 § IL som avser bostadsrätter. Se del 1 avsnitt 27.8.2.

2.2.5.6 Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag

Nya avdragsregler

Genom SFS 2002:540 och 2003:224 har ett flertal begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster införts och ändrats. Bestämmelserna innebär inskränkningar i rätten till avdrag för bl.a;

- kapitalförluster i handelsbolag på rörelsebetingade delägarrätter
- kapitalförluster i handelsbolag på delägarrätter som skulle varit näringsbetingade hos handelsbolagsdelägaren
- kapitalförluster på andelar i handelsbolag
- kapitalförluster i handelsbolag på fastigheter när delägaren är ett företag

Ändringarna behandlas kortfattat i detta avsnitt och utförligt i del 2 avsnitt 28 och avsnitt 22. Detta gäller även olika övergångsregler.

2.2.5.7 Fastigheter

2.2.5.7.1 Den löpande beskattningen

Om ett handelsbolag äger en fastighet är fastigheten alltid en näringsfastighet. Löpande inkomster och utgifter ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader samt värdeminskningsavdrag på byggnader och markanläggningar gäller samma regler för fastigheter som ägs av handelsbolag som för andra näringsfastigheter i näringsverksamhet.

Särskilda bestämmelser gäller för andelshus (del 2, avsnitten 11 och 13 hyresfastigheter).

Aktiv eller passiv verksamhet

Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo ska bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv göras för varje delägare för sig (avsnitt 2.2.3.4).

Näringsverksamheten i handelsbolaget kan inte slås samman med fastighetsförvaltning som en delägare som är en fysisk person eller dödsbo själv bedriver eller som bedrivs av ett annat handelsbolag som han är delägare i (avsnitt 2.2.3.3).

2.2.5.7.2 Avyttring av fastigheter

När handelsbolag avyttrar fastigheter som är kapitaltillgång ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten tas upp i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. Avyttring av fastigheter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamheten. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av fastigheter som är kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

När det gäller avyttring av fastigheter gäller följande enligt 45 kap. 28 § IL. Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare ska kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För fastigheter som förvärvats före 1952 får bolaget som anskaffningsutgift använda 150 procent av taxeringsvärdet 1952.

Enligt 45 kap. 33 § IL ska 90 procent av kapitalvinsten tas upp när delägaren är en fysisk person eller dödsbo. För delägare som är juridiska personer är hela kapitalvinsten skattepliktig (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 558).

När fastigheten avyttras ska dessutom vissa avdrag återföras till beskattning (avsnitt 2.2.5.9).

Vid avyttring av andelar i handelsbolag (lagertillgångar) ska inte avskrivning på handelsbolagets fastigheter (lagertillgångar) återföras (RR:s dom den 17 juni 2003, målnr 7125-2000).

För andelshus gäller särskilda regler enligt 45 kap. 14 § IL (del 2, avsnitt 11.3). Kapitalvinstbeskattningen av näringsfastigheter behandlas närmare i del 2, avsnitt 13.

Uppskov enligt 47 kap. IL

Eftersom ett handelsbolag inte kan inneha privatbostäder kan uppskov med beskattningen av kapitalvinster på fastigheter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

Nya regler…

Nya regler om avdrag för förluster i viss fall vid handelsbolags avyttring av fastigheter gäller efter 30 juni 2003. Se avsnitt 2.2.5.10 nedan.

2.2.5.8 Bostadsrätter

2.2.5.8.1 Den löpande beskattningen

Om handelsbolag äger en bostadsrätt är den alltid en näringsbostadsrätt. Löpande inkomster och utgifter ska, i likhet med vad som gäller för fastigheter, tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen av resultatet görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader gäller samma regler för bostadsrätter som ägs av ett handelsbolag som för andra bostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

2.2.5.8.2 Avyttring av bostadsrätter

När handelsbolaget avyttrar en bostadsrätt som är en kapitaltillgång beskattas kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av en bostadsrätt som är en kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avyttring av bostadsrätter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamhet. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag.

Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare tillämpas följande regler. Kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 får bolaget, enligt 46 kap. 14 § IL, som anskaffningsutgift använda 150 procent av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet per den dagen.

Samma kvoteringsregler gäller för bostadsrätter som för näringsfastigheter. Det innebär, enligt 46 kap. 18 § IL, att 90 procent av kapitalvinsten är skattepliktig för delägare som är fysiska personer. För delägare som är juridiska personer är hela vinsten skattepliktig.

Medgivna avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll ska dessutom återföras till beskattning (avsnitt 2.2.5.9).

Uppskov enligt 47 kap. IL

Handelsbolag kan inte inneha privatbostäder och därmed kan uppskov med beskattning av kapitalvinster på bostadsrätter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

2.2.5.9 Återföring av avdrag

Fastigheter

Vid avyttring av näringsfastigheter ska, enligt 26 kap. 2 § IL, vissa tidigare medgivna avdrag återföras till beskattning i näringsverksamheten. Det gäller avdrag för;

- värdeminskning på byggnader och markanläggningar, dock inte värdeminskningsavdrag som hänför sig till tiden före år 1952,
- substansminskning,
- sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk,
- avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar samt
- skogsavdrag.

När det gäller fastigheter som är lagertillgångar ska, enligt 26 kap. 1 § IL, värdeminskningsavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret. Om fastigheten förvärvats vid en senare tidpunkt än vid ingången av det femte beskattningsåret genom köp, byte eller på liknade sätt, är jämförelsetidpunkten dagen för förvärvet.

Bostadsrätter

När det gäller avyttring av näringsbostadsrätter ska utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återföras till beskattning enligt 26 kap. 10 § IL på samma sätt som gäller för näringsfastigheter.

2.2.5.10 Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter

Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter är avdragsgilla till 63 procent för delägare som är fysiska personer och dödsbon (45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § IL) och fullt ut för delägare som är juridiska personer (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 558). I vissa fall finns ytterligare begränsningar, se nedan.

Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller en bostadsrätt med kapitalförlust ska kapitalförlusten i vissa fall dras av vid ett senare tillfälle (25 kap. 7-11 (tidigare 28-32) §§, 45 kap. 31 § och 46 kap. 16§ IL, avsnitt 2.2.5.4).

Begränsad avdragsrätt

Om ett företag, t.ex. ett aktiebolag, som kan sälja näringsbetingade andelar skattefritt, är delägare i ett handelsbolag och detta handelsbolag avyttrar en fastighet efter den 30 juni 2003 med kapitalförlust, får aktiebolaget bara dra av sin del av förlusten mot kapitalvinster på fastigheter. Koncernkvittning kan inte ske. Om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning använts för produktions- eller kontorsändamål av säljarföretaget eller företag i intresssegemenskap, tillämpas inte denna avdragsbegränsning. Om förlusten inte kan dras av det aktuella året behandlas den som en ny sådan förlust hos handelsbolaget nästa beskattningsår. Dessa regler finns i 25 kap. 12 § IL.

Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i stället denne. Emellertid gäller att en kapitalförlust av detta slag som belöper på andelen och som kvarstår outnyttjad, inte får dras av av en ny delägare som är fysisk person (45 kap. 32 a § IL).

Kvittning av underskott

I 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL finns bestämmelser om att underskott av den näringsverksamhet som fastigheten eller bostadsrätten ingått i, under vissa förutsättningar, ska dras av från kapitalvinster vid försäljning av fastigheter eller bostadsrätter. Avdraget får dock inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget. Bestämmelserna gäller för fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolaget. Motivet för denna möjlighet till kvittning är att undvika en del av de konsekvenser som följer av att kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter beskattas i kapital medan de löpande inkomsterna och utgifterna hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 1990/91:54 s. 225 ff).

Bestämmelserna omfattar inte juridiska personer som är delägare

i handelsbolag. Eftersom dessa personer bara har en enda näringsverksamhet, får de alltid kvitta underskott från handelsbolaget löpande mot andra inkomster. De får också dra av underskott från kapitalvinster samma beskattningsår som avyttringen görs.

2.2.5.11 Andra kapitaltillgångar

2.2.5.11.1 Den löpande beskattningen

Räntor

Till näringsverksamhet räknas sådana räntor som för enskilda näringsidkare ska tas upp i näringsverksamheten, t.ex. vanliga inkomst- och utgiftsräntor i näringsverksamhet. Även löpande inkomster på värdepapper i form av räntor tas upp i näringsverksamhet.

Utgiftsräntor på lånade medel ska dras av i näringsverksamhet. Detta gäller oavsett på vilket sätt lånet använts till i handelsbolaget. Även räntor i utländsk valuta hänförs till näringsverksamhet.

För diskonteringspapper blir bedömningen av vad som är ränta och vad som är kapitalvinst eller kapitalförlust densamma som i inkomstslaget kapital.

Beträffande begreppet ränta kan nämnas att räntekompensation vid förtida inlösen av lån, till skillnad från vad som gäller i kapital, inte är jämställd med ränta enligt 42 kap. 7 § IL i näringsverksamhet. Till ränta räknas heller inte räntekompensation för upplupen men inte betald ränta vid överlåtelse av skuldebrev, eftersom 42 kap. 8 § IL inte ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom 13 kap. 4 § IL anger vad som inte ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet så ska övriga inkomster och utgifter hänföras till näringsverksamhet. Handelsbolagets utgifter i form av räntekompensation kan därmed dras av enligt bestämmelserna i näringsverksamhet.

Utdelningar

Utdelning ska tas upp i näringsverksamheten. Skattefrihet för utdelningar kan dock aktualiseras när 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) är tillämplig.

2.2.5.11.2 Avyttringar

Lagertillgångar

Avyttring av tillgångar som ingår i handelsbolagets näringsverksamhet, dvs. avyttring av lagertillgångar, beskattas enligt de bestämmelser som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Till näringsverksamhet hänförs även t.ex. näringsverksamhetens fordringar och skulder i svensk och utländsk valuta.

Handel med värdepapper

För aktier och andra andelsrätter aktualiseras gränsdragningen mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. I RÅ81 1:4 hade ett handelsbolag, ägt av fysiska personer, handlat med aktier. Handeln hade uteslutande varit inriktad på att med eget och upplånat kapital förvärva aktier i avsikt att efter kort tid sälja dem med vinst. Handeln hade bedrivits för bolagets eller en av delägarnas räkning och hade inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets kunder. Verksamheten ansågs därför inte som rörelse (numera näringsverksamhet) i skatterättslig mening. Att handeln hade stor omfattning och inriktats på korta spekulationsvinster saknade betydelse. Bestämmelserna om beskattning av vad som numera benämns kapitalvinster var därför tillämpliga.

Avyttring av värdepapper ska dock som regel tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Det angivna rättsfallet torde emellertid fortfarande vara vägledande för gränsdragningen mellan vad som ska avses som lagertillgång i värdepappershandel och vad som ska avses som kapitaltillgång (prop. 1989/90:110 s. 457-458). Det torde därför fortfarande krävas att handelsbolag, som ägs enbart av fysiska personer, handlar med värdepapper för utomståendes räkning för att värdepappershandel ska kunna föreligga. Motsvarande regler torde gälla för skuldebrev och andra värdepapper. Det kan i sammanhanget noteras att denna form av verksamhet kräver Finansinspektionens tillstånd och att sådana tillstånd endast lämnas till aktiebolag. I anledning härav torde värdepappershandel genom handelsbolag inte vara vanligt förekommande.

Delägarrätter

När bolaget avyttrar delägarrätter och fordringsrätter ska, enligt 48 kap. 7 § IL, genomsnittsmetoden användas. Enligt 48 kap. 15 § IL är schablonregeln för marknadsnoterade delägarrätter på 20 procent tillämplig.

Teckningsrätter

Enligt 48 kap. 13 § IL ska teckningsrätter och delrätter som grundas på aktieinnehav anses ha anskaffningsutgiften noll.

Optionslån

Fördelningen av anskaffningsutgiften mellan skuldebrev och optionsrätt vid optionslån är densamma för handelsbolag som för fysiska personer.

Optioner

Beträffande optioner, terminer och blankningsaffärer är bestämmelserna de samma för handelsbolag som för fysiska personer.

Utländsk valuta

Enligt 44 kap. 16 § IL är ”trettiodagarsregeln” tillämplig vid avyttringar av utländsk valuta och vinsten eller förlusten på valutan räknas in i vinsten eller förlusten för den sålda egendomen.

Skulder i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta behandlas enligt bestämmelserna i kapital och tas upp i näringsverksamhet.

Lös egendom

Avyttringar av annan lös egendom ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Personliga tillgångar

Vad gäller sådana personliga tillgångar som omnämns i 52 kap. IL torde handelsbolag, i analogi med att de inte kan ha privatbostäder, inte heller kunna inneha tillgångar för personligt bruk.

2.2.5.11.3 Kapitalförluster

När det gäller avdragsrätten för kapitalförluster finns särskilda bestämmelser för handelsbolag. Kapitalförluster ska som regel dras av med 70 procent. För egendom vars innehav är rörelsebetingat får förlusterna dras av fullt ut.

Förlust på syntetiska optioner

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 februari 2001 gällde ett optionsprogram för anställda och frågan i beskedet var hur förlust på syntetiska optioner - som inte skulle leda till förvärv av underliggande aktier - skulle behandlas. Moderbolaget och ett dotterbolag i en koncern var delägare i ett handelsbolag och handelsbolaget skulle utfärda optioner med aktier i moderbolaget som underlag. Enligt Skatterättsnämnden var optionerna att anses som värdepapper och förluster som uppkom skulle begränsas till 70 procent. Nämnden fann att förlusten inte var näringsbetingad (jfr RÅ 2000 not. 47), att den s.k. aktiefållan inte var tillämplig samt att svaren inte förändrades vid en tillämpning av IL. RR fastställde förhandsbeskedet i de delar det överklagades, d.v.s. de delar som gällde förlustbegränsningen, om förlusten var näringsbetingad och IL:s tillämning (RÅ 2002 not. 20).

Full kvittning mot vissa vinster

Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag på delägarrätter och fordringsrätter dras av enligt 48 kap. 19-21, 23 och 24 §§ IL.

Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarrätter, såsom aktier, utom andelar i avkastnings- och räntefonder, samt kapitalförluster på andelar i onoterade svenska aktiebolag och onoterade utländska juridiska personer ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 20 § IL).

I den mån kapitalförlusten inte kan kvittas mot kapitalvinst ska 70 % av förlusten dras av (48 kap. 24 § IL).

Fordringar

Kapitalvinster och kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar i SEK som beskattas enligt 48 kap. 3 § IL, utom premieobligationer, samt andelar i räntefonder enligt 48 kap. 21 och 23 §§ IL, behandlas som ränta. För handelsbolag innebär det att hela kapitalvinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill fullt ut. Förluster på premieobligationer dras av till 70 %.

Endast en begränsning

Ett handelsbolags kapitalförlust ska träffas av endast en avdragsbegränsning och inte av ytterligare begränsningar i avdragsrätten som kan vara aktuell för delägarna. Om t.ex. ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag ska handelsbolagets förluster på kapitalplaceringsaktier, som dras av med 70 procent, inte dessutom placeras i den fålla i 48 kap. 26 § IL som gäller för aktiebolagets egna kapitalförluster på aktier och andra andelsrätter. Förlusten ska inte heller reduceras ytterligare om den ska tas upp hos delägare som är fysiska personer. Om handelsbolag har en kapitalförlust i inkomstslaget kapital kan däremot den del som belöper på delägare som är fysiska personer begränsas av bestämmelserna om skattereduktion för underskott i kapital (avsnitt 2.2.3.5.4).

Sammanställning för delägare som är fysisk person

Tillgångsslag	Inkomstslag	Avdrag för förlust
Fastigheter	Kapital	63 procent
Bostadsrätter	Kapital	63 procent
Lagertillgångar	Näringsverksamhet	100 procent
Rörelsebetingade delägarrätter	Näringsverksamhet	Se nedan
Andra delägarrätter	Näringsverksamhet	70 procent (dock fullt avdrag mot samma slag av kapitalvinster)
Rörelsebetingade fordringsrätter	Näringsverksamhet	100 procent
Andelar i räntefond	Näringsverksamhet	100 procent
Andelar i blandfond	Näringsverksamhet	70 procent
Andelar i handelsbolag	Näringsverksamhet	70 procent
Skuldebrev, SEK, marknadsnoterade	Näringsverksamhet	100 procent
Skuldebrev, SEK, ej marknadsnoterade	Näringsverksamhet	70 procent
Premieobligationer	Näringsverksamhet	70 procent
Utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 procent
Fordringar i utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 procent

Den nya lagstiftningen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar berör till vissa delar även handelsbolag och deras delägare. Reglerna finns i SFS 2002:540 och SFS 2003:224 och är med övergångsregler närmare be-

skrivna i del 2 avsnitt 28 resp. avsnitt 22.

Rörelsebetingade tillgångar

Är handelsbolagets innehav av delägarrätter betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå detta bolag nära, gäller i sammandrag följande:

Begränsad avdragsrätt för alla delägare

Har handelsbolaget avyttrat delägarrätter efter den 6 december 2001 men före den 1 juli 2003 är avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter begränsad. Sådan kapitalförlust får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Om en del av förlusten inte kan dras av ska den behandlas som en ny sådan kapitalförlust i handelsbolaget nästa beskattningsår.

En särskild övergångsregel gör det möjligt att senarelägga tidpunkten för begränsningen till att gälla avyttringar efter den 30 november 2002.

Ej längre begränsad för fysisk person

För delägare som är fysisk person är avdragsrätten för kapitalförluster vid handelsbolagets avyttringar av rörelsebetingade delägarrätter efter den 30 juni 2003 inte längre begränsad på det sätt som framgår av närmast föregående stycken. Kapitalförluster på delägarrätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som står detta bolag nära ska vid sådana avyttringar, liksom vid avyttringar före den 7 december 2001 dras av i sin helhet (48 kap. 27 § 2 st. IL).

- men slopad i visst fall

Undantag finns dock (se även nästa stycke). Om en fysisk person förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett företag, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget), får en kapitalförlust som uppkommer i handelsbolaget på en delägarrätt, som skulle varit näringsbetingad hos ägarföretaget, inte dras av hos den fysiske personen till den del värdenedgång på delägarrätten skett innan den fysiske personen förvärvade handelsbolagsandelen (25 a kap. 24 § IL). Delägarrätten anses i denna situation anskaffad av handelsbolaget för sitt marknadsvärde vid den tidpunkt då den fysiske personen förvärvade andelen i handelsbolaget. Såväl förvärvet av andelen som avyttringen av delägarrätten ska ha skett efter den 30 juni 2003.

Slopad avdragsrätt för juridisk person

För delägare som är juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, (ägarföretaget) är kapitalförluster, som uppkommer i handelsbolag på delägarrätter som skulle varit näringsbetingade om ägarföretaget självt sålt dem, som huvudregel inte avdragsgilla vid avyttringar efter 30 juni 2003. (25 a kap. 23 § IL). Om skattskyldigheten för andelen i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, även en fysisk person, gäller avdragsförbudet i stället denne.

-kvarvarande avdragsrätt

Kapitalförluster på delägarrätter som uppkommer i svenska handelsbolag efter den 30 juni 2003 och för vilka avdragsrätt fortfa-

rande föreligger (dvs. sådana kapitalförluster för vilka avdragsrätten för ägarföretaget som ett undantag från huvudregeln 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 delägarrätter 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. 24 § IL).

Kapitalförluster på delägarrätter 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).

Fordringsrätter

Vad gäller fordringsrätter som varit rörelsebetingade hos handelsbolaget har full avdragsrätt förelegat för kapitalförluster även under den tid begränsning gällt för delägarrätter (48 kap. 27 § 2 st. (tidigare 3 st. IL)).

Fordringar i intressegemenskap

Om ett företag, t.ex. ett aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag och detta handelsbolag efter den 30 juni 2003 med kapitalförlust säljer en fordran på ett annat företag, vilken uppkommit när dessa företag är i intressegemenskap, får aktiebolaget inte göra avdrag för sin del av denna förlust. Dessa regler finns i 25 a kap. 19 § IL. Även vissa andra rättigheter som uppkommit mellan företag i intressegemenskap samt vissa derivatinstrument omfattas.

Om skattskyldigheten för andelen i ett sådant handelsbolag övergår till någon annan, även en fysisk person, gäller avdragsförbudet i stället denne.

2.2.6 Utskiftning och uttag av tillgångar

Delägarnas andel av handelsbolagets inkomst beskattas hos delägarna oavsett om de tagit ut beloppet under året eller inte. Om delägarna tar ut tillgångar ur bolagets verksamhet ska uttagsbeskattning ske (se nästa avsnitt). Handelsbolagets inkomst ska ökas med det uttagsbeskattade beloppet och tas som regel upp hos den delägare som gjort uttaget. Uttag av likvida medel beskattas däremot inte. Utskiftning av handelsbolagets tillgångar i samband med likvidation av handelsbolaget jämställs som regel med sådana uttag.

Alla uttag, såväl beskattade som obeskattade, påverkar även delägarens justerade anskaffningsutgift på andelen (del 2, avsnitt 34).

2.2.6.1 Uttagsbeskattning

I 22 kap. IL finns bestämmelser om uttag av tillgångar som vid en avyttring skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. I 23 kap. IL finns undantagsregler vid överlåtelser till underpris. Vad som anges nedan gäller under förutsättning att bestämmelserna i 23 kap. IL inte är tillämpliga.

Av 22 kap. 1-6 §§ IL framgår att med *uttag* avses att den skattskyldige;

- tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamhet för privat bruk, eller att han
- för över den till en annan näringsverksamhet, eller
- överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Detta gäller även om ett handelsbolag, som den skattskyldige är delägare i, överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

Som *uttag* räknas också att;

- näringsverksamheten upphör,
- skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen och
- inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Huvudregeln anger således att uttagsbeskattning ska ske som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Avdrag medges för anskaffningsutgiften enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Om uttaget av tjänsten har samband med uttag av tillgång som inte ska uttagsbeskattas, ska inte heller tjänsten uttagsbeskattas.

lex Asea – utdelning av lagerandelar

Enligt 27 kap. 6 § IL anses i vissa fall andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar. Så är fallet om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller även om det fastighetsförvaltande företaget är ett handelsbolag. Vid sådan utdelning av andelar som avses i 42 kap. 16 § IL (lex Asea) ska uttagsbeskattning ske om uttaget avser sådana andelar som är lagertillgångar (22 kap. 10 § 2 st. IL).

2.2.6.2 Undantag från uttagsbeskattning

Undantag från uttagsbeskattning kan komma ifråga när överlåtelse sker till ett handelsbolag från ett företag eller från ett annat handelsbolag. Undantag från uttagsbeskattning kan dessutom aktualiseras när överlåtelsen sker till underpris från handelsbolag till;

- fysisk person,
- annat företag än svensk stiftelse eller svensk ideell förening samt
- annat handelsbolag

men endast om vissa förutsättningar är uppfyllda (avsnitt 15).

För de fall juridiska personer utom dödsbon är delägare i handelsbolag gäller bestämmelserna ovan samtliga slag av tillgångar eftersom dessa generellt ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalbeskattad egendom

I de fall uttagna tillgångar ska beskattats i inkomstslaget kapital vid en avyttring sker inte uttagsbeskattning. Eftersom begreppet förtäckt kapitalvinst inte existerar i inkomstslaget kapital (RÅ 1947 Fi. 632) kan delägarna själva bestämma avräkningsvärdena på dessa tillgångar till belopp mellan kapitalvinsttaket och marknadsmässigt pris. Därmed kan beskattning undvikas om priset sätts till kapitalvinsttaket.

I de ovan angivna fallen där kapitalbeskattning blir aktuell gäller att avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar på fastighet under beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren oavsett avräkningspris ska återföras till beskattning (avsnitt 2.2.5.9). Däremot torde återföringen av värdeminskningsavdragen i näringsverksamheten kunna undvikas i dessa fall genom att avräkningsvärdet sätts tillräckligt lågt. Har värdeminskningsavdragen inte återförts i inkomstslaget näringsverksamhet ska, enligt 45 kap. 16 § IL, i stället anskaffningsutgiften minskas med

sådana värdeminskningsavdrag som inte återförts.

2.2.6.3 Omstruktureringar

Vid omstruktureringar och andra former av ombildningar aktualiseras ett stort antal beskattningsbestämmelser. Nedan finns hänvisningar till bestämmelser som kommenteras på andra ställen i denna handledning och som kan komma ifråga när ett handelsbolag är part i sådana transaktioner. Det kan röra sig om de bestämmelser som gäller;

- underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (avsnitt 15),
- uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsöverlåtelser i 25 kap. 6 - 7 §§ IL (avsnitt 18.1) och
- kapitalförluster i 25 kap. 28 och 30 §§ IL (avsnitt 18.2).

När handelsbolaget är överlåtare är bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL och bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) inte tillämpliga. När handelsbolaget är förvärvare är lex ASEA tillämplig medan bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. IL och verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL däremot inte är tillämpliga.

2.2.7 Resultatfördelning

Av 5 kap. 1 och 3 §§ IL framgår att delägarna i ett handelsbolag ska beskattas för ett belopp som motsvarar deras andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej.

Fördelningen av inkomsten mellan delägarna ska i normalfallet göras i enlighet med vad som avtalats mellan dem. Det civilrättsliga avtalet är således oftast tillämpligt också vid den skatterättsliga bedömningen. När avtalet innebär en obehörig överföring av inkomsten mellan bolagsdelägarna kan dock avtalet frångås (SOU 1991:100 s. 108).

För att fördelningen ska kunna godtas skattemässigt är bl.a. storleken på delägarnas kapital- och arbetsinsatser, förekomsten av affärsmässiga överväganden och risktaganden i verksamheten, ägarförhållandet och delägarnas faktiska deltagandet i den bedrivna verksamheten avgörande faktorer vid bedömningen. Avtalen kan dessutom framstå som orimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (RÅ 1957 not. Fi 2409, RÅ 1963 Fi. 1503 och RÅ 1970 Fi. 579, 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126, RÅ 2001 ref.60).

I RÅ 1997 not. 126 var ett aktiebolag och tre fysiska personer

delägare i ett kommanditbolag. De fysiska personerna var dessutom delägare i aktiebolaget. Aktiebolaget var kommanditdelägare och hade satsat 1 000 kr i bolaget och de fysiska personerna var komplementärer. En stor del av kommanditbolagets inkomst hade fördelats på det delägande aktiebolaget. RR konstaterade att en beslutad vinstfördelningen kan frångås dels om den innebär en obehörig inkomstöverföring och dels om den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Regeringsrätten ansåg att den aktuella fördelningen inte borde godtas vid beskattningen.

Det förekommer att delägarna hävdar att de ingått ett nytt avtal om resultatfördelning som avviker från vad som ursprungligen gällde dem emellan. Om den nya fördelningen framstår som orimlig kan det finnas anledning att frångå den (RÅ 1991 not. 335).

Ofta ingår resultatfördelningen som ett led i s.k. skatteupplägg med handelsbolag och handel med skalbolag. Det är dock inte ovanligt att resultatfördelningen underkänns av Skatteverket och domstolarna (se t.ex. Kammarrättens i Stockholm dom den 7 december 2001, målnr 5501--5504-1999, Kammarrättens i Sundsvall dom den 24 mars 1999, målnr 4092-1996, RÅ 2002 ref. 115).

Ägarbyte under året

Om en andel i ett handelsbolag byter ägare under beskattningsåret beskattas normalt köparen för det aktuella beskattningsårets resultat. För att en fördelning av resultatet ska kunna göras mellan köpare och säljare per överlåtelsedag måste det föreligga ett delbokslut som visar hur stor del av årets totala resultat som ska hänföras till säljaren respektive köparen (RÅ 1971 Fi. 922, RÅ 1962 Fi. 933, RÅ 1994 ref. 52 II och not. 487, RÅ 1995 ref. 33, not. 8, RÅ 1996 not. 240 och RÅ 1997 not. 126). Frågan om en överlåtelse var giltig i sig prövades i.

2.2.7.1 Resultatfördelning mellan närstående

Fördelningen av inkomsten enligt det civilrättsliga avtalet kan i skatterättsligt hänseende i vissa fall vara oacceptabel. Detta kan framför allt vara fallet om bolagsdelägarna har nära personliga relationer till varandra och det kan antas att enbart skattemässiga synpunkter varit avgörande för fördelningen. Så kan vara fallet t.ex. när handelsbolaget har anställda som är närstående till delägarna. Ersättningar kan då vara satta till belopp som överstiger marknadsmässig lön i syfte att få skattefördelar för familjen som helhet.

Inkomster från handelsbolag beskattas i allmänhet i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en närstående till en delägare är anställd av bolaget beskattas ersättningar till den närstående på

samma sätt som till en vanligt anställd. Skatteskalan är i båda fallen progressiv. För att sänka skatten kan det därför vara intressant att fördela resultatet på olika familjemedlemmar. Det kan också medföra en lägre beskattning att överföra inkomster till en delägare i familjen som är passiv i näringsverksamheten eftersom särskild löneskatt är lägre än egenavgifterna. För närstående som inte är delägare ska ränta på fordran tas upp i inkomstslaget kapital, dvs. skattebelastningen blir lägre än vid beskattning i näringsverksamhet.

Om delägarna inte är närstående kan överskottet fördelas på så sätt att underskott uppstår för en delägare och överskott för en annan. I RÅ 1968 Fi. 945 uppgick handelsbolagets nettointäkt till 10 376 kr. En av delägarna hade fått en ersättning på 12 000 kr och underskottet utgjorde efter avdrag för denna ersättning 1 624 kr. Underskottet fördelades lika mellan de två bolagsdelägarna. RR fann inte anledning att vägra den andre delägaren avdrag för underskottet. Förutsättning för att bolaget ska få avdrag är dock att den utbetalda ersättningen är skäligt i förhållande till delägarens arbetsinsats.

Om resultatet fördelas mellan närstående, t.ex. företagsledare och medhjälpande make, får fördelningen inte leda till underskott.

> *Exempel*
>
> Handelsbolagets överskott är 50 000 kr. Medhjälpande make har fått ett skäligt arvode på 60 000 kr och handelsbolaget redovisar efter avdrag för arvodet ett underskott om 10 000 kr. Trots att fördelningen är marknadsmässig får den inte leda till underskott för företagsledaren. I detta fall kan således medhjälpande make endast få ett arvode på 50 000 kr.

I del 2, avsnitt 24, finns en närmare redogörelse för de särskilda bestämmelserna som rör inkomstfördelningen mellan närstående personer som är delägare i fåmanshandelsbolag.

I vissa fall saknas dock särskilda bestämmelser. Om ersättningar utgår till t.ex. en sambo, som inte är jämställd med make enligt 2 kap. 20 § IL eller till föräldrar till någon av delägarna, saknas bestämmelser om någon annan skattemässig fördelning. Motsvarande gäller när handelsbolaget inte är ett fåmanshandelsbolag eller när bolaget betalat ut ränta på kapital som lånats från någon närstående som inte är delägare. Vid uppenbara fall av inkomstöverföring kan fördelningen emellertid frångås. Detsamma gäller när ett förfarande innebär förtäckt gåva mellan närstående.

2.2.8 Beskattningsort

Handelsbolagets inkomst beskattas där delägarna ska beskattas. De allmänna reglerna om beskattningsort finns i 1 kap. 4 § IL och den normala beskattningsorten är delägarens hemortskommun enligt 65 kap. 3 § IL. Även eventuella allmänna avdrag som periodiskt understöd, som härrör från handelsbolaget, hänförs till delägaren och därmed till den kommun där han ska beskattas. Om delägaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av taxeringsåret, se SKV:s Handledning för internationell beskattning.

2.2.9 Beskattningsår

Kapital

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon ska vissa inkomster, främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, tas upp i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster är avyttringstidpunkten avgörande för vilket år de ska hänföras till (del 1, avsnitt 34.4).

Fysiska personer är delägare

Om fysiska personer ska beskattas för bolagets inkomst ska, enligt 3 kap. 1 § 2 st. BFL, kalenderår vara räkenskapsår för handelsbolaget. Så är även fallet om någon juridisk person dessutom är delägare i bolaget. Detsamma gäller om handelsbolaget saknar fysiska personer som delägare men har ett annat handelsbolag som delägare, som i sin tur har fysiska personer som delägare. Bestämmelsen har införts för att få en fast avstämningstidpunkt gentemot delägarnas privatekonomin vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning.

Juridiska personer är delägare

Om däremot enbart juridiska personer, t.ex. aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag får de tre tillåtna brutna räkenskapsåren användas. Brutet räkenskapsår ska, enligt 3 kap. 1 § 3 st. BFL, omfatta tiden 1 maj - 30 april, 1 juli - 30 juni eller 1 september-31 augusti. Det är ägarförhållandet vid utgången av kalenderåret som är avgörande för vilket räkenskapsår som får användas.

Dispenser

Enligt 3 kap. 2 § BFL kan SKV medge att annan period av tolv månader får tillämpas. Denna möjlighet ska enligt förarbetena användas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 767).

Enligt 3 kap. 5 § BFL ska företag som ingår i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Om det finns synnerliga skäl kan SKV medge att olika räkenskapsår får tillämpas. Av 3 kap. 6 § BFL framgår att räkenskapsår får läggas om endast om SKV ger tillstånd till det. Något tillstånd behövs dock varken för omläggning från brutet år till kalenderår, för omläggning till gemensamt räkenskapsår om företaget bedriver flera verksamheter enligt 4 § eller när omläggning sker för att företagen i en koncern ska få ett gemensamt räkenskapsår.

Enligt 1 kap. 14 § IL ska inkomsterna i ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ta taxerats om det hade varit skattskyldigt. Om ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag ingår resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolaget och i den näringsverksamhet som aktiebolaget har.

Exempel:

Ett handelsbolag har räkenskapsår motsvarande kalenderår. Ett aktiebolag som är delägare har 1 juli – 30 juni som räkenskapsår.

Handelsbolagets inkomst för kalenderåret 2002 ska redovisas hos aktiebolaget vid inkomsttaxeringen 2003.

I vissa fall kan det förekomma att en delägare ska åsättas två taxeringar vid samma inkomsttaxering. Reglerna föreskriver inget om till vilken taxering handelsbolagets resultat ska hänföras. Den skattskyldige torde därför ha valrätt och kan hänföra handelsbolagets resultat till vilken taxering han önskar.

Om samtliga delägare i ett handelsbolag är juridiska personer kan handelsbolaget ha brutet räkenskapsår. Då bör även sådana inkomster som för fysisk person beskattas i kapital, dvs. främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, redovisas per räkenskapsår och inte per kalenderår. Inkomsterna kan nämligen inte fördelas mellan delägarna förrän handelsbolagets räkenskapsår gått till ända.

2.2.10 Förmögenhetsbeskattning

Delägarbeskattning

Vid förmögenhetsbeskattningen är handelsbolaget inte något eget skattesubjekt. Enligt 3 § 6. SFL förmögenhetsbeskattas andelar i handelsbolag hos de delägare som är skattskyldiga för förmögenhetsskatt, bl.a. fysiska personer och dödsbon.

Privatbostäder

Av 14 § SFL framgår att tillgångar och skulder i bolaget beaktas i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren. Bostäder som vid direktinnehav skulle ha varit en privatbostäder eller privatbostadsrätter ska dock alltid tas upp. Detsamma gäller skulder på sådana bostäder.

Tillgångar och skulder som ingår i näringsverksamhet eller till annan näringsfastighet än sådan som skulle ha varit privatbostad ska inte tas med vid beskattningen. Även bostäder enligt 3 § p. 2 och 3 SFL räknas vid indirekt ägande till näringsverksamhet. Förmögenhetsskatt tas således inte ut på sådan nettoförmögenhet.

Det innebär emellertid också att en nettoskuld i sådan verksamhet inte kan räknas med vid beräkningen av storleken på förmögenheten.

Kapitalförvaltning

Tillgångar och skulder som är hänförliga till kapitalförvaltning ska beskattas. Eventuella underskott kan då vara avdragsgilla. För aktier som är inregistrerade vid börs gäller att de ska tas upp till 80 procent av marknadsvärdet. Skulder hänförliga till sådana aktier är avdragsgilla fullt ut.

Negativt förmögenhetsvärde

Om en andel i ett handelsbolag har ett negativt förmögenhetsvärde får detta beaktas av delägaren först om denne är ansvarig för bolagets förbindelser fullt ut. Delägare med begränsat ansvar, t.ex. kommanditdelägare, får inte dra av någon skuld alls, således inte heller för ett belopp motsvarande vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

Skulder på handelsbolagsandelar

Skulder som hänför sig till andelar i handelsbolag får inte dras av till den del de motsvarar tillgångar och skulder i bolaget som inte ska räknas med.

2.2.11 Deklarationer och annat uppgiftslämnande

2.2.11.1 Handelsbolagets deklaration

Handelsbolag är skattskyldiga enligt;

- 2 § lagen om statlig fastighetsskatt för statlig fastighetsskatt,
- 1 § SLP för särskild löneskatt för den som utfäst en tjänstepension samt
- 2 § AvP för avkastningsskatt på pensionsmedel som hänför sig till handelsbolagets verksamhet.

Handelsbolag ska, enligt 2 kap. 7 § 5. LSK, lämna särskild självdeklaration så att underlaget för skatterna ska kunna fastställas. Första sidan av blankett INK4 ska användas.

2.2.11.2 Handelsbolags uppgiftsskyldighet

Inkomst av näringsverksamhet

Av 5 kap. 2 § LSK framgår att handelsbolag som inte är skyldiga att lämna självdeklaration ska lämna särskilda uppgifter till SKV om den näringsverksamhet som bolaget bedriver. Det innebär att handelsbolaget för varje näringsverksamhet ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxeringar om;

- intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
- tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,

– justeringar i förhållande till bokföringen samt

– andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen

Handelsbolaget ska även lämna uppgifter om

– varje delägares andel av bolagets inkomster av varje inkomstslag och näringsverksamhet samt

– varje delägares andel eller lott i bolaget

Om handelsbolaget har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, ska bolaget lämna uppgift om detta.

Inkomstdeklaration (INK4) samt Näringsuppgifter enligt räkenskapsschema s. 5-6 eller s. 7 ska användas.

Arbetsgivaravgifter

Av 3 kap. 19 § LSK framgår att handelsbolaget även ska lämna uppgifter om dels det totala beloppet av arbetsgivaravgifter och dels varje delägares andel av avdraget enligt 2 kap. 28 och 29 §§ socialavgiftslagen från dessa avgifter. En arbetsgivare får vid beräkning av arbetsgivaravgifter göra avdrag från avgifterna med fem procent av avgiftsunderlaget, dock med högst 3 550 kr varje månad. Bestämmelsen är föranledd av att SKV ska kunna stämma av att ett handelsbolag inte sammantaget får avdrag för arbetsgivaravgifter med mer än 42 600 kr.

Tidpunkten för uppgiftslämnandet

Självdeklaration och de särskilda uppgifterna ska, enligt 4 kap. 5 § LSK jämförd med 5 kap. 4 § LSK, fr.o.m. taxeringsåret 2003 lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Tidpunkten gäller för alla deklarationsskyldiga, såväl fysiska som juridiska personer. Med begreppet juridisk person avses i LSK även handelsbolag, dödsbon och EEIG. Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten får lämna självdeklaration senast den 31 maj taxeringsåret.

Anstånd

Det finns möjlighet att få anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter enligt 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i anledning av förhinder. Det finns dessutom möjlighet till s.k. byråanstånd enligt 16 kap. 2 och 3 §§ LSK.

Förseningsavgift

Om handelsbolaget lämnar in uppgifterna för sent kan förseningsavgift påföras bolaget med stöd av 5 kap. 5 § 5 st. TL. Förseningsavgift kan även tas ut om uppgift lämnats men med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering.

2.2.11.3 Delägarnas deklaration

Löpande inkomster

Delägarna redovisar sina andelar av bolagets inkomst vad avser inkomster av näringsverksamhet och kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter. Fysiska personer och dödsbon ska använda blankett N3A och juridiska personer N3B.

Delägare i handelsbolag får inte lämna förenklad självdeklaration utan ska lämna särskild självdeklaration.

Uppskov

När handelsbolag gjort en koncernintern andelsavyttring eller ett aktie- eller andelsbyte kan delägarna, enligt 25 kap. 11 § IL respektive 49 kap. 6 § IL, begära uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Delägare som begärt uppskov ska lämna uppgifter om denna begäran enligt 3 kap. 15 § LSK. Blankett N4 ska användas. På denna blankett lämnas även uppgifter som har samband med arv, testamente, bodelning, eller gåva av andelar enligt 3 kap. 16 § LSK. Det rör sig om uppgifter om;

- antalet andelar som har förvärvats,
- uppskovsbelopp för varje andel samt
- identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning.

Skattetillägg

Skattetillägg kan påföras delägarna i bolaget enligt vanliga regler om uppgiften om inkomst från handelsbolaget är felaktig och förutsättningar i övrigt föreligger (prop. 1990/91:5 s. 86-87).

2.2.11.4 Fåmanshandelsbolag

I 3 kap. 21 § LSK finns bestämmelser om en utvidgad skyldighet för en särskilt angiven krets av personer som på olika sätt kan vara knutna till fåmanshandelsbolag att lämna information till SKV om vissa ekonomiska mellanhavanden. Bestämmelserna avser uppgiftsskyldigheten för;

- företagsledare,
- delägare i handelsbolag samt
- närstående till företagsledare och delägare i fåmanshandelsbolag.

Närståendekretsen

Av 1 kap. 5 § LSK jämförd med 2 kap. 22 § IL framgår att med närstående avses;

- make,
- förälder,
- mor- och farförälder,
- avkomling och avkomlings make (styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling),
- syskon,
- syskons make och avkomling samt
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

Personer som ingår i den ovan angivna personkretsen ska lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskott eller underskott från bolaget. En närstående person behöver dock inte lämna uppgifterna om denne inte har tagit emot ersättning från bolaget, träffat avtal med bolaget eller företagit någon annan rättshandling med bolaget.

De personer som ingår i närståendekretsen ska även lämna uppgifter om;

- vilka arbetsuppgifter han har i företaget,
- vad han har tillskjutit eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat,
- företagets kostnader för hans privata utgifter samt
- avtal eller någon annan rättshandling mellan honom själv och företaget.

Utlandsbetalningar

När det gäller vissa betalningar till utlandet så framgår av 3 kap. 23 § LSK att delägare i fåmanshandelsbolag även ska lämna uppgift om;

- ränta (dock inte dröjsmålsränta) och
- betalning för nyttjandet av eller för rätten att utnyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (även biograffilm), patent, varumärke, mönster, eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller
- för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur

Uppgift behöver endast lämnas om utgifterna har tillgodoräknats mottagare i utlandet och utgör utgift som ska dras av vid inkomsttaxeringen. Uppgift ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.

2.2.12 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) kan registreras i Sverige. Av 5 kap. 2 § IL framgår att vad som anges om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Inkomsterna hos ett EEIG beskattas således hos delägarna. Räntefördelning och avsättning till expansionsfond kan dock inte göras. Kapitalbeskattning vid avyttring av andelarna i en gruppering sker enligt bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL (del 2, avsnitt 34).

Det finns bestämmelser för EEIG vad gäller t.ex. mervärdesskatt och fastighetsskatt motsvarande de som gäller för svenska handelsbolag och deras delägare. Dessutom finns bestämmelser som innebär att grupperingarna behandlas på samma sätt som svenska handelsbolag beträffande skattebetalning och skyldigheten att lämna och bevara uppgifter till ledning för taxeringen enligt LSK.

Uppgiftsskyldigheten

Den uppgiftsskyldighet som gäller för handelsbolag och delägare i handelsbolag gäller, enligt 3 kap. 24 § LSK, även för EEIG och för delägarna i sådana grupperingar.

3 Om dödsbobeskattning

4 kap. IL
prop. 1993/94:50
prop. 1999/2000:2

Sammanfattning

Vissa beskattningsregler är specifika för den avlidne och dödsboet och är olika för dels det år under vilket dödsfallet inträffar, dels de tre därpå följande åren och dels tiden fr. o. m. det fjärde året. I övrigt gäller regler som är av generell karaktär på ett och samma sätt oavsett hur länge dödsboet får bestå.

För dödsfallsåret läggs den avlidnes inkomster ihop med dödsboets och det som skulle ha gällt för den döde tillämpas för dödsboet. Om den avlidne inte fyllt 65 år före dödsåret ska dödsboet betala allmän pensionsavgift. Vid förmögenhetsbeskattningen samtaxeras dödsboet och efterlevande make.

Fr.o.m. året efter dödsfallet blir dödsboet ett eget skattesubjekt för vilket i stort sett samma regler gäller som för fysiska personer. Dödsboet får inget grundavdrag och ska inte betala allmän pensionsavgift. Dödsboet och efterlevande make beskattas var och en för sin förmögenhet.

Fr.o.m. det fjärde året efter dödsfallet tas statlig inkomstskatt ut på hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten och inte bara på belopp över den nedre skiktgränsen som för fysiska personer i övrigt. Denna skärpning av inkomstbeskattningen berör inte dödsboets inkomst av kapital. Dödsbos privatbostad övergår till att vara näringsfastighet eller bostadsrätt i näringsverksamhet.

Dödsbo betalar inte för något år egenavgifter eller allmän löneavgift utan istället särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Utländska dödsbon behandlas som utländska bolag.

3.1 Allmänt om dödsbo

3.1.1 Civilrätt

Nya regler sedan 1988

Den 1 januari 1988 trädde omfattande ändringar i familjelagstiftningen ikraft. Vid dödsfall före denna tidpunkt gäller delvis andra bestämmelser; beträffande dessa hänvisas till handledningen för taxering 1989.

Juridisk person

Ett dödsbo är en juridisk person som uppkommer i och med dödsfallet och som i princip består av den avlidnes efterlämnade förmögenhetsmassa.

En äganderättsövergång mellan den avlidne och dödsboet sker vid dödsfallet. Denna äganderättsövergång brukar kallas dödsbosuccession. Dödsboet anses som ägare till den avlidnes tillgångar och som gäldenär i den avlidnes ställe beträffande skulder efter denne. Avtal kan slutas i dödsboets namn och boet kan vara part i rättegång. Dödsboet kan förvärva tillgångar och ådra sig skulder. Avsikten är dock inte att det i dödsboets namn ska vidtas andra rättshandlingar än sådana som ytterst har till syfte att vara ett led i avvecklingen av boet (18 kap. 3 § ÄB).

Äganderättsövergången från dödsboet till fysisk person sker genom att arvtagare m.fl. övertar dödsboets egendom genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död.

Ett dödsbo finns kvar så länge förmögenhetsmassan i boet inte är skiftad.

Förvaltning av dödsbo

Lagen utgår från att dödsbodelägarna själva förvaltar den avlidnes egendom, såväl giftorättsgods som enskild egendom (18 kap. 1 § ÄB). Förvaltningen kan överlåtas på testamentsexekutor eller boutredningsman (19 kap. 1 § ÄB).

Efterlevande make förvaltar själv sin egendom.

Dödsbodelägare

Delägare i dödsboet kan vara den avlidnes efterlevande make eller sambo, arvingar och universella testamentstagare (18 kap. 1 § ÄB).

Arvingar

Var den avlidne *gift* gäller följande arvsordning;

1. a) efterlevande make (3 kap. 1 § 1 p. ÄB);

   b) särkullbarn, dvs. den avlidnes bröstarvingar som inte också är hans efterlevande makes (3 kap. 1 § 2 p. ÄB);

2. bröstarvingar som är den avlidnes och efterlevande makes gemensamma (2 kap. 1 § ÄB);

3. föräldrar, syskon och syskons avkomlingar (2 kap. 2 § ÄB);

4. far- och morföräldrar och deras barn (2 kap. 3 § ÄB);
5. allmänna arvsfonden (5 kap. 1 § ÄB).

Den som *inte var gift* ärvs i första hand av sina bröstarvingar och i andra hand enligt 3), 4) och 5) ovan. *Sambor* ärver inte varandra.

Laglott

Med laglott menas den del av arvslotten som en arvinge äger rätt till trots däremot stridande testamente. Bara bröstarvingar (och deras avkomlingar) har rätt till laglott. Laglottens storlek är hälften av den arvslott som enligt lag tillkommer bröstarvingen (7 kap. 1 § ÄB).

Testamente

Den som fyllt arton år (i vissa fall även yngre person) kan genom testamente förordna om en annan fördelning av sin kvarlåtenskap än som följer av arvsordningen. Testamente ska upprättas i viss i lagen föreskriven form. Om testamente se 9-17 kap. ÄB.

Enskild egendom

Den avlidnes egendom kan helt eller delvis vara undantagen från den efterlevande makens giftorätt. Sådan egendom kallas enskild egendom (till skillnad från giftorättsgods). Egendom kan göras enskild på följande sätt (7 kap. 2 § ÄktB);

1. genom äktenskapsförord
2. genom villkor i gåva
3. genom villkor i testamente
4. genom utbyte av egendom som är enskild.

I de fall bodelning mellan makar gjordes före 1988, blev vars och ens egendom därigenom enskild. Sådan egendom har inte blivit giftorättsgods genom att de nya reglerna infördes.

Universell testamentstagare

Universell testamentstagare kallas den som den avlidne, testator, satt in i arvinges ställe. Den avlidne kan till den universelle testamentstagaren ha testamenterat hela sin kvarlåtenskap, en viss andel av kvarlåtenskapen eller överskottet därav (11 kap. 10 § 2 st. ÄB).

Legatarie

Legatarie kallas den som genom testamente får ett visst belopp, en viss sak, en viss rättighet etc. (11 kap. 10 § 1 st. ÄB). Rättigheten kan avse t.ex. nyttjanderätt till viss egendom eller rätt till inkomsten från viss egendom. Det som legatarien erhåller kallas legat. Legatarie är inte dödsbodelägare (18 kap. 1 § ÄB motsatsvis).

Bouppteckning

Bouppteckning ska i normalfallet upprättas inom tre månader efter dödsfallet (20 kap. 1 § ÄB) och inom en månad därefter inlämnas till SKV för registrering (20 kap. 8 § ÄB).

I bouppteckningen ska antecknas boets tillgångar och skulder. Efterlevande makes tillgångar och skulder ska antecknas åtskilda från den avlidnes. Hade makarna eller någon av dem enskild egendom, ska denna anges för sig (20 kap. 4 § ÄB).

Bouppteckningen ligger till grund för beräkning av arvsskatt. En kopia av bouppteckningen förvaras hos SKV för framtiden.

Dödsboanmälan

Om tillgångarna efter den avlidne tillsammans med hans andel i makens giftorättsgods inte räcker till mer än begravningskostnaderna och andra utgifter med anledning av dödsfallet, behöver bouppteckning inte upprättas utan det är tillräckligt att dödsboanmälan görs. Bland tillgångarna får inte ingå fast egendom eller tomträtt.

Dödsboanmälan ska göras av socialnämnden i den kommun där den avlidne var bosatt (20 kap. 8 a § ÄB).

Bodelning

Oavsett vad arvsordning eller testamente säger är i de flesta fall efterlevande make eller sambo dödsbodelägare till dess bodelning skett.

För make innebär bodelning efter dödsfall att makarnas sammanlagda giftorättsgods fördelas mellan dödsboet och den efterlevande. Hur bodelning ska gå till regleras i 9-13 kap ÄktB. Bl. a. kan efterlevande make ensidigt bestämma att vardera sidan ska behålla allt sitt giftorättsgods eller viss kvotdel därav (12 kap. 2 § ÄktB).

Efterlevande sambo kan begära bodelning beträffande gemensam bostad och gemensamt bohag enligt lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem, sambolagen. Detta gäller under förutsättning att egendomen anskaffats för gemensamt nyttjande och att samborna inte avtalat om att bodelning inte ska ske.

Arvsavstående

Vid avstående från arv eller testamente inträder den till vars förmån avståendet görs i den avståendes ställe (om inte testamente säger annat). En särskild form av avstående kan särkullbarn göra till förmån för styvföräldern (3 kap. 9 § ÄB). Sker annat avstående utan att destinatär utpekas, tillämpas arvsordningen. När avståendet omfattar hela eller delar av den avståendes rätt inträder mottagaren som delägare i dödsboet, till skillnad från när avståendet gäller ett visst belopp eller en viss sak. För att godkännas ur arvsskattesynpunkt ska ett arvsavstående vara förbehållslöst, ske innan överlåtaren tillträtt egendomen och skriftligt tas in i bouppteckningen.

Andel i dödsbo kan förutom genom arvsavstående också vid senare tidpunkt övergå till annan än den ursprunglige delägaren

genom onerös eller benefik överlåtelse eller genom universalfång (giftorätt, arv, testamente).

Arvskifte

Arvskiftet är ett avtal mellan dödsbodelägarna. Dessa kan, om de är ense, skifta boet fritt utifrån de värden på olika tillgångar som de själva kan enas om. Till ledning för de fall då enighet inte utan vidare kan uppnås finns riktlinjer i 23 kap. 3 § ÄB.

Lantbruksenhet

Om det i dödsboet ingår egendom som är taxerad som lantbruksenhet ska dödsboet avveckla detta fastighetsinnehav senast fyra år efter utgången av det kalenderår då dödsfallet inträffade. Har dödsboet förvärvat sådan egendom därefter ska avvecklingen ske snarast möjligt (18 kap. 7 § ÄB). I övrigt finns ingen bestämd tidsgräns när dödsbo senast ska vara skiftat.

Enmansdödsbo

Enligt de nya arvsreglerna fr.o.m. 1988 ärver efterlevande make före gemensamma barn. Dödsbon med en enda ägare är därför vanliga. Ett sådant dödsbo är inte längre ett enmansdödsbo om arvtagaren gör ett arvsavstående av en ideell andel i boet. Dödsboet har därigenom fått fler delägare än en.

I dödsbon med bara en ägare behövs inget skifte utan boets egendom övergår formlöst på den ende arvtagaren. Dödsboet anses upplöst när boutredning och förvaltning avslutats (RÅ 1960 ref. 27, RÅ 1983 ref. 1:3). Detta får i regel anses ha skett i och med att bouppteckningen registrerats (prop. 1988/89:141 s. 3 och 8, jfr. med utmätningsmålet NJA 1989 s. 452). Om det framkommer att dödsboförvaltningen avslutats dessförinnan och att inga utredningsfrågor kvarstår, torde boet anses upplöst när så skett, dock tidigast bouppteckningsdagen.

3.1.2 Äganderätten

Dödsboets äganderätt till den avlidnes egendom uppkommer i och med dödsfallet och upphör vid boets upplösning. Dödsboet anses som ägare till såväl den avlidnes giftorättsgods som hans enskilda egendom, dock med undantag för egendom som utgör saklegat (se nedan).

Arvingar och universella testamentstagare erhåller vid dödsfallet en rättighet till ideella andelar i den avlidnes egendom som helhet. Genom arvskiftet övergår denna andelsrätt till en äganderätt till vissa bestämda tillgångar.

Den som genom testamente erhållit viss bestämd egendom (saklegat) torde i princip bli ägare till den aktuella egendomen redan i och med dödsfallet (RÅ 1965 ref. 11, RÅ 1968 ref. 79).

Dödsboet anses inte som ägare till den efterlevande makens giftorättsgods (RÅ 1968 ref. 59, RÅ 1978 1:70, RÅ 1981 1:89).

3.2 Inkomst- och förmögenhetsskatt

Arvsskatt

För förvärv genom arv eller testamente ska mottagaren erlägga arvsskatt till staten enligt bestämmelserna i 1 § AGL. Frågor rörande arvsskatt berörs inte i detta avsnitt.

3.2.1 Allmänt

Dödsbosuccession

När äganderätten till den avlidnes tillgångar övergår till dödsboet utgör detta förvärv i sig inte någon skattepliktig inkomst för dödsboet.

Arvskifte

När äganderätten till olika delar av samma tillgångar senare genom arvskifte övergår till efterlevande make, arvingar eller testamentstagare uppkommer inte någon skattepliktig inkomst för mottagaren genom detta förvärv (8 kap. 2 § IL). Skattefriheten gäller såväl tillgångar som fanns vid dödsfallet som tillgångar som dödsboet har förvärvat efter dödsfallet.

Bodelning

Vad efterlevande make eller sambo erhåller genom bodelning är inte skattepliktig inkomst för mottagaren (samma lagrum).

Dödsboet

Dödsboet torde inte heller kunna uttagsbeskattas vid arvskifte eller bodelning i anledning av makes död såvida inte dödsboets näringsverksamhet som sådan avvecklas i samband därmed (22 kap. 5 § 1 st. IL). Se vidare avsnitt 3.8.1.

Löpande inkomst

Under den tid dödsboet är ägare till tillgångar som varit den avlidnes eller tillgångar som utgör hans giftorättsandel är boet skattskyldigt för all den inkomst av olika slag som tillgångarna för med sig samt även för inkomst som skulle tillfallit den avlidne (4 kap. 1 § 1 st. IL).

Retroaktivt skifte

Enligt RÅ 1948 ref. 34 kan skifte inte ske retroaktivt med verkan i beskattningsavseende.

Statlig och kommunal inkomstskatt

Dödsbon beskattas liksom fysiska personer både statligt och kommunalt (1 kap. 3 § och 4 kap. 1 och 2 §§ IL).

Hemortskommun

Med hemortskommun för ett dödsbo efter den som vid dödsfallet var bosatt här i landet avses den dödes hemortskommun för dödsåret. Hade den döde bytt folkbokföringsort efter den 1 november under dödsåret blir emellertid dödsboets hemortskommun fr.o.m. andra taxeringsåret efter dödsåret, den kommun där den döde efter flyttningen hade sin rätta folkbokföringsort (65 kap. 3 § IL).

3.2.2 Särskilda regler och generella regler

Vissa regler som är specifika för beskattningen av den avlidne och dödsboet är olika för;

- det år under vilket dödsfallet inträffar
- de tre därpå följande åren, och
- för tiden fr.o.m det fjärde året.

Andra regler som är av mer generell karaktär gäller på ett och samma sätt oavsett hur länge dödsboet får bestå.

3.3 Regler för dödsåret

3.3.1 Inkomstbeskattning

Den avlidnes och dödsboets inkomster

Oskiftat dödsbo ska för det beskattningsår under vilket dödsfallet inträffar taxeras för inkomst som den avlidne haft, för inkomst som den avlidne förvärvat men som betalas ut efter dödsfallet samt för inkomst som dödsboet haft efter dödsfallet, t.ex. i form av avkastning på boets tillgångar. För dödsboet tillämpas samma regler som skulle ha gällt för den avlidne (4 kap. 1 § 2 st. IL). Taxeringen sker alltså i princip som om den avlidne levt hela året. Detta innebär att den avlidnes inkomster läggs samman med dödsboets inkomster i en och samma deklaration. Boet beskattas efter samma skattesats som gäller för fysiska personer (65 kap. IL).

3.3.2 Allmänna avdrag och grundavdrag

Allmänna avdrag och grundavdrag erhålls på samma sätt som om den avlidne levt året ut (4 kap. 1 § och 63 kap. 2 § IL).

Dödsboet har rätt till fullt grundavdrag även om boet skiftats före utgången av dödsåret.

Inflyttad

Dödsbo efter en person som inte var folkpensionär och som har flyttat till Sverige under beskattningsåret och var bosatt här vid dödsfallet, har rätt till grundavdrag dels för den tid han var bosatt här och dels för tiden mellan dödsfallet och beskattningsårets utgång.

Utflyttad

Dödsbo efter en person som inte var folkpensionär och som avlidit under beskattningsåret, men vid sitt frånfälle inte var bosatt här, kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne tidigare under året varit bosatt här.

Särskilt grundavdrag

Om den avlidne hade rätt till särskilt grundavdrag för folkpensionär är dödsboet berättigat till sådant avdrag för dödsåret. Den avlidne måste ha varit bosatt här åtminstone någon del av beskattningsåret. Någon proportionering av avdraget med hänsyn till det antal månader pensionen betalats ut under dödsåret ska inte ske (RÅ 1964 Fi 948). Avdraget är maximerat till folkpensionens belopp (inklusive pensionstillskott eller motsvarande ATP; 63 kap. 10 § 2 st.).

Gift

Om den avlidne var gift, ska de för gifta gällande reglerna tillämpas under dödsåret, oavsett när under året dödsfallet inträffade.

3.3.3 Särskild löneskatt

Dödsbo betalar inte egenavgifter eller allmän löneavgift utan istället särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Särskild löneskatt

Dödsbo ska enligt 2 § 1 st. lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster betala sådan skatt på inkomst av passiv näringsverksamhet samt, för dödsåret, på inkomst som avses i 3 kap. 3-8 §§ socialavgiftslagen (2000:980), dvs. inkomst av annat förvärvsarbete.

Allmän pensionsavgift

Dödsbo efter en person som avlidit under beskattningsåret ska betala allmän pensionsavgift om den avlidne inte fyllt 65 år före dödsåret.

3.3.4 Förmögenhetsskatt

Förmögenhetsskatten beräknas efter förhållandena vid utgången av året. Dödsboets förmögenhet vid utgången av dödsåret samtaxeras med den efterlevande makens förmögenhet vid samma tidpunkt (21 § 2 st. SFL).

3.4 Fr.o.m. året efter dödsåret

3.4.1 Inkomstbeskattning

Skattesubjekt

Dödsbon är juridiska personer. Från och med året efter det år då dödsfallet inträffade är ett oskiftat dödsbo ett självständigt skattesubjekt. Dödsboet jämställs inte längre med den avlidne.

Om dödsfallet skett 1988 eller senare är efterlevande make i många fall ensam dödsbodelägare. Om bouppteckningen blivit registrerad före utgången av dödsåret kommer taxering av dödsboet för senare år normalt inte i fråga.

Om dödsboets enda inkomst består av ränta eller utdelning som utbetalaren ska göra skatteavdrag på, är dödsboet inte skyldigt att lämna någon deklaration (2 kap. 4 § LSK).

Beskattas som fysiska personer

För dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig tillämpas i princip de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer (4 kap. 2 § IL).

I några avseenden gäller särskilda regler för dödsbon:

Grundavdrag

Dödsbo har inte rätt till grundavdrag för senare år än dödsåret (63 kap. 2 § IL).

Allmän pensionsavgift

Dödsboet efter en person som avlidit före beskattningsåret ska inte betala allmän pensionsavgift.

Särskild löneskatt

Sådant dödsbo betalar inte heller egenavgifter eller allmän löneavgift utan istället särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, jfr. ovan vid 3.3.3.

Fast belopp 200 kr

Vid beräkning av statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster tas enligt 65 kap. 6 § IL det fasta beloppet på 200 kr ut om den beskattningsbara inkomsten överstiger ett belopp som motsvarar det grundavdrag som en fysisk person med samma inkomst skulle få enligt 63 kap. 3 och 4 §§ IL.

Privatbostad

Om det i dödsboet ingår en bostad som vid dödsfallet var en privatbostad, ska den fortsatt räknas som privatbostad till och med det tredje kalenderåret efter dödsåret, om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad (2 kap. 12 § IL).

Här föreligger det enda undantaget från regeln att bostäder som ägs av juridiska personer alltid ingår i näringsverksamhet.

Karaktären - ej användningen

Bostadens karaktär är avgörande. Bostaden får inte ändras på sådant sätt att den inte kan vara en privatbostad. Det finns inte något krav på att bostaden verkligen används som permanent- eller fritidsbostad. Bostaden behåller sin karaktär även om den står tom, t.ex. i avvaktan på en försäljning. Som exempel på hur tillgången inte får ändra karaktär har nämnts att ett småhus får inte ha byggts om till trefamiljshus och att ett privatbostadsföretag inte får ha blivit en s.k. oäkta bostadsrättsförening. Även i det fallet att bostaden – utan ombyggnad – hyrs ut för att användas i näringsverksamhet bibehåller den sin karaktär (prop. 1999/2000:2 s. 29). I praktiken behåller således bostäder hos dödsbon normalt sin karaktär av privatbostad under den angivna tiden.

Tröghetsregeln

Om en privatbostad övergått till ny ägare som är fysisk person genom arv, testamente eller bodelning och bostaden inte längre ska räknas som privatbostad kan tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL tillämpas. Detta innebär att bostaden för den nye ägaren ändå kan räknas som privatbostad för det år varunder förändringen skedde och för det följande året, om den nye ägaren så önskar.

3.4.2 Förmögenhetsskatt

Fr.o.m. året efter dödsåret beskattas dödsboet och den efterlevande maken var för sig för sin förmögenhet, såväl enskild egendom som giftorättsgods. För båda gäller att förmögenhetsskatt tas ut först om den skattepliktiga förmögenheten uppgår till minst 1 501 000 kr (2004 års taxering).

3.5 Det fjärde året och senare

3.5.1 Inkomstbeskattning

Förvärvsinkomster

Fr.o.m. det fjärde året efter dödsåret gäller vidare att statlig inkomstskatt tas ut med 20 % av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten upp till den övre skiktgränsen och med 25 % av den beskattningsbara inkomst som överstiger denna skiktgräns (65 kap. 5 och 6 §§ IL). Statlig inkomstskatt tas alltså ut från den första kronan av inkomsten och inte som för fysiska personer i övrigt från och med den nedre skiktgränsen.

Privatbostad

Fr.o.m. det fjärde kalenderåret efter dödsåret övergår dödsbos privatbostad till att vara näringsfastighet eller bostadsrätt i näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att dödsboet ska redovisa uttag av bostadsförmån för efterlevande make som bor i bostaden men också att avdrag får göras för t.ex. uppvärmning och reparationer.

Det finns inga undantag från denna regel att dödsbos privatbostad ändrar karaktär fr.o.m. det fjärde året.

3.5.2 Inkomst av kapital

Kapitalinkomster

Skärpningen av inkomstskatten fr.o.m. det fjärde året efter dödsåret berör endast förvärvsinkomster, dvs. inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet.

Har dödsboet endast inkomst av kapital drabbas boet inte av någon skärpt beskattning (65 kap. 7 § IL).

3.6 Regler som är generella

Oavsett vilket beskattningsår det är fråga om gäller vad som sägs i 3.6 – 3.15 i det följande.

3.6.1 Inkomstskatt - allmänt

Om den avlidne var gift kan det ibland uppstå svårigheter att bestämma vad som är boets inkomster och förmögenhet och vad som är efterlevande makes. Av rättspraxis kan utläsas att dödsboet i regel ska taxeras endast för den avlidnes enskilda egendom

och giftorättsgods (RÅ 1978 1:70).

Den efterlevande maken är för egen del skattskyldig endast för inkomst av sin enskilda egendom och sitt giftorättsgods (RÅ 1968 ref. 59).

Har dödsbo skiftats eller har enmansdödsbo upplösts under året beskattas dödsboet för inkomst för tiden fram till skiftet respektive upplösningen och arvtagaren eller testamentstagaren för inkomst som uppkommit därefter.

Arvsavstående

För den som tillskiftas tillgångar p.g.a. ett arvsavstående gäller detsamma som skulle ha gällt för den avstående.

Allmänna arvsfonden

I RÅ 1983 ref. 1:3 var allmänna arvsfonden ende dödsbodelägare. Boutredningen ansågs avslutad i och med bouppteckningen. Härefter kvarstod inga outredda frågor vad gällde tillgångar, skulder eller delägare i boet. Fonden ansågs ha tillträtt kvarlåtenskapen i och med att fondens företrädare för fondens räkning omhändertog densamma. Vid vilken senare tidpunkt företrädaren redovisade sitt uppdrag till fonden ansågs sakna betydelse för bedömningen av frågan om när fonden skulle anses ha tillträtt egendomen. Dödsboet ansågs inte skattskyldigt för inkomst av kvarlåtenskapen efter det att allmänna arvsfonden tillträtt arvet.

Lön, pension

Lön, pension o.dyl. anses ha sådan särskild anknytning till den avlidne att beskattningen ska ske hos dödsboet även i de fall utbetalningen sker först efter det att boet skiftats eller upplösts (RÅ 1961 ref. 45). Dödsboet kan i sådana fall återuppstå i beskattningshänseende.

Saklegat

Äganderätten till saklegat övergår i princip på testamentstagaren redan i och med dödsfallet. Avkastningen på sådana tillgångar ska därför inte beskattas hos dödsboet utan hos mottagaren även för tid innan boet skiftats (RÅ 1965 ref. 11 och RÅ 1968 ref. 79).

3.6.2 Förmögenhetsskatt

Har delskifte skett under året taxeras dödsboet för förmögenhet som vid utgången av året ligger kvar oskiftat i boet och arvtagarna för tillgångar som övergått i deras ägo.

Har enmansdödsbo upplösts under året taxeras naturligtvis arvtagaren för hela förmögenheten.

Saklegat anses normalt ha övergått till mottagaren redan i och med dödsfallet och värdet därav ska inte inräknas i dödsboets förmögenhet (RÅ 1965 ref. 11).

Förmånstagare till livförsäkring är själv skattskyldig till förmögenhetsskatt för fordran pga. förordnandet (8 § 1 st. 6. SFL). Försäkringen ingår inte i dödsbobehållningen (RÅ 1983 1:54).

Dödsbo torde ha rätt till avdrag för arvsskatteskuld vid beräkning av boets nettoförmögenhet även om skatten ännu inte är debiterad vid utgången av året (4 § 9. SFL jfr. med 1 kap. 1 och 1 a §§ SBL).

3.7 Särskilt om inkomst av kapital

Ett särskilt fång anses föreligga när den avlidnes tillgångar övergår till dödsboet. Dödsboet övertar den avlidnes beskattningssituation med i princip full kontinuitet. Dödsboet beskattas för avkastning under sitt innehav och för kapitalvinst vid avyttring.

Ytterligare ett fång är för handen när tillgångarna genom bodelning eller arvskifte övergår till de skilda dödsbodelägarna. Enligt 8 kap. 2 § IL är sådana förvärv skattefria. Förvärvaren beskattas under sitt innehav och vid sin avyttring av det förvärvade.

Skifte eller bodelning med anledning av makes död medför inte någon beskattning för dödsboet. Återföring av värdeminskningsavdrag m.m. kan förekomma.

Vad gäller eventuell uttagsbeskattning av dödsboet vid skifte eller bodelning, se vidare under 3.8 nedan.

3.7.1 Avyttring av tillgångar

Alla avyttringar utanför näringsverksamhet kapitalvinstbeskattas oavsett hur tillgångarna förvärvats och oavsett innehavstid. Även avyttring av fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgång i näringsverksamhet kapitalvinstbeskattas.

Anskaffningsutgift

Har den avyttrade tillgången förvärvats genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § 1 st. IL). Förvärvaren övertar t.ex. den tidigare ägarens anskaffningsutgift.

Tidigare lagertillgång

Har en tillgång som förvärvats genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död varit lagertillgång hos den döde men inte kommer att vara det hos förvärvaren, anses tillgången förvärvad till det skattemässiga värdet (44 kap. 22 § IL). Anskaffningsutgiften för förvärvaren är då det lagervärde som tagits upp för tillgången vid beskattningen (prop. 1999/2000:2 s. 535 och 343).

Vad gäller fastigheter ska detta lagervärde inte reduceras med tidigare gjorda värdeminskningsavdrag på sätt som sägs i 2 kap. 31 § 2 st. IL i de fall dessa återförts hos dödsboet enligt bestäm-

melserna i 26 kap. 13 § (prop. 1999/2000:2 s. 343). Se även nedan vid kantrubriken ”Lagertillgång”.

3.7.2 Återföring av gjorda avdrag

Kapitaltillgång

Om näringsfastighet, som övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning, blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet hos den nye ägaren, ska tidigare gjorda värdeminskningsavdrag och vissa avdragna värdehöjande reparationer återföras enligt 26 kap. 9 § IL hos den tidigare ägaren (dödsboet).

Lagertillgång

Detta gäller också om näringsfastigheten är lagertillgång hos den avlidne och blir privatbostadsfastighet hos den nye ägaren. Förvärvet ska i så fall ha skett genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död (26 kap. 13 § IL).

Förbättrings-utgifter

De belopp som återförts vid karaktärsbytet och som avsett utgifter för förbättrande reparationer och underhåll, får, när en sådan privatbostadsfastighet senare säljs, såsom förbättringsutgifter som avses i 45 kap. 12 § IL öka omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen (45 kap. 13 § IL).

Bostadsrätt

Motsvarande gäller för näringsbostadsrätter som blir eller kan antas komma att bli privatbostadsrätt efter övergång till ny ägare genom arv etc. (26 kap. 11 och 14 §§ samt 46 kap. 11 § IL).

3.7.3 Skifteslikvid - arv

Skifteslikvid i samband med arvskifte

Arvskiften och bodelningar innebär oftast inte att delägarna tilläggs lika andelar av all i boet ingående egendom. Om en delägare t.ex. tillskiftas en fastighet är värdet av denna ofta större än värdet av hans andel i boet. Han måste då erlägga ett lösenbelopp (skifteslikvid) till de övriga delägarna. Detta innebär inte att dödsboet eller de övriga dödsbodelägarna avyttrar fastigheten. Det belopp de övriga delägarna uppbär är inte någon skattepliktig intäkt för dem utan anses ha tillfallit dem på grund av arvskifte (RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040, RÅ 1950 Fi 144, RSV FB Dt 1977 :10). Denna princip torde gälla oavsett om det är fast eller lös egendom som skiftas och oavsett ersättningens storlek.

Arv, ej köp

För den som tillskiftas tillgången och som utger lösenbelopp anses hela förvärvet ha skett genom arv och utgör inte köp till någon del (RÅ 1982 Aa 148). Förvärvaren får inte inräkna lösenbeloppet i sin anskaffningsutgift för denna tillgång. Han inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § IL), vilket innebär att han övertar den avlidnes anskaffningsutgift, anskaffningstidpunkt etc. och får vad gäller byggnad och markanläggningar göra de värdeminskningsavdrag som dödsboet skulle fått göra om boet fortsatt sitt ägande. Han ska vid en för-

säljning återlägga även de värdeminskningsavdrag m.m. som den avlidne och dödsboet gjort (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).

Arv i sin helhet

Även om den ersättning som en arvinge erlägger för att få ta över en fastighet skulle överstiga taxeringsvärdet, torde hela förvärvet anses ha skett genom arv. Någon motsvarighet till huvudsakligheten finns inte. Det sagda gäller även vid blandad överlåtelse av aktier och andra tillgångar. Någon uppdelning på det sätt som sker vid gåva ska inte göras. Överlåtelsen ska i sin helhet anses ha skett genom arv eller bodelning.

I RÅ 1989 ref. 32 skedde överföringen av ett dödsbos fastigheter till en dödsbodelägare i flera steg, innefattande partiella arvskiften och fastighetsreglering. RR ansåg att de företagna rättshandlingarna inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang. Vid sådant förhållande ansågs dödsbodelägarens förvärv av dödsboets fastigheter i sin helhet ha skett genom arv.

Latent skatteskuld

Genom att förvärvet i dessa fall anses ha skett genom arv övertas oftast också en latent skatteskuld. Denna beaktas normalt när storleken på lösenbeloppet bestäms.

Exempel

Makarna A och B är båda avlidna. De efterlämnar de gemensamma barnen C och D.

I dödsboet finns som enda tillgång en obelånad näringsfastighet med ett marknadsvärde på 500 000 kr. Arvlåtarnas omkostnadsbelopp för fastigheten är 300 000 kr.

Arvingarna bestämmer sig för att C ska tillskiftas fastigheten och att D ska få ett lösenbelopp. Skiftet ska ske utifrån marknadsvärdet. C löser därför ut D med 223 000 kr.

Lösenbeloppet har i princip bestämts så här:

Antag att C säljer fastigheten.

Kapitalvinstberäkning:

Ersättning		500 000
Omkostnadsbelopp		- 300 000
Vinst		200 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %	= 180 000	
Kapitalvinstskatt 0,3 x 180 000	= 54 000	
C:s behållning:		
Ersättning		500 000
Skatt		- 54 000
		446 000

till D utbetalt lösenbelopp	- 223 000
C:s del av arvet	223 000

C och D har båda tillgodogjorts lika stor del av arvet efter föräldrarna.

I detta och följande exempel har latent skatt av förenklingsskäl beaktats till fullt belopp på skiftade värden. I många fall finns det skäl att beakta denna skatt endast till ett beräknat nuvärde, eftersom det inte är aktuellt att betala den nu utan först i en framtid.

3.7.4 Arv och köp

Om dödsboet innan boet skiftas säljer sin fastighet till någon som inte är dödsbodelägare beskattas dödsboet för uppkommen kapitalvinst.

Avyttring utan samband med arvskifte – delvis arv, delvis köp

Säljer dödsboet, utan samband med skiftet, sin fastighet till en dödsbodelägare anses en så stor kvotdel, som svarar mot köparens andel i dödsboet, utgöra arv för köparen. Den andra kvotdelen anses förvärvad genom köp (RÅ 1953 Fi 774, RÅ 1966 Fi 506, RÅ 1981 1:76, RÅ 1984 1:92).

Dödsboet anses till motsvarande kvotdelar ha avhänt sig fastigheten dels genom skifte och dels genom försäljning.

Till den del dödsboet överlåtit fastigheten genom försäljning får dödsboet på en gång avdrag i inkomst av näringsverksamhet för den del av anskaffningsvärdet för markanläggningar vilken inte tidigare dragits av (20 kap. 7 § IL). I samband med försäljningen ska emellertid samtidigt ett motsvarande belopp återläggas i inkomst av näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL)

Till den del överlåtelsen skett genom arv får mottagaren göra de värdeminskningsavdrag som dödsboet vid ett fortsatt ägande skulle haft rätt till på denna del (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 och 19 §§ IL).

I RÅ 1950 not. 144 hade en som köpekontrakt betecknad handling upprättats avseende överlåtelse av en jordbruksfastighet till en av dödsbodelägarna. Bland villkoren för köpet angavs i denna handling att särskilt arvskifte beträffande fastigheten skulle upprättas före tillträdesdagen. Vid det några månader senare följande arvskiftet tillskiftades samme dödsbodelägare fastigheten mot vederlag i kontanter och reverser till övriga dödsbodelägare. Förvärvet ansågs i sin helhet ha skett genom arv. Köpehandlingen ansågs inte kunna medföra att förvärvet skulle vara av annat slag.

Exempel

Makarna A och B har avlidit. De efterlämnar de gemensamma barnen C och D. I dödsboet finns en näringsfastighet med marknadsvärdet 500 000 kr. Dödsboets omkostnadsbelopp för fastigheten är 300 000 kr. Gjorda avdrag för värdeminskning på byggnad är 30 000 kr och på markanläggningar 20 000 kr. Oavskriven del av anskaffningsvärdet för markanläggningar är 15 000 kr. Fastigheten är belånad till 100 000 kr. C köper fastigheten för marknadsvärdet. Den skatteskuld han också tar över genom att förvärvet till hälften betraktas som arv beaktas i arvskiftet.

C förvärvar fastigheten till hälften genom köp och till hälften genom arv. Dödsboet anses sälja halva fastigheten och ska kapitalvinstbeskattas för denna försäljning.

Dödsboets beskattning:

Kapitalvinst

Ersättning	500 000
Omkostnadsbelopp	- 300 000
Vinst	200 000

Skattepliktig kapitalvinst på den hälft som anses försåld
200 000 x 0,9 / 2 = 90 000
Skatt 0,3 x 90 000 = 27 000

Näringsverksamhet

Avdrag för oavskrivna mark anläggningar			- 15 000
Återföring:	Byggnad		+30 000
	Markanläggning	+ 20 000	
	”	+ 15 000	+35 000
Inkomst av näringsverksamhet			50 000

Skattepliktig inkomst på den hälft som anses försåld =25 000

Beräknad skatt = 0,5 x 25 000 = 12 500

Arvskifte:

Ersättning för fastigheten	500 000
Av C övertaget lån	- 100 000
Skatt på kapitalvinst	- 27 000
Skatt på näringsverksamhet	- 12 500
Nettobehållning	360 500

C tillskiftas	200 000	
D ”	+160 500	- 360 500

C tillskiftas ett större belopp än D eftersom han övertar en latent skatteskuld på den del av fastigheten som han anses förvärva genom arv.

Antag att C säljer fastigheten.

C:s beskattning:

Kapitalvinst:

Ersättning		500 000
Omkostnadsbelopp:		
Köp	250 000	
Arv	+150 000	- 400 000
Vinst		100 000

Skattepliktig kapitalvinst
0,9 x 100 000 = 90 000
Skatt 0,3 x 90 000 = 27 000

Näringsverksamhet

Avdrag för oavskrivna mark anläggningar			- 7 500
Återföring:	Byggnad		+ 15 000
	Markanläggn	+ 10 000	
	”	+ 7 500	+ 17 500
Inkomst av näringsverksamhet			25 000

Beräknad skatt 0,5 x 25 000 = 12 500

C tillskiftat belopp 200 000

C:s skatter:		
Kapitalvinst	- 27 000	
Näringsverksamhet	- 12 500	- 39 500
C:s netto		160 500

C och D har alltså realt tillskiftats lika stort värde vardera, 160 500 kr.

3.7.5 Bostadsrätter

I fråga om bostadsrätter gäller för arvtagaren beträffande t.ex. anskaffningsutgift, skifteslikvid och arvinges köp samma eller motsvarande (t.ex. 46 kap. 11 § IL) regler som för fastighet.

3.7.6 Aktier

I fråga om delägarrätter, fordringsrätter och s.k. andra tillgångar får arvtagaren som anskaffningsutgift räkna det omkostnadsbelopp som den tidigare ägaren skulle ha fått tillgodoräkna sig om han istället avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången (44 kap. 21 § 2 st. IL).

Aktier av samma slag och sort

Har arvtagaren redan tidigare aktier av samma slag och sort ska även den övertagna anskaffningsutgiften ingå i en genomsnittsberäkning för hela aktieposten vid en senare försäljning. Genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL ska alltså användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet (prop. 1999/2000:2 s. 535).

Vad som ovan sagts om skifteslikvid och köp från dödsboet när det gäller fastigheter är tillämpligt även för delägarrätter m.m.

3.7.7 Andel i handelsbolag

Negativ anskaffningsutgift

Om ett dödsbos justerade anskaffningsutgift för dess andel i ett handelsbolag är negativ ska andelens övergång till en ny ägare genom arv, testamente eller bodelning behandlas som en avyttring (50 kap. 2 § IL). Dödsboet ska beskattas för det negativa värdet som för en kapitalvinst (50 kap. 3 § IL). Den nye ägarens anskaffningsutgift anses vara noll (50 kap. 4 § IL). Jfr. del 1 avsnitt 34.7.

3.7.8 Andra tillgångar

Personlig tillgång

Åtskillnad görs i 52 kap. IL mellan tillgångar som innehafts för personligt bruk (personlig tillgång) och andra tillgångar. Dödsboet som sådant torde inte kunna inneha tillgångar för personligt bruk. En avlidens personliga tillgångar ska dock behandlas som personliga tillgångar också hos dödsboet (52 kap. 2 § 3 st. IL).

Ej avdrag för förlust

Förlust vid avyttring av personliga tillgångar får inte dras av. Ett dödsbos förluster vid avyttring av sådana tillgångar som boet förvärvat för en delägares privata bruk får inte heller dras av (52 kap. 5 § 2 st. IL).

Hur arvtagarens anskaffningsutgift för s.k. andra tillgångar ska beräknas framgår ovan i avsnitt 3.7.6 Aktier.

3.7.9 Avdrag

Räntor

Dödsboet får göra avdrag för räntor på lån för vilka boet har betalningsansvaret. Om en dödsbodelägare betalar räntor på sådana lån kan han inte få något avdrag eftersom han inte är låntagare och betalningsansvarig (RÅ 1981 1:24).

Den ende delägaren i ett enmansdödsbo anses ha tagit över ägan-

derätten till dödsboets fastighet i och med att bouppteckningen registreras. Han bör dock kunna medges avdrag för räntor som han betalar för lån på fastigheten och som belöper på tid därefter även om lånen formellt tagits över med viss fördröjning.

Förvaltningsutgift

Utgifter för förvaltning av själva dödsboet (inkl. dödsboutredningen) är inte avdragsgilla vid dödsboets inkomsttaxering.

Slutligt underskott

Som framgår nedan i avsnitt 3.8.1, kantrubriken ”Slutligt underskott”, kan avdrag med viss tidsmässig fördröjning göras i inkomstslaget kapital för slutligt underskott på avvecklad näringsverksamhet.

3.7.10 Skattereduktion

Är boets samlade avdrag i inkomstslaget kapital större än inkomsten av kapital får 30 % av den överskjutande delen som inte överstiger 100 000 kr avräknas mot dödsboets statliga och kommunala inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt mot fastighetsskatt. Den del som överstiger 100 000 kr får räknas av med 21 % (65 kap. 9 och 12 §§ IL).

Kan inte underskottet av kapital utnyttjas det år det uppkom därför att dödsboet saknar förvärvsinkomster och inte heller är skyldigt att erlägga fastighetsskatt, kan det inte sparas till senare år.

Underskottet kan inte heller föras över på dödsbodelägarna.

3.7.11 Uppskovsavdrag vid beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

Ursprungsbostad

En skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han tar upp kapitalvinst på grund av avyttring av en ursprungsbostad (47 kap. 2 § IL). Med ursprungsbostad avses en sådan privatbostad i Sverige som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad. En bostad som vid avyttringen ägs av ett dödsbo kan inte var ursprungsbostad (3 §).

Dödsbos uppskovsavdrag

Dödsbo har dock rätt till uppskovsavdrag i två fall (47 kap. 14 § IL):

– Om den som avyttrat ursprungsbostaden dör innan han skaffat en ersättningsbostad, förutsatt att en efterlevande make eller sambo uppfyller de villkor i fråga om förvärv av ersättningsbostad och bosättning där som skulle ha gällt för den döde.

– Om den som förvärvat en ersättningsbostad dör innan han bosatt sig i ersättningsbostaden, förutsatt att en efterlevande make eller sambo bosätter sig i ersättningsbostaden och den då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning övergått till den efterlevande.

Vidare måste i dessa två fall den efterlevande själv uppfylla bosättningskraven även vad gäller ursprungsbostaden.

Dödsbos ersättningsbostad

Om förvärvet av ersättningsbostaden gjorts av den efterlevande måste denne lämna medgivande att dödsboet ska få använda bostaden som ersättningsbostad (47 kap. 15 § IL).

Har den avlidne gjort uppskovsavdrag och dödsboet eller arvtagare sedermera säljer ersättningsfastigheten, ska anskaffningsutgiften vid den kapitalvinstberäkning som då görs minskas med det vinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades (47 kap. 11 § IL och prop. 1993/94:45 sid. 46). Detsamma gäller när dödsboet fått uppskovsavdrag och ersättningsfastigheten säljs av arvtagare.

3.7.12 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Nya regler

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap. IL har för fysiska personer ersatts med nya bestämmelser i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten (SFS 2001:1176 och 2002:1143). Bestämmelserna i 48 a kap. IL trädde ikraft den 1 januari 2002 resp. 1 januari 2003 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering. Se vidare avsnitt 3.7.13 nedan.

Om den avyttrade andelen var en lagertillgång gäller dock bestämmelserna i 49 kap. IL (48 a kap. 1 § och 49 kap. 25 § IL).

I fråga om uppskovsbelopp avseende mottagna andelar med anledning av avyttring av en andel före de nya bestämmelsernas ikraftträdande, tillämpas alltjämt de äldre bestämmelserna.

Ej beskattning

Ett dödsfall och tillkomsten av ett dödsbo utlöser inte i sig någon beskattning av uppskovsbeloppet.

Uppskovsbeloppet ska enligt de äldre bestämmelserna inte heller tas upp till beskattning som följd av att en mottagen andel övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet (49 kap. 25 § IL). Inget hindrar dock dödsboet att ta fram uppskovsbeloppet till beskattning före skiftet om så befinns lämpligt.

Bestämmelserna i 49 kap. 25 § IL skiljer inte mellan en arvtagare som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och en som är

bosatt eller stadigvarande vistas utomlands.

Det förhållandet att arvtagaren inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, medför inte att dödsboet ska ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till en sådan arvtagare (RR:s dom den 22 september 2003, målnr 1337-2003).

3.7.13 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Ej beskattning

Vid framskjuten beskattning övergår omkostnadsbeloppet för den andel som avyttrats på den mottagna andelen.

Det övertagna omkostnadsbeloppet följer den mottagna andelen både när den övergår från den avlidne och till hans dödsbo och när den övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning (48 a kap. 10 § IL). Någon beskattning utlöses inte av sådana äganderättsövergångar.

Om en mottagen andel övergår till en arvtagare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige torde på motsvarande sätt som sagts ovan i avsnitt 3.7 12 dödsboet inte kunna beskattas.

Kvalificerad andel

Om en andel som är kvalificerad hos andelsägaren avyttras genom ett andelsbyte ska även den mottagna andelen anses vara kvalificerad. Om en sådan mottagen andel övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning anses andelen kvalificerad även hos förvärvaren (57 kap. 6 § 2 st. IL).

Andelen testamenteras till juridisk person

Om äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § 2 st. IL genom gåva eller testamente övergår till en juridisk person eller ett handelsbolag, ska den fysiske personen/dödsboet anses ha avyttrat andelen för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (48 a kap. 14 § IL). Den juridiska personen får då marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelen (prop. 2002/03:15 s. 46) .

3.8 Särskilt om inkomst av näringsverksamhet

3.8.1 Kontinuitet från den döde, över dödsboet och till dödsbodelägarna

Kontinuitet

Den s.k. kontinuitetsprincipen tillämpas i de flesta fall av benefika äganderättsöverföringar från dödsbo till dödsbodelägare. Principen innebär att överföringen inte ska utlösa omedelbar inkomstbeskattning utan att förvärvaren tar över dödsboets skattemässiga situation.

- dödsåret

Dödsboet övertar den avlidnes tillgångar genom ett särskilt fång. Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet (4 kap. 1 § IL).

Dödsbo som fortsätter att driva den avlidnes näringsverksamhet tar formlöst över verksamheten i och med dödsfallet och inkomsten beräknas enligt samma grunder som gällt för den avlidne. Vad som var inventarier eller varulager i den avlidnes näringsverksamhet är fortsättningsvis inventarier respektive varulager i dödsboets verksamhet. De för den avlidne i beskattningshänseende gällande värdena på byggnader, inventarier, fordringar, varulager m.m. övertas oförändrade av dödsboet i och med dödsfallet. Dödsboet övertar den avlidnes beskattningssituation. Under detta år råder således full kontinuitet i beskattningen.

- och senare

Från och med året därpå är det ett nytt skattesubjekt som med kontinuitet bedriver verksamheten.

Det finns inte någon allmän regel om kontinuitet i IL, men det finns några specialregler som avser förvärv som sker genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt. Full kontinuitet föreskrivs sålunda för byggnader i 19 kap. 18 §, markanläggningar i 20 kap. 12 §, naturtillgångar i 20 kap. 24 och 28 §§ och skogsavdrag i 21 kap. 16 § IL.

Vad gäller inventarier tas det skattemässiga restvärdet över om inventarierna *ingår* i en näringsverksamhet som förvärvas genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente och inte särskilda skäl talar emot det (18 kap. 8 § IL). Detta innebär att kontinuitet upprätthålls. Vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL krävs för kontinuitet att dödsboet också ska anses överta den avlidnes anskaffningtidpunkter för de övertagna inventarierna. När en dödsbodelägare efter skiftet tar över dödsboets inventarier torde detta förvärv utgöra ett nytt fång i detta avseende.

Förvärvas inventarier genom bodelning med anledning av makes död, arv eller testamente och *ingår* de *inte* i en näringsverksamhet som samtidigt förvärvas på samma sätt, ska marknadsvärdet vid förvärvet anses som anskaffningsvärde när mottagaren sätter in dem i sin egen näringsverksamhet (18 kap. 7 § IL). Om ev. uttagsbeskattning vid förvärv av detta slag, se nedan vid kantrubriken ”- som blir näringstillgång”.

Uttagsbeskattning av avverkningsrätt

I förhandsbeskedet RÅ 1958 ref. 20 avsåg ett dödsbo att genom partiellt arvskifte tillägga dödsbodelägare avverkningsrätt till skog på dödsboets jordbruksfastighet. RR fann att dödsboet inte skulle anses skattskyldigt för intäkt genom upplåtelse av dylik rätt. (Enligt de regler som då var tillämpliga blev uttaget av skog

från dödsboets fastighet inte beskattat varken hos dödsboet eller hos dödsbodelägaren).

Mot bakgrund av utgången i detta förhandsbesked föreslog 1953 års skatteflyktskommitté i sitt betänkande SOU 1963:52 bl.a. en generell regel om att ”separata tillgångar i förvärvskälla” ska uttagsbeskattas till sitt verkliga värde när de övergår till förvärvare genom arv, testamente, bodelning m.fl. fång (s. 13 och 140 ff). Förslaget ledde dock till lagstiftning endast vad gäller uttag av avverkningsrätt till skog (prop. 1965:129 s. 30 ff).

Uttagsbeskattning, bakgrund

Det finns fortfarande inte någon särskild bestämmelse om att dödsbo inte ska uttagsbeskattas vid skifte. Vidare omfattas arvskifte inte av de särskilda undantagen från uttagsbeskattning i 22 kap. 9-12 §§ IL. Fram till 1999 kunde undantag från uttagsbeskattning göras om särskilda skäl mot uttagsbeskattning förelåg. Om en hel näringsverksamhet eller en gren därav tillskiftats en arvinge eller om andel i verksamheten tillskiftats flera arvingar har kontinuiteten upprätthållits genom att den avlidnes skattemässiga situation tagits över.

Av prop. 1998/99:15 s. 151 framgår avseende hel verksamhet att inkomstskatterättslig kontinuitet gäller vid bodelning med anledning av makes död samt vid arv och testamente. Vidare att någon förändring i detta avseende inte övervägts i samband med 1999 års omstruktureringsreform. Inte heller IL är avsedd att medföra någon förändring.

Förutom att vissa transaktioner är undantagna enligt 22 kap. 9-12 §§ IL, kan undantag från uttagsbeskattning enligt IL göras om villkoren i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser är uppfyllda. I 23 kap. 3 § IL sägs ”Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning…”. Äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död omfattas dock inte av begreppet överlåtelse (SOU 1998:1 s. 293 och prop. 1998/99:15 s. 270). Härav följer att reglerna om underprisöverlåtelser inte är tillämpliga.

När föreligger ett uttag,
- för privat bruk
- för överföring till annan närings-verksamhet

I 22 kap. 2 § IL anges två olika situationer där uttag ska anses föreligga. Dels att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk och dels att han för över en tillgång till en annan näringsverksamhet. Inte i någon av dessa situationer byter tillgången ifråga ägare. I det första fallet tar den skattskyldige ut en tillgång för egen konsumtion och i det andra fallet för han över den till en annan näringsverksamhet som han äger. Något uttag enligt denna paragraf kan knappast anses föreligga när tillgångar överförs till ny ägare genom arvskifte.

- överlåtelse

I 22 kap. 3 § IL sägs att ”Med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning…”. Som ovan anförts omfattas emellertid inte äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död av begreppet överlåtelse. Uttagsbeskattning kan alltså inte heller ske med stöd av denna paragraf.

- näringsverksamheten
- upphör inte

Uttagsbeskattning ska emellertid ske enligt 22 kap. 5 § 1. IL när en näringsverksamhet upphör. Enligt SKV:s mening bör den av den avlidne och därefter dödsboet bedrivna näringsverksamheten i detta sammanhang inte anses ha upphört enbart genom det förhållandet att verksamheten i och med skiftet upphört hos det skattesubjekt som dödsboet utgör. Dödsboets näringsverksamhet torde få anses ha upphört vid skiftet om verksamheten som sådan upphört genom att inte någon arvtagare driver den vidare. Detta bör innebära att uttagsbeskattning inte kan ske om någon arvtagare övertar dödsboets näringsverksamhet eller en gren av denna och helt eller delvis fortsätter verksamheten.

- upphör

Om samtliga tillgångar i dödsboets näringsverksamhet i och med skiftet införlivas i arvtagarnas resp. privatförmögenhet får boets näringsverksamhet anses ha upphört och uttagsbeskattning ska ske hos dödsboet vid skiftet.

Skapande konstnärs dödsbo

Ett dödsbo efter en person som bedrivit konstnärlig verksamhet har i praxis inte ansetts kunna fortsätta denna verksamhet (RÅ 1942 ref. 9 och RÅ 1977 ref. 32). Verksamheten har ansetts upphöra i och med dödsfallet.

Enligt 22 kap. 5 § 1. IL ska uttagsbeskattning ske när en näringsverksamhet upphör. Uttagsbeskattning torde därför aktualiseras redan per dödsfallsdagen när en konstnär avlider. Dödsboets försäljning av den avlidne konstnärens alster beskattas enligt kapitalvinstreglerna i 52 kap. 3 § IL. Dödsboet torde i en sådan situation som anskaffningsutgift för den avlidne konstnärens alster får räkna ett belopp motsvarande marknadsvärdet på tillgången. Det finns inte någon bestämmelse som anger vilken anskaffningsutgift som en arvtagare får räkna med för tillgången i det fall den tidigare ägaren har uttagsbeskattats.

Verksamheten kan finnas kvar efter skiftet

I vissa fall har dödsboets näringstillgångar dock bibehållit sin näringskaraktär i arvtagarens hand trots att denne inte använt eller haft för avsikt att använda dem genom att fortsätta verksamheten. Så har varit fallet om dödsboet inte kunnat driva den avlidnes verksamhet vidare och tillgångarna har övergått till en eller flera dödsbodelägare, som efter en tids passivt innehav i avvaktan på en försäljning senare avyttrat tillgångarna till någon som kunnat använda dem i näringsverksamhet. Försäljningen har betraktats som en sista affärshändelse och beskattning har skett som

för inkomst av näringsverksamhet. RÅ 1973 Fi. 772 (tandläkarpraktik), RÅ 1968 Fi. 2106 (konditorirörelse), RÅ 1970 Fi. 600 (mindre fabriksrörelse), RÅ 1971 Fi. 1943 (bilverkstad), RÅ 1971 Fi. 1944 (åkerirörelse).

Enstaka tillgång som blir privattillgång

Om en enstaka tillgång i dödsboets näringsverksamhet tillskiftas arvtagare och därmed införlivas i hans privatförmögenhet, medan verksamheten i övrigt tillskiftas en annan dödsbodelägare som driver denna vidare, kan det ifrågasättas om inte dödsboet ska uttagsbeskattas för denna enstaka tillgång. Rättsläget måste emellertid anses oklart.

Om denne arvtagare senare säljer tillgången torde han inte kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital. Sin anskaffningsutgift beräknar han genom att han inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § IL). Värdemässig kontinuitet upprätthålls därigenom.

- som blir näringstillgång

Om arvtagaren istället infogar en sådan tillskiftad tillgång i en näringsverksamhet som han bedriver får han som anskaffningsvärde räkna marknadsvärdet vid förvärvet (18 kap. 7 § IL). Om värdemässig kontinuitet ska upprätthållas vid sådant förvärv, måste dödsboet uttagsbeskattas. Rättsläget är dock oklart i detta avseende.

Om den tillskiftade tillgången är en fastighet som varit lagertillgång hos den avlidne, se nedan vid kantrubriken ”Näringsidkaren själv avlider”.

Dödsboets avskrivningsunderlag

Om ett enstaka inventarium utskiftats från dödsboet till någon av dödsbodelägarna och detta inte föranlett uttagsbeskattning torde inte dödsboets avskrivningsunderlag kunna reduceras eftersom ingen sådan intäkt uppkommit som avses i 18 kap. 15 § IL. Om det skattemässiga värdet på inventarierna överstiger det verkliga värdet får avdrag ske enligt 18 kap. 18 § IL.

Förvärvarens anskaffningsvärde, särskilda skäl

Om en dödsbodelägare tillskiftats något enstaka inventarium och en annan dödsbodelägare tillskiftas övriga inventarier tillsammans med den näringsverksamhet vari de ingår kan det för den senare föreligga sådana särskilda skäl som omnämns i 18 kap. 8 § IL. De inventarier som ingick i dödsboets skattemässiga restvärde är i sådant fall inte desamma som denne förvärvare övertar. Han bör som anskaffningsvärde för de övertagna inventarierna inte utan vidare få ta över dödsboets skattemässiga restvärde utan en reducering kan komma ifråga.

Personlig tillgång - avskattning

En dödsbodelägare kan genom arv förvärva sådan annan tillgång som avses i 52 kap. IL, vilken varit personlig tillgång i dödsboet, och sedan sätta in denna (t.ex. en bil) i sin egen näringsverk-

samhet. Han anses i sin näringsverksamheten ha anskaffat tillgången ifråga för dess marknadsvärde (14 kap. 16 § IL) om han med tillämpning av 41 kap. 6 § IL avskattat tillgången vid karaktärsbytet som om han avyttrat den mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. En förlust vid sådan avskattning är inte avdragsgill (52 kap. 5 § 2 st. IL).

- ej avskattning

Om tillgångens marknadsvärde är högre än dess omkostnadsbelopp kan den skattskyldige välja att inte göra avskattning (41 kap. 6 § 2 st. IL). Omkostnadsbeloppet beräknas därvid enligt 44 kap. 14 § IL som anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter.

Har avskattning inte skett anses dödsbodelägaren som anskaffningsvärde i sin egen näringsverksamhet få ta upp dödsboets anskaffningsutgift ökad med utgifter för förbättring och minskad med avdrag som gjorts för bl.a. värdeminskning (14 kap. 16 § IL).

Näringsidkarens make avlider

När det gäller bodelning med anledning av makes död har uttagsbeskattning aktualiserats när bodelning har skett med anledning av att näringsidkarens make avlidit. I förhandsbeskedet RÅ 1981 1:89 hade den efterlevande maken drivit byggnadsrörelse och innehade ett antal lagerfastigheter. Dödsbodelägare var den efterlevande maken och tre barn. Den efterlevande makens avsikt var att upphöra med rörelsen och vid bodelningen låta dödsboet överta hela fastighetsbeståndet, varefter barnen vid det kommande arvskiftet skulle tillskiftas samtliga fastigheter. Inget av barnen bedrev byggnadsrörelse. Bodelningen ansågs innebära sådant uttag ur verksamheten som skulle föranleda uttagsbeskattning.

IL

Enligt 22 kap. 5 § 1. IL ska uttagsbeskattning ske när en näringsverksamhet upphör i och med bodelningen eller det efterföljande skiftet. Det får anses oklart om bodelning med anledning av dödsfall kan föranleda uttagsbeskattning enligt IL:s regler av annat skäl än att näringsverksamheten upphör.

27 kap. 18 § IL är inte tillämplig när det är näringsidkarens make som avlidit.

Näringsidkaren själv avlider

Om näringsidkaren själv avlidit har någon uttagsbeskattning av dödsboet inte skett vare sig tillgångarna övergått till den avlidnes efterlevande make genom bodelning eller till arvingar eller testamentstagare vid arvskifte.

För att förhindra kontinuitetsbrott i sådana fall finns särskilda regler. Sålunda framgår av 27 kap. 18 § IL bl.a. att om någon genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvar sådana fastigheter eller andelar som varit lagertillgångar i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrö-

relse *hos den döde*, behåller tillgångarna sin karaktär av lagertillgångar hos förvärvaren bara om denne själv bedriver näringsverksamhet av samma slag som den avlidne eller avser att fortsätta den avlidnes verksamhet. Samma gäller om förvärvaren driver sin verksamhet i aktiebolagsform (RR:s dom den 16 maj 2003, målnr 5846-2002).

Om sådan fastighet inte kommer att bibehålla sin karaktär av lagertillgång hos förvärvaren ska denne anses ha anskaffat fastigheten till dödsboets skattemässiga värde (44 kap. 22 § IL) och han inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsavdrag samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).

Om fastigheten blir privatbostadsfastighet hos den nye ägaren, se avsnitt 3.7.2.

Högre arvskiftesvärden

Det förhållandet att dödsbodelägarna i skiftet åsätter tillgångarna högre värden än dödsboets skattemässiga, medför inte någon beskattning för dödsboet (RÅ 1953 ref. 4). Om den delägare som tillskiftas verksamheten tillgodoför sig dessa högre värden som anskaffningsvärden, ska han beskattas för mellanskillnaden.

Disponibla pensionsmedel

Om ett dödsbo efter en arbetsgivare skiftas, ska disponibla pensionsmedel tas upp som intäkt det beskattningsår då boet skiftas (28 kap. 25 § IL).

Löner

Dödsbodelägare som utför arbete i dödsboets näringsverksamhet kan få lön för sitt arbete på vanligt sätt. Lönen blir avdragsgill i dödsboets verksamhet och skattepliktig inkomst för dödsbodelägaren. Detta gäller även anhöriga till den avlidne vilka inte är dödsbodelägare.

Boutredningsutgifter

Är det däremot fråga om utgifter i samband med boutredning och bouppteckning får dödsboet inte göra något avdrag vid inkomsttaxeringen.

Underskott rullas

Ett underskott i den avlidnes näringsverksamhet från året före dödsfallet får dras av i samma näringsverksamhet (40 kap. 2 § IL) genom att rullas över till dödsåret och övertas av dödsboet. Utvisar även dödsåret underskott får detta rullas vidare till nästa år osv. Dödsboets underskott kan inte föras över till arvtagarna.

Slutligt underskott

Om dödsboet avvecklar eller överlåter sin näringsverksamhet ska beskattningen ske efter samma grunder som skulle ha gällt för den avlidne.

När dödsboet avvecklat sin näringsverksamhet genom att skifta ut verksamheten eller lägga ned den har dödsboet rätt till avdrag för slutligt underskott av näringsverksamhet såsom för kapitalförlust

(42 kap. 34 § IL). Detta innebär att totalt 70 % av underskottet får dras av mot dödsboets inkomst av kapital för beskattningsåret efter avvecklingsåret eller de två därpå följande beskattningsåren. Avdrag för slutligt underskott kan inte utnyttjas efter det att dödsboet slutligt skiftats. Dödsboet har då inte längre några inkomster eller skatter varemot avräkning kan ske.

Underskottet får inte dras av till den del det skulle ha fallit bort om tillgångar eller tjänster som tagits ut ur näringsverksamheten hade uttagsbeskattats.

Underskottsavdrag kan begränsas efter ägarförändring

Vad gäller möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott inträder enligt 40 kap. 11 och 12 §§ IL för underskottsföretag en beloppsspärr vid vissa ägarförändringar, t.ex. när en fysisk person och hans närstående eller ett dödsbo får det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Enligt 13 § i samma kap. ska sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente eller bodelning inte räknas med.

Ett dödsbo har inga närstående, men kan vara närstående till en fysisk person (2 kap. 22 § IL).

3.8.2 Skifteslikvid - arv

Arv

Om en dödsbodelägare vid arvskifte tillskiftas hela näringsverksamheten och fortsätter att driva denna, övertar han de skattemässiga värden som dödsboet har på tillgångarna i näringsverksamheten vid tidpunkten för arvskiftet. Vid beräkning av värdeminskningsavdrag för inventarier anses det övertagna skattemässiga värdet enligt 2 kap. 33 § IL utgöra anskaffningsvärde (18 kap. 8 § IL). I fråga om byggnader och markanläggningar inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (19 kap. 18 § resp. 20 kap. 12 § IL). Dvs. den nye ägaren tar över den tidigare ägarens avskrivningsplaner.

Skifteslikvid Arv, ej köp

Om dödsbodelägaren tillskiftas en näringsverksamhet vars värde överstiger värdet av hans andelsrätt i boet och han som ersättning utger en skifteslikvid till de övriga delägarna, anses hela förvärvet ha skett genom arv. Vad de övriga delägarna därvid erhåller anses de ha fått genom arvskifte och det är inte fråga om någon skattepliktig inkomst för dem.

När förvärvaren sedermera säljer näringsverksamheten får han inte som anskaffningskostnad tillgodoräkna sig den ersättning han lämnade i form av skifteslikvid.

Exempel

Makarna A och B, som båda är avlidna, efterlämnar tre gemensamma barn, C, D och E. C tillskiftas föräldrarnas nä-

ringsverksamhet mot att han utger en arvskifteslikvid.

F:a A o B dödsbo	
Inventarier 300 000	Eget Kapital 300 000

Inventariernas marknadsvärde är 500 000 kr.

Sedan den latenta skatteskulden på F:a A och B:s tillgångar beräknats till 100 000 kr (= 50 %) utger C skifteslikvid till D och E med tillsammans

$$\frac{(500\,000 - 100\,000) \times 2}{3} = 266\,667 \text{ kr}$$

Var och en av C, D och E har genom skiftet netto tillgodogjorts lika stort belopp, 133 333 kr.

C anses ha förvärvat hela verksamheten genom arv och övertar dödsboets skattemässiga värden samt även boets latenta skatteskuld.

F:a C	
Inventarier 300 000	Eget Kapital 300 000

När C i ett senare skede säljer tillgångarna i F:a C får han inte beakta den skifteslikvid han erlagt.

3.8.3 Bodelning

Se ovan i avsnitt 3.8.1 vid kantrubrikerna ”Näringsidkarens make avlider ” och ”Näringsidkaren själv avlider”

3.8.4 Arv och köp

Har en dödsbodelägare förvärvat näringsverksamheten från dödsboet genom ett från arvskiftet fristående köp anses han ha förvärvat verksamheten genom arv till så stor del som motsvarar hans andel i dödsboet och genom köp vad gäller återstoden.

Beträffande näringsfastighet, se även avsnitt 3.7.4 ovan.

Exempel

Makarna A och B har båda avlidit. De efterlämnar tre gemensamma barn, C, D och E. C köper före arvskiftet föräldrarnas näringsverksamhet av dödsboet för tillgångarnas marknadsvärde 500 000 kr.

F:a A o B dödsbo	
Inventarier 300 000	Eget Kapital 300 000

C anses ha förvärvat 2/3-delar genom köp och 1/3-del genom arv.

C:s anskaffningsvärde för inventarierna i den förvärvade verksamheten blir

$$\frac{500\,000 \times 2}{3} + \frac{300\,000}{3} = 433\,333 \text{ kr}$$

F:a C

Inventarier 433 333	Eget Kapital 433 333

Dödsboet anses ha sålt 2/3-delar av verksamheten och 1/3 har övergått till C genom arv. Dödsboet ska som inkomst av näringsverksamhet ta upp 2/3-delar av den vinst som uppkommit genom överlåtelsen, dvs.

$$\frac{(500\,000 - 300\,000) \times 2}{3} = 133\,333 \text{ kr}$$

Efter 50 % skatt (66 667 kr) på denna vinst finns 433 333 kr att senare skifta ut till dödsbodelägarna.

Eftersom C förvärvar sin 1/3-del av näringsverksamheten genom arv, är den del av dödsboets vinst som belöper på C:s andel (66 667 kr) obeskattad vid skiftet. Därför bör C i skiftet tilldelas ett mot skatten härpå (33 333 kr) svarande högre belopp, dvs.

C =	166 667
D =	133 333
E =	133 333
	433 333

I annat fall blir C missgynnad i förhållande till D och E eftersom C även tar över en latent skatteskuld, vilket D och E inte gör.

3.8.5 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

Dödsbo kan inte anses bedriva aktiv näringsverksamhet annat än under dödsåret.

3.8.6 Räntefördelning

Dödsbon omfattas

Reglerna om räntefördelning omfattar även dödsbon (33 kap. 1 § IL, prop. 1999/2000:2 s. 400). Dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig och på vilket bestämmelserna i 4 kap. 3 § IL om utländskt bolag ska tillämpas, omfattas inte.

Övergångspost

Har den avlidne en övergångspost vid beräkning av fördelningsunderlaget för räntefördelning i sin enskilda näringsverksamhet,

tas denna post över av dödsboet och sedan av den som tar över näringsverksamheten genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt. Lagtexten synes ställa krav på att hela näringsverksamheten måste övergå till den nye ägaren genom ett benefikt förvärv (33 kap. 14 § 3 st. IL).

Vid en försäljning av näringsverksamheten får övergångsposten inte tas över. Övergår hela näringsverksamheten genom delvis köp och delvis arv torde övergångsposten alltså inte få tas över till någon del.

Sparat fördelningsbelopp

Den avlidnes sparade fördelningsbelopp enligt 33 kap. 7 § IL får tas över av dödsboet. Dödsboets sparade fördelningsbelopp kan inte sedan föras över till den nye ägaren som genom arv, testamente eller bodelning förvärvar dödsboets näringsverksamhet (RÅ 2001 not. 196).

Särskild post

För att motverka att förvärvaren drabbas av negativ räntefördelning efter förvärvet får en särskild post beräknas enligt 33 kap 15 § IL om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller bodelning och det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten. Fastigheten måste vara kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren. Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar det negativa underlaget före ökningen med posten (33 kap. 17 § IL).

Kapitalunderlag första beskattningsåret

En nystartad verksamhet har inget föregående beskattningsår. Av prop.1993/94:50 s. 314 framgår att justering för räkenskapsår ska ske bl. a. när en näringsverksamhet påbörjas. Enligt SKV:s mening ska därför räntefördelning tillåtas i nystartad verksamhet. En genom arv övertagen näringsverksamhet kan för arvtagarens del utgöra en under året nystartad verksamhet. Arvtagarens kapitalunderlag för räntefördelning beräknas i sådant fall med utgångspunkt i den ingående balansen som ska upprättas när verksamheten påbörjas i hans hand.

3.8.7 Expansionsfond

Dödsbon omfattas

Reglerna om expansionsfond omfattar även dödsbon (34 kap. 1 § IL, prop. 1999/2000:2 s. 409). Dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig och på vilket bestämmelserna i 4 kap. 3 § IL om utländskt bolag ska tillämpas, omfattas inte.

Dödsboet kan ta över expansionsfond

Den avlidnes expansionsfond kan numera föras över till dödsboet. I prop. 1999/2000:2 (s. 416) tas i kommentaren till 34 kap. 18 § bl.a. som exempel ”att en make bedriver näringsverksamhet, den ena maken dör och näringsverksamheten tillskiftas dödsboet

genom bodelning. Därefter tillskiftas ett barn verksamheten vid arvskifte. Då bör fonden kunna föras vidare över dödsboet."

Verksamheten upphör

Om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet ska expansionsfonden återföras (34 kap. 16 § 1. IL). Därmed avses inte det fallet att dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet när verksamheten skiftas ut till en arvtagare som driver verksamheten vidare.

Om näringsidkaren är begränsat skattskyldig i Sverige när han dör, ska under senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag tillämpas för dödsboet (4 kap. 3 § IL). Avdragen för avsättning till expansionsfond ska i sådant fall återföras under det beskattningsår då näringsidkaren dör (34 kap. 16 § 4. IL).

Arv, testamente - skriftlig förklaring, bodelning – skriftligt avtal

Om samtliga realtillgångar (34 kap. 23 § IL) i dödsboets näringsverksamhet genom arv, testamente eller bodelning övergår till en fysisk person som är bosatt i Sverige, får mottagaren ta över expansionsfonden om han lämnar en skriftlig förklaring (vid arv och testamente) eller träffar skriftligt avtal (vid bodelning) om övertagandet (34 kap. 18 § 1 st. IL).

Enmansdödsbo

Bodelning sker ofta p.g.a. makes död. Om efterlevande make är ensam dödsbodelägare torde det enligt SKV:s mening räcka med en skriftlig förklaring om att expansionsfonden tas över. Någon annan person att träffa avtal med finns ju inte.

Högst 185 %

Expansionsfond får tas över till den del den inte överstiger 185 % av realtillgångarna vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året (34 kap. 18 § 2 st. IL).

Särskild post

För att motverka att expansionsfond måste återföras p.g.a. förvärvet får en särskild post beräknas enligt 34 kap 8 § IL om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller bodelning och summan av egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 % av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Fastigheten måste vara kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren. Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 138,89 % av kapitalunderlaget, vilket är gränsen för när återföring måste ske.

3.8.8 Periodiseringsfonder

Dödsbon omfattas

Reglerna om periodiseringsfonder omfattar även dödsbon (30 kap. 1 § IL). Dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig är i och för sig inte undantaget.

Näringsverksamheten upphör

Dödsboet tar över den avlidnes periodiseringsfonder. Fonderna ska, liksom fonder som avsatts i dödsboet, återföras när dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet (30 kap. 9 § IL). Därmed avses även det fallet att näringsverksamheten skiftas ut till en arvtagare som driver verksamheten vidare eller att efterlevande make i ett enmansdödsbo som anses upplöst driver verksamheten vidare. Dödsbodelägarna kan alltså inte ta över någon periodiseringsfond. Återföringen ska ske det sista året dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 322).

Andel i dödsbo

Försäljning av andel i dödsbo medför inte att avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska återföras till beskattning eftersom dödsboet är ett eget skattesubjekt (prop. 1993/94:50 s. 322). Om samtliga dödsbodelägare överlåter sina andelar i dödsboet till någon utomstående kan boet anses upplöst som om det skiftats (RÅ 1962 ref. 2). Periodiseringsfonderna ska i sådant fall återföras i dödsboet.

3.8.9 Nystartavdrag

Avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet kan med tillämpning av 62 kap. 2 och 3 §§ IL göras som allmänt avdrag samma år som underskottet uppkommit.

Dödsbo har för dödsåret rätt till nystartavdrag om den avlidne under detta år drivit aktiv näringsverksamhet och förutsättningarna i övrigt förelegat. För år efter dödsåret anses dödsboets verksamhet passiv och avdragsrätt föreligger inte även om det i och för sig är samma verksamhet som drivs vidare.

Om hela näringsverksamheten tagits över från förälder eller far- eller morförälder genom köp, byte eller liknande förvärv ska femårsperioden för förvärvaren börja räknas från övertagandet om verksamheten är ny för honom (62 kap. 3 § 3 st. IL).

Om näringsverksamheten i annat fall tagits över från närstående får förvärvaren göra nystartavdrag endast om den närstående varit berättigad till sådant avdrag om han fortsatt verksamheten (62 kap. 3 § 3 st. IL). Detta gäller också om näringsverksamheten förvärvats från dödsbo efter någon av de i föregående stycke nämnda personerna.

Har näringsverksamheten t.ex. förvärvats från dödsbo efter närstående person genom arv eller delvis genom köp och delvis genom arv kan förvärvaren alltså göra de nystartavdrag som den avlidne skulle varit berättigad till om han fortsatt verksamheten.

3.8.10 Skogsavdrag

Dödsboet

Dödsbo har rätt till samma skogsavdrag som den avlidne skulle ha haft för en skogsfastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (21 kap. 9 § IL). Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den avlidne är avdragsutrymmet 25 procent liksom för handelsbolag och för övriga juridiska personer (21 kap. 7-9 §§ IL).

Dödsbodelägaren

En dödsbodelägare som förvärvat en skogsfastighet genom arv, testamente eller bodelning övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans (21 kap. 16 § IL). Även om dödsboet förvärvat fastigheten på annat sätt än genom arv blir avdragsutrymmet 50 procent för dödsbodelägaren.

Återförda avdrag

När dödsbodelägare säljer en skogsfastighet som han förvärvat på det sätt som sägs i närmast föregående stycke ska han återföra även de skogsavdrag som den avlidne och dödsboet gjort (21 kap. 16 § och 26 kap. 2 § IL).

Del 2 kap 15

Beträffande anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid förvärv genom arv, gåva eller bodelning se även del 2 avsnitt 15.2.4.5.

3.8.11 Skogskonto

Dödsbo får göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto (21 kap. 21 § och 14 kap. 12 § IL).

Dödsfallet

När en innehavare av skogskonto avlider utlöser dödsfallet inte någon beskattning av skogskontomedlen (prop. 1978/79:204 s. 82).

Skiftet

Om dödsboet har medel på skogskonto ska dessa genast tas upp till beskattning när den avlidnes lantbruksenhet övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt. Det är dock bara i de fall fastigheten utgör den övervägande delen av näringsverksamheten ifråga, som omedelbar beskattning måste ske (21 kap. 39 § IL). Enmansdödsbo anses vanligen skiftade redan när boupptecknigen registrerats.

Delvis köp, delvis arv

I många fall övergår fastigheten till en dödsbodelägare delvis genom köp och delvis genom arv. Vad som gäller i denna situation är osäkert. Om man ser till syftet med lagstiftningen i detta avseende borde dödsboet inte vara tvingat att genast ta upp samtliga skogskontomedel till beskattning när den övervägande delen av näringsverksamheten övergår till ny ägare genom köp och endast en mindre del genom arv.

Bodelning

I RÅ 1970 Fi 1410 hade en skattskyldig genom bodelning erhållit den honom förut tillhöriga fastigheten. Skogskontomedlen har inte beskattats p.g.a. bodelningen. I bodelningsfallen ska fastighet

anses ha övergått till ny ägare endast när bodelningen innebär att fastighet som utgör den övervägande delen av näringsverksamheten har överförts från make A som tidigare förvärvat (ägt) fastigheten till make B. Har däremot halva fastigheten sedan tidigare ingått i make B:s giftorättsgods har alltså inte övervägande delen av fastigheten övergått till ny ägare vid en bodelning varigenom make B tilldelas även den hälft av fastigheten som ingick i make A:s giftorättsgods.

Avyttring av fastigheten

Har dödsboet sålt fastigheten till någon som inte är dödsbodelägare behöver skogskontomedlen inte tas upp till beskattning till följd av överlåtelsen.

Skogskontomedlen skiftas

Om boet skiftas och skogskontomedlen i samband därmed överlåts, ska dödsboet genast beskattas för de överlåtna medlen.

3.8.12 Upphovsmannakonto

Ej avdrag för dödsbo

Dödsbo får inte göra avdrag för insättningar på upphovsmannakonto (32 kap. 1 § IL). Detta gäller såväl för det år dödsfallet sker som för senare år.

Återföring

Om den skattskyldige dör, ska medel som innestår på upphovsmannakonto tas upp som intäkt i näringsverksamhet senast det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än det andra beskattningsåret efter dödsåret (32 kap. 11 § IL).

3.8.13 Ersättningsfonder

Dödsboet tar över den avlidnes ersättningsfond

Dödsbo kan göra avdrag för avsättning till ersättningsfond.

Verksamheten överlåts

Om den huvudsakliga delen av dödsboets näringsverksamhet överlåts eller om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamheten ska avdraget återföras (31 kap. 20 § 1 st. 2. och 4. IL). När näringsverksamheten övergår från en avliden person till hans dödsbo anses inte en sådan överlåtelse ha skett som ska medföra beskattning.

Arv etc.

När den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning ska avdraget återföras (31 kap. 20 § 1 st. 3. IL).

Särskilda skäl

Emellertid får SKV, om det finns särskilda skäl, medge att ersättningsfonder i en näringsverksamhet, i stället för att avdragen återförs till beskattning, får tas över av den som blir ägare till den huvudsakliga delen av näringsverksamheten på grund av arv, testamente eller bodelning (31 kap. 24 § IL). Särskilda skäl kan

anses föreligga om t.ex. den som gjort fondavsättningen avlidit innan han hunnit utnyttja fonden och efterlevande make eller barn avser att fortsätta den av den avlidne bedrivna verksamheten (prop. 1980/81:68 2. 229).

Expropriation m. m.

Om avsättningen skedde till följd av sådana tvångssituationer som avses i 31 kap. 5 § 1-4 IL (expropriation, flygbuller etc.) behöver avdragen inte återföras om näringsverksamheten överlåts eller tillfaller någon annan genom arv, testamente eller bodelning eller om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamheten (31 kap. 20 § 2 st. IL).

3.9 Lagfart på fastighetsförvärv

Den som med äganderätt förvärvat fast egendom ska söka lagfart på förvärvet inom tre månader från förvärvet (20 kap. 1 § 1 st. och 2 § JB).

Dödsbolagfart

Dödsbo behöver inte söka lagfart om den dödes fastighet genom arvskifte övergår direkt till en eller flera arvingar. Om dödsboet däremot avser att sälja fastigheten måste dödsboet först söka lagfart (20 kap. 1 § 2 st. JB).

Tillskiftas make eller sambo genom bodelning en fastighet som han eller hon redan har lagfart på, behöver inte lagfart sökas på nytt.

3.10 Fastighetsskatt

Ägaren skattskyldig

Skattskyldig till fastighetsskatt är ägaren till fastigheten (2 § 1 st. FSL). Efter dödsfallet betraktas dödsboet som ägare till den avlidnes fastighet. Den som ägt fastigheten under en del av året ska betala fastighetsskatt endast för sin innehavstid.

Dödsåret

För dödsåret beskattas den avlidne och dödsboet som en skattskyldig. Någon äganderättsövergång från den avlidne och till dödsboet behöver således inte beaktas.

Bodelning, arvskifte

Överförs fastigheten till ny ägare genom bodelning eller arvskifte blir mottagaren ägare till fastigheten vid tidpunkten för bodelningen eller skiftet och dödsboet anses som ägare för tiden dessförinnan. Detta gäller när den avlidne var ägare till fastigheten. Ägdes fastigheten redan tidigare av den efterlevande maken eller sambon anses äganderätten ha varit obruten för denne.

Saklegat

Har fastigheten av mottagaren förvärvats genom saklegat anses äganderätten ha övergått till mottagaren redan i och med dödsfallet.

Universell testamentstagare

För en universell testamentstagare anses äganderätten till fastigheten ha övergått till denne vid arvskiftet.

3.11 Försäljning av andel i dödsbo

Vid dödsfallet erhåller de skilda dödsbodelägarna rätten till en andel i dödsboet som juridisk person men inte några konkreta tillgångar eller andelar i sådana.

En dödsbodelägare kan innan boet är skiftat överlåta sin andel i boet till någon av de övriga delägarna men även till en person som inte själv är dödsbodelägare. Detta påverkar normalt inte dödsboets beskattning.

Vinst på andel

En vinst vid avyttring av en andel i ett dödsbo är för dödsbodelägaren skattepliktig som kapitalvinst (RÅ 1989 ref. 70). Vinsten ska beräknas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. Andelen anses inte innehavd för personligt bruk och dödsbodelägaren torde inte kunna anses ha någon anskaffningsutgift för andelen, varför hela försäljningssumman torde utgöra skattepliktig vinst.

Andelsköparen och dödsbodelägaren

En utomstående person som köper en andel i ett dödsbo blir inte därigenom arvinge eller testamentstagare efter den avlidne. De tillgångar som tilldelas honom vid skiftet anses civilrättsligt förvärvade direkt från den avlidne. Mot bakgrund av att dödsbodelägaren beskattas för andelsöverlåtelsen torde andelsförvärvaren i beskattningshänseende få anses ha förvärvat tillskiftade tillgångar genom köp eller på liknande sätt. Om samtliga dödsbodelägare avyttrar sina andelar till utomstående kan detta leda till att delägarna skatterättsligt anses ha upplöst boet som om det skiftats. I RÅ 1962 ref. 2 ansågs köparna därför inte ha förvärvat andelar i dödsboet utan andelar av de fastigheter som utgjort boets egendom. Dödsbodelägarna torde som följd härav böra beskattas som om de sålt dödsboets egendom efter skiftet.

Bodelning

Fram till bodelningen äger och förvaltar efterlevande make själv sitt giftorättsgods. Den efterlevande maken har rätt att ensidigt bestämma att hålla allt sitt giftorättsgods utanför bodelningen. Om t.ex. den avlidnes särkullbarn säljer sin dödsboandel till någon utomstående, kommer denna försäljning i så fall inte att omfatta något av den efterlevande makens giftorättsgods.

Gåva och arv

Vid överlåtelse av andel i dödsbo genom gåva ska gåvobeskattning ske om andelen tillträtts. Om dödsboets tillgångar skiftas mellan delägarna i andra proportioner än dem som låg till grund för arvsbeskattningen, föranleder detta normalt inte gåvobeskattning (NJA 1985 s. 264).

Om samtliga andelar i ett dödsbo gått i arv till nya innehavare torde boet anses bestå.

3.12 Skatt på ackumulerad inkomst

Tre år

Även dödsbon kan komma ifråga för särskild skatteberäkning för statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Det är dock bara för dödsåret och de tre därpå följande beskattningsåren som särskild skatteberäkning kan bli aktuell (66 kap. 1 § IL).

Den döde och dödsboet

Vid fastställande av fördelningstid ska dödsbo och den avlidne anses som en och samma person. Skiftas dödsboet får dödsbodelägarna inte tillgodoräkna sig den tid den avlidne och dödsboet drivit näringsverksamheten.

Efterlevande make

I ett fall görs avsteg från sistnämnda regel. Om en enskild näringsverksamhet eller en andel i ett handelsbolag vid ena makens död övertagits av den efterlevande maken som ensam dödsbodelägare, anses den efterlevande, om han begär det, ha bedrivit verksamheten eller innehaft andelen även under den tid den avlidne maken innehaft den. Detta gäller dock bara för sådana beskattningsår då makarna varit gifta hela eller del av året (66 kap. 9 § IL). Den ackumulerade inkomsten kan också hänföra sig till tid före övertagandet.

3.13 Periodiska understöd

Allmänt avdrag får göras för periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar som inte ska dras av i något inkomstslag om utbetalningen görs på grund av föreskrift i testamente eller görs från dödsbo utan att vara s.k. egendomslivränta (62 kap. 7 § 1 st. IL). Mottagaren beskattas för erhållna belopp.

Som förutsättning för avdrag gäller vidare att mottagaren är 18 år eller äldre och har avslutat sin skolgång (3 st. samma lagrum). Av 9 kap. 3 § IL framgår vidare att avdrag inte får göras för utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll.

3.14 Utländska dödsbon

Ett utländskt dödsbo är ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig, dvs. ett dödsbo efter en person som vid sin död inte var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige (4 kap. 3 § och 3 kap. 17 § IL).

Dödsåret

Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet (4 kap. 1 § IL). Detta gäller oavsett om den döde var obegränsat eller begränsat skattskyldig. Utländskt dödsbo synes alltså för detta år betraktas som en utomlands bosatt fysisk per-

son. Även för utländska dödsbon gäller att boet för dödsåret är skattskyldigt både för den avlidnes inkomster och för sina egna. Utländskt dödsbo kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne var bosatt här i landet under någon del av året (63 kap. 2 § IL). Har begränsad skattskyldighet förelegat under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten (65 kap. 4 § IL).

Senare år

För senare år än dödsåret ska för utländskt dödsbo tillämpas de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL) och någon taxering till kommunal inkomstskatt ska inte ske. Däremot är sådant dödsbo enligt 6 kap. 11 § IL skattskyldigt till statlig inkomstskatt för vissa inkomster, nämligen;

- inkomst från ett fast driftsställe eller en fastighet i Sverige,
- inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus i Sverige avyttras, och
- inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Vidare föreligger skattskyldighet för ersättning i form av royalty i vissa fall.

Privatbostad

Eftersom reglerna för utländskt bolag ska tillämpas fr.o.m. året efter dödsåret, ska småhus och bostadsrätt som var privatbostad för den avlidne, hänföras till näringsverksamhet redan från denna tidpunkt. Tröghetsregeln i 2 kap. 12 § IL är inte tillämplig.

Ingen förmögenhetsskatt

Dödsbo efter den som vid sin död inte var bosatt i Sverige är inte längre skattskyldigt till statlig förmögenhetsskatt.

3.15 Delägare i utländskt dödsbo

Utdelning och utskiftning

Vad som delas eller skiftas ut från ett utländskt dödsbo till i Sverige bosatt delägare ska tas upp i inkomstslaget kapital (42 kap. 23 § IL) till den del de till delägaren överförda beloppen härrör från boets inkomster av löpande avkastning och kapitalvinster under den tid boet varit oskiftat (*utdelning*). Till den del de överförda beloppen är hänförbara till den avlidnes efterlämnade tillgångar ska de inte tas upp (*utskiftning*).

När sker beskattning

Beskattning ska ske såväl om utdelningen lämnas kontinuerligt som om totalt skifte sker (RÅ 1974 A 1607). Vid totalt skifte ska en uppdelning göras på utdelning och utskiftning. Skattskyldigheten för utdelning inträder när denna kan disponeras (41 kap. 8 §),

varmed avses detsamma som ”blivit tillgänglig för lyftning” (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 487).

Anskaffningsutgift för tillgång

I RSV/FB Dt 1985 :13 har dåvarande riksskattenämnden uttalat att som ingångsvärde (anskaffningsutgift) vid dödsboets kapitalvinstberäkning vid avyttring av tillgångar ska räknas tillgångens marknadsvärde vid dödsfallet. I samma förhandsbesked har ställning tagits till hur ett utländskt dödsbos vinst vid försäljning av aktier skulle delas upp mellan utdelning och utskiftning. Förhandsbeskedet överklagades inte varför RR inte tagit ställning i frågan.

Ej dubbelbeskattning

Ett utländskt dödsbo är skattskyldigt enligt 6 kap. 11 § IL för bl.a. inkomst från ett fast driftsställe eller en fastighet i Sverige. I syfte att förhindra dubbelbeskattning av utdelning från utländskt dödsbo, är i Sverige bosatt delägare skattebefriad för utdelning som härrör från inkomst som dödsboet är skyldigt att här betala inkomstskatt för (42 kap. 23 § IL). Det kan t.ex. gälla den avlidnes här belägna privatbostad, som i dödsboets hand klassificeras som näringsfastighet, från vilken delägaren fått utdelning i form av bostadsförmån. Så långt inkomster som varit skattepliktiga för dödsboet räcker, anses utdelning till delägarna komma från sådan inkomst och inte från inkomst som för dödsboet inte beskattats i Sverige.

Exempel

Ett utländskt dödsbo har fyra delägare varav en är bosatt i Sverige. Under beskattningsåret har dödsboet haft 10 000 kr i inkomst från en här belägen fastighet och 20 000 kr i ränteinkomster från en utländsk bankräkning. Av inkomsterna har 5 000 kr använts till omkostnader som inte varit att hänföra till någon viss näringsverksamhet. I dödsboet har behållits 3 000 kr och 22 000 kr har utdelats till delägarna. Eftersom dödsboet är skyldigt att betala skatt för inkomsten av fastigheten i Sverige, ska den svenske delägaren beskattas här för endast sin andel, en fjärdedel, av 22 000 – 10 000 = 12 000 kr, dvs. för 3 000 kr.

Kupongskatt

Kupongskatt räknas i detta hänseende inte som inkomstskatt till följd av att dödsboet skulle var skattskyldigt i Sverige enligt 42 kap. 23 § IL. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock, liksom förvaltningskostnader, i stället avräknas från den utdelning som ska beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985 :13).

Ingen förmögenhetsskatt

Andel i utländskt dödsbo ska inte förmögenhetsbeskattas hos en i Sverige bosatt dödsbodelägare.

3.16 Förteckning över några facktermer

Arvinge är den som enligt lagens (ärvdabalkens) regler, *arvsordningen*, har rätt att ta arv efter en avliden.

Arvlåtare är en avliden person som efterlämnar egendom, *kvarlåtenskap*.

Arvsavstående innebär att den som har rätt att ta del i någons *kvarlåtenskap* p.g.a. arvs- eller testamentsrätt kan avstå från denna sin rätt helt eller delvis. Rätten går då vidare till den som skulle varit berättigad till arv eller testamentslott om den som avstått varit avliden. Gäller avståendet endast ett visst belopp eller viss egendom blir den tillträdande arvingen inte *dödsbodelägare*.

Arvskifte, är delning av en avlidens *kvarlåtenskap* mellan hans *arvingar* och/eller *testamentstagare.*

Arvslott är den andel i en *kvarlåtenskap* som en *arvinge* ha rätt till enligt *arvsordningens* regler.

Arvsordningen är den turordning i ärvdabalken, efter vilken arvingar tar arv, beroende av närheten i släktskap.

Bodelning mellan makar innebär att giftorättsgemenskapen upplöses genom att makarnas sammanlagda *giftorättsgods* hälftendelas (enligt huvudregeln) mellan den efterlevande maken och avlidne makens dödsbo. Den hälft som faller på dödsboet utgör tillsammans med eventuell *enskild egendom* den *avlidnes kvarlåtenskap*. Bodelning kan ske under bestående äktenskap om makarna är överens om det samt när äktenskapet upphör, genom dödsfall eller skilsmässa.

Bodelning mellan sambor innebär en delning av bostad och bohag som de skaffat för gemensam användning. Kan bara göras när samboförhållandet upplöses, antingen genom separation eller genom dödsfall.

Destinatär brukar den kallas som någon vill gynna genom en benefik rättshandling.

Dödsbo är den rättsliga gemenskap som råder under utredningen av egendomen efter en avliden. Dödsboet är en självständig juridisk person, som kan köpa, sälja, ingå avtal etc. I boet ingår den dödes alla tillgångar och skulder.

Dödsbodelägare är efterlevande make och sambo (fram till bodelning) samt *arvingar* och *universella testamentstagare*, men inte legatarier.

Enskild egendom se giftorättgods.

Förmånstagare är en person till vars förmån t.ex. en livförsäkring tagits, den som ska få ut försäkringsbeloppet när den försäkrade dör.

Giftorätt är vardera makens rätt att vid *bodelning* få värde motsvarande hälften av andra makens egendom, om denna är *giftorättsgods*.

Giftorättsgods. Makars egendom är giftorättsgods om det inte bestäms i *äktenskapsförord* mellan makarna eller såsom *villkor i gåvobrev* eller *testamente* att den ska vara enskild egendom. I enskild egendom har andra maken inte giftorätt.

Kvarlåtenskap är en samlingsbeteckning för de tillgångar och skulder som en *arvlåtare* lämnar efter sig.

Laglott är hälften av *bröstarvinges arvslott.*

Legat är en särskild i testamente given förmån, t.ex. en sak, ett belopp i pengar, en nyttjanderätt till egendom eller en rätt att få inkomsten från viss egendom. Legatarie är den som får ett legat.

Särkullbarn är barn som inte är gemensamt barn till två makar.

Testamentstagare är den som ska erhålla något enligt ett testamente.

Testator är den person som i ett testamente bestämt hur hans *kvarlåtenskap* ska fördelas.

Universell testamentstagare är den som genom testamente fått rätt till *kvarlåtenskapen* efter en *testator,* i dess helhet, viss andel av den eller vad som blir kvar sedan *legat* utgått.

Äktenskapsförord är ett avtal mellan två som ska gifta sig att all eller viss egendom ska vara enskild egendom i äktenskapet. Eller ett avtal mellan makar att all eller viss egendom som tidigare varit giftorättsgods i fortsättningen ska vara enskild egendom. Eller tvärtom.

4 Särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer

4.1 Försäkringsföretag

prop. 1989/90:110 s. 571 – 576, SkU30
prop. 1992/93:187 s. 151 – 174, SkU31
prop. 1993/94:85 s. 55 – 57, SkU16
prop. 1999/00:2, Del 2 s. 444 – 451, SkU2
prop. 2001/02:42, SkU7

Sammanfattning

Definition

Försäkringsföretags rörelser beskattas enligt olika metoder. Avgörande för val av beskattningsmetod är företagets karaktär av livförsäkringsföretag eller skadeförsäkringsföretag.

Med livförsäkringsföretag avses enligt 39 kap. 2 § första stycket IL

1. livförsäkringsbolag enligt 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (1982:713), och
2. utländskt försäkringsföretag som bedriver livförsäkringsrörelse i Sverige med stöd av lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

Med *skadeförsäkringsföretag* avses annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag (2 st.).

Utländska försäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som företaget bedriver från fast driftställe här (3 st.).

4.1.1 Livförsäkringsföretag

Den del av ett livförsäkringsföretags verksamhet som hänför sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning inkomstbeskattas inte, 39 kap 3 § IL. I stället beskattas livförsäkringsföretagen för en schabloniserad avkastning på pensionskapitalet, beräknat enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på

pensionsmedel. Närmare om beräkning av avkastningsskatten, se avsnitt 13.

Egen verksamhet

För ett livförsäkringsföretags egen verksamhet, dvs. verksamhet som inte hänför sig till förvaltning av kapital för pensions- och kapitalförsäkringstagarnas räkning, gäller i princip de vanliga reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamheten. Ett par särbestämmelser finns dock. Skattskyldighet föreligger inte för intäkter i form av influtna försäkringspremier och avdrag får inte göras för utbetalda ersättningar o. dyl. Det torde f.n. endast vara fondförsäkringsbolagen som bedriver verksamhet som inte är hänförlig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning.

Sjuk-, olycksfalls- och grupplivförsäkringar

Till den del ett livförsäkringsföretags inkomster, premier och utgifter hänför sig till sjuk-, olycksfalls- och grupplivförsäkringar är inkomsten skattepliktig och utgifterna avdragsgilla enligt bestämmelserna i 39 kap. 6-9 §§ IL. Det innebär att även resultatet av kapitalförvaltningen för dessa försäkringar är skattepliktiga enligt IL.

4.1.2 Skadeförsäkringsföretag

Skadeförsäkringsföretag beskattas för överskottet av sin försäkringsrörelse, inklusive kapitalförvaltningen. Resultatet beräknas enligt i huvudsak samma regler som för andra företag, med undantag av de tillägg som finns i 39 kap. 6-9 §§ IL.

Det som är speciellt för skadeförsäkringsföretagen är att de får göra avdrag för bl.a. ökning av vissa försäkringstekniska avsättningar, ökning av säkerhetsreserv och för utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning. Minskning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv ska tas upp som intäkt.

Enligt tidigare lydelse av 39 kap. 10 § IL skall utländska skadeförsäkringsföretag schablonbeskattas med 2 procent av företagets premieinkomst av den försäkringsrörelse som bedrivs i Sverige. Bestämmelsen har utgått fr.o.m. 2003 års taxering (prop. 2001/02:42). Verksamhet som ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige ska enligt de nya reglerna beskattas enligt konventionell metod. Äldre bestämmelser tillämpas dock för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2002.

Regeringsrätten fann i RÅ 1999 ref. 58 att schablonbeskattningen stred mot diskrimineringsförbud (den s.k. medborgarskapsregeln) i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och att företaget i fråga därför hade rätt att begära inkomstbeskattning enligt de regler som gäller för svenska skadeförsäkringsföretag.

4.1.3 Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter

Om ett försäkringsföretag ska dela upp en intäkts- eller kostnadspost mellan olika delar av sin verksamhet, ska fördelningen göras på skäligt sätt, 39 kap. 11 § IL. Bestämmelsen har betydelse vid livförsäkringsföretags fördelning av skattepliktig verksamhet enligt IL och sådan verksamhet som beskattas enligt reglerna om avkastningsskatt.

4.1.4 Övertagande av hela försäkringsbeståndet

Om ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag, ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av överlåtelsen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företagets skattemässiga situation, 39 kap. 12 § IL. Tillämpning av kontinuitetsregeln förutsätter att överlåtande och övertagande företag är skattskyldiga i Sverige (prop. 2001/02:42 s. 22).

Bestämmelsen är hämtad från 2 § 4 mom. SIL.

4.1.5 Övrigt

För försäkringsföretag finns särskilda regler om årsredovisning i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Enligt 4 kap 5 § ÅRFL får ett försäkringsföretags placeringstillgångar – med undantag för andelar i koncernföretag och intresseföretag – värderas till verkligt värde. Vinst som uppkommer till följd av att det bokförda överstiger anskaffningsvärdet skall sättas av till en fond för orealiserade vinster (4 kap 6 § ÅRFL). Innebörden av detta är att de orealiserade vinsterna inte kan läggas till grund för utdelning.

Ett försäkringsföretags placeringstillgångar, som är lagertillgångar enligt ÅRFL, får tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna (17 kap 17 § IL). Detta gäller inte för placeringstillgångar i form av kontorsfastigheter som huvudsakligen är avsedda för försäkringsrörelsen och inte heller för andelar i dotterföretag och intresseföretag (17 kap 18 § IL).

Enligt den s.k. utdelningsspärren får det lägre värdet på placeringstillgångarna inte användas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinsten (17 kap 21 § IL).

4.2 Investmentföretag och värdepappersfonder

Sammanfattning

Bestämmelserna om investmentföretag och värdepappersfonder finns i 39 kap. 14-20 §§ IL. Tidigare fanns bestämmelserna i 2 § 10 mom. SIL.

Investmentföretag och värdepappersfonder utgör ett slags mellanhandsägare. Skattereglerna har utformats utifrån en målsättning att åstadkomma neutralitet mellan direkt och indirekt ägande (prop. 1998/90:110 s. 564-566).

4.2.1 Investmentföretag

Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 560-566, 696
prop. 1993/94:50 s. 191-194, 342-344 och 353
prop. 1993/94:234 s. 103-104, 130 och 134-135
prop. 1994/95:25 s. 52-53, 91 och 95
prop. 1996/97:18 s. 29-32
prop. 1998/99:15 s. 266 och 300, 253 ff. och 297 f
prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 451-454

4.2.1.1 Definition

Med *investmentföretag* avses enligt 39 kap. 15 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening;

- som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar,
- vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägaren riskfördelning, och
- som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.

Vad gäller kravet på att företaget ”uteslutande eller så gott som uteslutande” ska förvalta värdepapper eller liknande tillgångar, se motsvarande bedömning beträffande förvaltningsföretag, avsnitt 1.3.3. I definitionen av förvaltningsföretag ändrades med verkan fr.o.m. 1992 års taxering begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” till ”obetydlig”. Någon saklig ändring var dock inte avsedd (prop. 1989/90:110 s. 707).

En fråga som har aktualiserats är om ett investmentföretags omsättning av värdepapper kan bli så omfattande att företaget anses bedriva handel med värdepapper. I RÅ 2002 ref 52 anger Re-

geringsrätten att någon övre gräns för antalet omplaceringar inte framskymtat i förarbeten eller praxis. Detta innebär däremot inte att ett investmentföretag kan omsätta sitt innehav utan begränsning. Enligt Regerinsrättens uppfattning är en grundläggande förutsättning för ett investmentföretags verksamhet att syftet med verksamheten är förvaltning och att förvaltande verksamhet bedrivs. I det aktuella fallet fann Regeringsrätten att en omfattande likviditetsförvaltning i form av köp och försäljning av börsaktier vid sidan av investeringsverksamheten inte förtog företaget dess karaktär av investmentföretag. Likviditetsförvaltningen hade genomsnitt omfattat något under 20 % av det samlade investeringsbara kapitalet.

Frågan om vad som avses med ett ”välfördelat värdepappersinnehav” som erbjuder andelsägarna riskfördelning har i ett par fall prövats av RR. I RÅ 1966 Fi 192 ansåg RR, att det inte förelåg ett välfördelat värdepappersinnehav när bolagets tillgångar till övervägande del utgjordes av aktier i dotterbolag. I RÅ80 Aa 152 fann RR att man inte kunde anse att någon riskfördelning förelåg då ett ömsesidigt ägarförhållande fanns mellan det ägande företaget och de företag som det ägde aktier eller andelar i.

I RÅ 1991 ref. 88 och RÅ 1995 not. 406 (båda förhandsbesked) har RR som ett led i prövningen av om ett aktiebolag vid inkomsttaxeringen skulle anses vara ett investmentföretag utvecklat vad som krävs för att bolaget genom ett välfördelat värdepappersinnehav ska anses erbjuda aktieägarna riskfördelning.

Lagtexten anger inte något minsta mått på "ett stort antal fysiska personer". Det finns inte heller något krav på att samtliga aktier eller andelar måste ägas av fysiska personer. Att börsnoterade investmentföretag som är registrerade på A-listan uppfyller kraven enligt definitionen får anses klart. Var gränsen ska dras för företag som inte är börsnoterade är oklart. Det kan nämnas att för att ett företag ska få inregistreras på Stockholms fondbörs A-lista krävs bl.a. att minst 2 000 aktieägare vardera äger aktier till ett värde av minst ett halvt basbelopp samt att minst 25 % av aktiekapitalet och minst 10 % av rösterna ägs av allmänheten. I RÅ 1969 Fi 1484 hade bolaget ett åttiotal ägare med ungefär lika stora aktieposter. Kravet på ägarspridning ansågs inte vara uppfyllt. I R78 1:61 skulle bolaget efter nyemission komma att ägas av 740 personer. Att en viss grupp av varandra närstående fysiska personer skulle komma att äga 30-35 % av det totala antalet aktier i bolaget hade ingen betydelse. Ägarspridningen ansågs tillräcklig.

Tidpunkt för karaktärsbyte

I RÅ 2001 ref. 49 (överklagat förhandsbesked) har RR slagit fast att de särskilda skattereglerna för investmentföretag ska tillämpas på företagets beskattning fr.o.m. den tidpunkt under beskattningsåret då företaget fått karaktären av investmentföretag.

4.2.1.2 Löpande intäkter

Enligt 39 kap. 14 § IL gäller vid inkomstberäkningen för investmentföretag, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i IL, följande:

1. Kapitalvinster på delägarrätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägarrätter får inte dras av.
2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 % av värdet på investmentföretagets delägarrätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets sådana aktier ska inte inräknas i underlaget.
3. Utdelning som företaget lämnar ska dras av.(Den tidigare regeln om att utdelningen inte fick ge underskott har tagits bort fr.o.m. taxeringsåret 2003). Sådan utdelning av andelar i ett dotterföretag som avses i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) ska dock inte dras av.

Den utdelning som ska dras av enligt punkten 3 ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

Schablonbeskattning av kapitalvinster

Beträffande aktier, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och annat som beskattas enligt reglerna i 48 kap. IL om delägarrätter, sker således inte en konventionell kapitalvinstbeskattning. I stället görs en schablonbeskattning. Som intäkt ska 1,5 % av värdet av investmentföretagets delägarrätter vid beskattningsårets ingång tas upp. Schablonintäkten 1,5 % gäller för helt år räknat och proportioneras vid kortare eller längre beskattningsår. (T.o.m. 2002 års taxering var schablonintäkten 2,0 %).

De delägarrätter som ett investmentföretag tillförts genom fusion med ett konventionellt beskattat dotterbolag omfattas inte av schablonbeskattningen om fusionen ägt rum den 1 januari 1999 eller senare (RÅ 2000 ref. 18). Investmentföretaget är därför skattskyldigt för kapitalvinster på de tillförda delägarrätterna i en särskild ”fålla”. Om fusionen i stället ägt rum före den 1 januari 1999 omfattas de tillförda delägarrätterna av schablonbeskattningen (RÅ 2001 not. 139).

Utdelningar, räntor m.m.

Utdelningar är skattepliktiga fullt ut. Avdrag medges dock för utdelning som investmentföretaget beslutat att dela ut för beskattningsåret. På så sätt ges investmentföretaget möjlighet att eli-

minera dubbelbeskattningen av intäkterna i företaget.

Även räntor på delägarrätterna beskattas på vanligt sätt. För ränte- och förvaltningsutgifter medges avdrag fullt ut (prop. 1989/90:110 s. 565).

4.2.1.3 Avskattning av investmentföretag

I 39 kap. 16-18 §§ IL finns särskilda avskattningsregler för det fall ett företag inte längre uppfyller definitionen på ett investmentföretag. Avskattning ska dock inte ske när ett investmentföretag upplöses genom likvidation.

Avskattningen avser delägarrätter som schablonbeskattats hos investmentföretaget. Den görs för att kompensera för att det efter karaktärsändringen fortfarande finns realiserade men obeskattade vinster i bolaget som kan lämna avkastning framöver, vilket inte är möjligt i andra bolag. Eftersom investmentföretag i praktiken är enkelbeskattade i och med att utdelning får dras av, behövs ingen avskattning i de fall aktieägaren i företaget sålt sina aktier under året.

Avskattningen innebär att företaget som avskattningsintäkt ska ta upp 16 % av det högsta av marknadsvärdena på de delägarrätter som innehafts av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar eller vid ingången av något av de fem föregående beskattningsåren. Om aktier i investmentföretaget avyttrats under året eller om de innehas av ett annat investmentföretag ska avskattningen inte omfatta den del av avskattningsintäkten som belöper på dessa aktier.

De avskattade delägarrätterna ska därefter anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet, 39 kap. 19 § IL.

För andra ägare finns en möjlighet till frivillig avskattning. Deras aktier anses då avyttrade till marknadsvärdet vid tidpunkten för avskattningen och återköpta för samma pris, 39 kap. 18 § IL.

Avskattningstidpunkten

Reglerna för beskattning av investmentföretag gäller så länge företaget har denna karaktär. Efter karaktärsbytet, som sker en viss dag under beskattningsåret, gäller allmänna skatteregler (prop. 1998/99:15 s. 257).

Övrigt

Investmentföretag omfattas inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelser, verksamhetsavyttringar eller periodiseringsfonder.

4.2.2 Värdepappersfonder

Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 561-566, 696
prop. 1992/93:206
prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 451-452, 454

Definition

Med *värdepappersfond* avses, enligt 1 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, en fond bestående av fondpapper och andra finansiella instrument, vilken bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som skjutit till kapital.

Fonden är inte en juridisk person, men utgör däremot ett särskilt skattesubjekt som är skattskyldigt för inkomst av tillgångar som ingår i fonden, 6 kap. 4 § IL.

Utländska fonder

Reglerna i 39 kap. 14 § IL gäller inte bara svenska värdepappersfonder, utan också utländska fonder som motsvarar svenska värdepappersfonder vad avser öppenhet, reglering och kontroll (bet. 2000/01:SkU9 s. 6-7, SFS 2000:1354). Se också RÅ 2001 not. 145 (förhandsbesked avseende 2001 års taxering).

Löpande beskattning

Schablonreglerna för beskattning av investmentföretag gäller också för värdepappersfonder.

Av RÅ 1996 not. 65 framgår att utgifter för courtage som fonden har vid omplaceringar av värdepapper inte utgör direkt avdragsgilla förvaltningsutgifter, utan omfattas av schablonbeskattningen.

Fonden får dra av utdelning till annan än delägare i fonden (t.ex. en ideell organisation) med högst ett belopp som motsvarar 2 % av fondens värde vid utgången av beskattningsåret.

4.2.2.1 Sammanläggning eller delning av värdepappersfonder

I 39 kap. 20 § IL regleras att sammanläggning eller delning av värdepappersfonder enligt 33 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder inte ska leda till uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL.

Skattemässig kontinuitet

Vid en ombildning ska den eller de nya fonderna inträda i den eller de upphörda fondernas skattemässiga situation när det gäller tillgångarnas anskaffningsutgift och annat som påverkar kapitalvinstberäkningen. Skattemässig kontinuitet ska alltså gälla vid ombildningen.

I 39 kap. 20 § tredje stycket IL regleras också att rätt att dra av och skyldighet att ta upp skatt som avser tiden före ombildningen övergår till den eller de nybildade fonderna.

På delägarnivå

Av 17 kap. 15 § och 48 kap. 18 § IL framgår att en ombildning av värdepappersfond inte heller medför någon omedelbar beskattningskonsekvens för fondens delägare.

4.3 Kooperativa föreningar

4.3.1 Allmänt

En ekonomisk förening utgör ett särskilt skattesubjekt. Skattereglerna är i stort sett desamma som för aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och föreningen är obegränsat skattskyldig.

Vinst hos ekonomiska föreningar ska i princip dubbelbeskattas. För kooperativa föreningar finns dock sådana lättnader i skattelagstiftningen att de i realiteten kan sägas vara enkelbeskattade. Enkelbeskattningen åstadkoms genom att föreningen har dels avdragsrätt för s.k. kooperativ utdelning, dvs. rabatt (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) på medlemmars köp eller försäljningar, dels, med vissa undantag, avdragsrätt för insatsutdelning och för utdelning på förlagsinsatser. För s.k. konsumentkooperativa föreningar finns dock ett tak för hur hög utdelning som kan lämnas med avdragsrätt, se vidare under 4.3.3.1. I den mån den kooperativa utdelningen endast innebär inbesparade levnadskostnader, är den skattefri för mottagaren.

4.3.2 Definitioner

Definitionen av kooperativ förening, som tidigare fanns i 2 § 8 mom. SIL, har ändrats något i samband med införandet av IL.

Kooperativ förening

I 39 kap. 21 § första stycket IL anges nu att med *kooperativ förening* avses en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som ange i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL, och som tillämpar lika rösträtt.

Enligt 3 kap. 1 § EFL får en ekonomisk förening inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak.

Öppenhet

I den tidigare skattemässiga definitionen av kooperativ förening fanns kravet på öppenhet utförligt definierat. I IL definieras kravet på öppenhet genom hänvisningen till EFL. Om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller

kraven för inträde i föreningen, ska föreningen för att anses öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får.

Enligt 15 § lagen (1987:668) om införande av lagen om ekonomiska föreningar gäller för vissa äldre ekonomiska föreningar som har registrerats före den 1 januari 1953 inte det krav på öppenhet som anges i 3 kap. 1 § LSK. Genom IL:s krav att föreningen ska vara öppen på det sätt som anges i 3 kap 1 § LSK omfattas dock också dessa äldre föreningar av kravet på öppenhet för att de ska anses som kooperativa vid tillämpningen av IL (prop. 1999/2000:2 s. 455).

Kooperativa föreningars centralorganisationer anses som öppna även om de beviljar inträde bara för sådana lokala föreningar som uppfyller centralorganisationens krav på stadgar, skötsel och solidaritet och även om bara ett enda företag inom varje område antas som medlem.

Lika rösträtt

Kravet på lika rösträtt innebär att varje medlem ska ha en röst. En centralorganisation berövas dock inte sin kooperativa karaktär om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal.

Medlemsfrämjande förening

En förening som inte själv i huvudsak bedriver ekonomisk verksamhet bedrivs av en eller flera andra ekonomiska föreningar anses, enligt 1 kap. 1 § tredje stycket EFL, som ekonomisk förening under förutsättning att föreningens tillgångar till övervägande del består av andelar i den eller de andra föreningarna. En sådan förening benämns, enligt 39 kap. 21 a § IL, *medlemsfrämjande förening* (prop. 1999/2000:88).

En medlemsfrämjande förening kan inte vara ett förvaltningsföretag, 24 kap. 14 § IL.

4.3.3 Avdragsrätt för lämnade utdelningar

4.3.3.1 Kooperativ utdelning

Avdrag för lämnad utdelning

Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten i den kooperativa verksamheten i form av rabatt (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) i förhållande till gjorda köp eller försäljningar ska dras av, 39 kap. 22 § IL. Dessa former av utdelning kan med ett gemensamt namn kallas för kooperativ utdelning. Avdrag för utdelning ska göras oavsett om mottagaren är medlem i föreningen eller inte (prop. 1983/84:84 s. 194).

Tidigare gällde att den kooperativa vinsten skulle härröra från ”verksamhet i vilken medlemmarna deltar som avnämare eller leverantörer” (prop. 1983/84:84 s. 166). Numera godtar man även

avdrag i de fall utdelning finansierats med beskattade vinstmedel och även i sådana fall där vinst vid försäljning av kapitaltillgångar som ingått i den kooperativa verksamheten (prop. 1996/97:163 s. 38).

Även vinstmedel som skapats genom koncernbidrag från dotterföretag får räknas in i den kooperativa vinsten. En förutsättning för detta bör dock vara att dotterföretaget bedriver en verksamhet som skulle ha räknats till föreningens kooperativa verksamhet om föreningen hade bedrivit den i egen regi (RÅ 1999 ref. 29). Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämmande verksamhet bör inte hindra avdrag så länge den kooperativa verksamheten är dotterföretagets huvudsakliga verksamhet. Om föreningens dotterföretag i sin tur har ett eller flera helägda dotterföretag och något av företagen inom denna grupp lämnar koncernbidrag till föreningen, bör det nu berörda verksamhetskravet tillämpas på underkoncernen som helhet (RÅ 1999 ref. 29).

Begränsat avdrag om mottagarens levnadskostnader minskar

Om en förening har medlemmar för vilka den kooperativa utdelningen är skattefri enligt 42 kap. 14 § IL (dvs. utdelningen innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar) är avdragsrätten för utdelning maximerad till visst högsta belopp, såvida det inte är fråga om endast enstaka sådana medlemmar. Avdrag medges i sådana fall med högst 80 % av statslåneräntan vid utgången av november månad året före taxeringsåret multiplicerad med summan av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen.

Mottagarens beskattning

För mottagaren är utdelningen normalt i sin helhet skattefri, 42 kap. 14 § IL. Detta gäller dock under förutsättning att mottagaren skulle ha beskattats för utdelningen i inkomstslaget kapital.

Om en mottagare som bedriver enskild näringsverksamhet uppbär utdelning i förhållande till köp (rabatt) eller försäljning (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten, ska utdelningen räknas som inkomst i näringsverksamheten – även om andelen i föreningen inte utgör en tillgång i näringsverksamheten, 13 kap. 9 § IL. I dessa fall är utdelningen snarast att se som en prisjustering, vilken ska påverka resultatet.

I de fall andelen i den kooperativa föreningen utgör en näringsbetingad andel hos mottagaren omfattas utdelning på andelen inte av reglerna i 24 kap. 13-22 §§ IL om skattefria utdelningar, om utdelningen utgått i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av enligt 39 kap. 22 § IL.

4.3.3.2 Utdelningar på medlemsinsatser och förlagsinsatser

Kooperativa föreningar ska, enligt 39 kap. 23 § IL, dra av utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser (insatsutdelning). Avdragsrätten gäller för både medlemsinsatser och s.k. förlagsinsatser, vilka räknas till föreningens bundna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital.

I fråga om utdelning på andra insatser än förlagsinsatser medges dock inte avdrag till den del utdelningen tillfaller någon hos vilken utdelningen enligt reglerna i 24 kap. 13-18 §§ IL inte är skattepliktig. Om denna del av utdelningen uppgår till högst 10 procent av utdelningen på annat än förlagsinsatser ska dock utdelningen i sin helhet dras av.

För medlemsfrämjande föreningar gäller att utdelning får dras av bara om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser. Vad gäller begreppet ”stort antal” hänvisas i förarbetena (prop. 1999/2000:88 s. 26 ff.) till definitionen av investmentföretag, se närmare under avsnitt 4.2.1.1.

Sådan utdelning som en medlemsfrämjande förening ska dra av enligt 39 kap. 23 § IL omfattas inte av bestämmelserna i 24 kap. 15 § IL om undantag från beskattning för utdelning, 24 kap. 19 § IL.

SRN har i ett förhandsbesked den 11 maj 1999 prövat om avdragsrätt förelåg för en ekonomisk förening för utdelning som lämnas i förhållande till insatskapital som tillförts medlemmarna genom en insatsemission enligt 10 kap. 2 a § EFL. Nämnden fann att den ekonomiska föreningen inte skulle medges avdrag för utdelning på sådana insatser, eftersom insatserna inte kunde anses vara ”inbetalda”. RR gjorde samma bedömning, RÅ 2000 not. 75.

Centralorganisation

Om en ekonomisk förening, direkt eller indirekt, är centralorganisation för kooperativa föreningar ska centralorganisationen, även om den inte är kooperativ enligt 39 kap. 21 § IL, dra av utdelning på förlagsinsatser.

Förvaltningsföretag

Är den kooperativa föreningen ett förvaltningsföretag får utdelning inte dras av till den del den motsvaras av utdelning som är undantagen från skatteplikt hos föreningen enligt 24 kap. 13 § IL.

Tidpunkt för avdrag

Den överskotts- eller insatsutdelning som ska dras av enligt 39 kap. 22-23 §§ IL dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser, 39 kap. 24 § IL. Utdelningen ska alltså dras av det beskattningsår som den hänför sig till och inte det år den beslutas.

Övrigt

En ekonomisk förenings utgifter i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för föreningens förvaltning ska dras av enligt 16 kap. 8 § IL, se närmare del 2 avsnitt 8.8.

4.4 Privatbostadsföretag

Prop. 1954:37
prop. 1991/92:60 s. 82-83, 103
prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 458-460

Bestämmelserna om beskattning av privatbostadsföretag (tidigare s.k. äkta bostadsföretag) finns i 39 kap. 25-27 §§ IL. De är hämtade från 2 § 7 mom. 2 och 3 st. SIL.

Med privatbostadsföretag avses enligt 2 kap. 17 § IL en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet;

Definition

1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget eller,
2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

Beträffande definitionen, se vidare del 1 avsnitt 5.12.

De flesta privatbostadsföretag är bostadsrättsföreningar.

För ett privatbostadsföretag räknas samtliga inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet.

4.4.1 Schablonbeskattning av fastighet

Inkomsten av privatbostadsföretagets fastigheter i Sverige beskattas enligt en schablonmetod.

Intäkt 3 % av taxeringsvärdet

Som intäkt ska företaget ta upp ett belopp som för helt år motsvarar tre procent av fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret. Vid 2003 års taxering ska således schablonintäkten beräknas utifrån det taxeringsvärde som gäller för 2002. Detta gäller oavsett om företagets räkenskapsår är kalenderår eller inte.

Om det inte finns något taxeringsvärde fastställt för fastigheten, ska schablonintäkten beräknas på ett värde som kan uppskattas enligt de grunder som gällde för att fastställa ett taxeringsvärde

för året före taxeringsåret. Ett ”fiktivt” taxeringsvärde ska alltså beräknas. Om fastigheten innehas med tomträtt, beräknas schablonintäkten på hela taxeringsvärdet.

Schablonintäkten på tre procent gäller för helt år räknat, varför en proportionering måste ske vid förlängt eller förkortat räkenskapsår, om fastigheten har anskaffats under året eller om byggnaden har uppförts under året.

Vad innefattar schablonintäkten?

Schablonintäkten beräknas i stället för de inkomster och utgifter som är normala inom fastighetsförvaltning. Hit hör t.ex. avgifter från bostadsrättsinnehavare och hyresintäkter för bostäder och lokaler. Även inkomster från upplåtelse av plats på fastigheten för antenner eller reklam ryms inom schablonen. På avdragssidan står schablonen för bl.a. värdeminskning på byggnader, driftskostnader för fastigheten, reparation och underhåll, fastighetsskötsel, styrelsearvoden och fastighetsskatt.

Räntebidrag

Som intäkt ska också erhållna statliga räntebidrag för bostadsändamål tas upp.

Avdrag

Från schablonintäkten ska privatbostadsföretaget dra av;

- ränta på lånat kapital som har lagts ned i fastigheten,
- återbetalning av statliga räntebidrag för bostadsändamål, och
- tomträttsavgäld

4.4.2 Annan verksamhet än fastighetsupplåtelse

Privatbostadsföretaget kan vid sidan av fastighetsupplåtelsen ha inkomst av t.ex. matservering, café, bilpool eller motionsanläggning. Sådana inkomster beskattas enligt vanliga regler i inkomstslaget näringsverksamhet.

Företaget kan också ha kapitalinkomster såsom ränteinkomster och kapitalvinster. Även dessa beskattas enligt vanliga regler.

Del i samfällighet

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § först stycket IL, dvs. en samfällighet som inte utgör ett eget skattesubjekt, ska fastighetens andel av inkomster och utgifter i samfällighetens verksamhet tas upp respektive dras av hos privatbostadsföretaget, 39 kap. 26 § IL.

De samfälligheter som här åsyftas är bl.a. gemensamhetsanläggningar, oavsett om de förvaltas av en juridisk person eller inte.

Det är samfällighetens inkomster och utgifter som ska fördelas och inte resultatet.

Det som ska beskattas hos delägarna är sådana inkomster och utgifter i samfälligheten som motsvaras av inkomsterna och utgifterna i 39 kap. 25 § IL. Det som normalt kommer i fråga är ränteutgifter på fast egendom i samfälligheten och tomträttsavgälder (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 459). Privatbostadsföretaget ska också ta upp sin del av samfällighetens löpande avkastning på kapital, dock bara till den del den överstiger 300 kr. Även kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer i samfälligheten ska tas upp respektive dras av hos delägaren.

Om samfälligheten utgör en egen taxeringsenhet, ska fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde räknas in i underlaget för schablonintäkten.

Utdelning från samfällighet som utgör skattesubjekt

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, ska utdelning från samfälligheten tas upp av privatbostadsföretaget. De samfälligheter som här avses är marksamfälligheter och regleringssamfälligheter som utgör särskild taxeringsenhet och förvaltas av en svensk juridisk person (samfällighetsförening). Dessa samfälligheter utgör egna skattesubjekt och är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Övrigt

Privatbostadsföretag omfattas inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelser, verksamhetsavyttringar och periodiseringsfonder.

Fastighetsskatt

Privatbostadsföretag är skattskyldiga till fastighetsskatt, se vidare del 1 avsnitt 41.

Fastighetsskatten är inte avdragsgill hos privatbostadsföretag, eftersom den ingår i schablonintäkten.

4.5 Sambruksföreningar

Sambruksföreningar är en form av ekonomisk förening som bedriver jordbruk eller trädgårdsnäring för medlemmarnas gemensamma räkning, lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

De lönetillägg och liknande ersättningar som en sambruksförening lämnar till en medlem eller någon annan med hänsyn till resultatet av verksamheten ska, enligt 39 kap. 28 § IL, dras av.

4.6 Samfälligheter

Samfälligheter som, enligt 6 kap. 6 § första stycket IL, utgör skattesubjekt ska dra av utdelning som lämnas till delägarna (39 kap 28 § IL).

4.7 Sparbankernas säkerhetskassa

I 39 kap. 30-31 §§ IL regleras att bidrag som en sparbank lämnar till Sparbankernas säkerhetskassa ska dras av hos sparbanken och tas upp av säkerhetskassan. Utdelning som säkerhetskassan lämnar till sparbankerna ska dras av.

5 Koncernbidrag

35 kap. IL
bet. 1965:BevU43, prop. 1965:126, SOU 1964:29
bet. 1978/79:SkU57, prop. 1978/79:210, SOU 1977:86
bet. 1984/85:SkU23, prop. 1984/85:70,
bet. 1989/90:SkU30, prop. 1989/90:110 s. 552-554 och 692, SOU 1989:34,
bet. 1993/94:SkU15, prop. 1993/94:50 s. 354,
bet. 1994/95:FiU1, prop. 1994/95:25 s. 91, prop. 1994/95:187 s. 21
prop. 1998/99:7 s. 24-25 och 29, Ds 1998:4
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2, , SOU 1997:2
bet. 2000/01:SkU9, prop. 2000/01:22, Ds 2000:28

Sammanfattning

I kapitlet behandlas vilka regler som finns för att skattemässigt utjämna resultatet mellan företag inom en koncern genom att lämna eller ta emot koncernbidrag.

5.1 Inledning

Bolagsrättsligt

Bolagsrättsligt gäller följande beträffande begreppet *koncern*;

1 kap. 5 § ABL

Enligt 1 kap. 5 § ABL är ett aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget:

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Skatterättsligt

Koncernen utgör inte skattesubjekt i Sverige utan varje enskilt bolag utgör ett självständigt skattesubjekt. För att valet av organisationsform - ett företag eller flera företag i en koncern - inte ska styras av skattemässiga överväganden finns särskilda regler som under vissa förutsättningar medger att inkomster förs över från ett svenskt företag till ett annat genom koncernbidrag. Om de formella förutsättningarna för koncernbidrag föreligger behandlas bidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag.

5.2 Allmänt om koncernbidrag

Lämnandet av koncernbidrag innebär en renodlad inkomstöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. Inkomstöverföringen är vederlagsfri. Koncernbidrag utgör inte ersättning

för tjänster eller varor som tillhandahållits givaren. Inkomstöverföringen svarar med andra ord inte mot prestationer. Bestämmelserna om koncernbidrag regleras uteslutande i skattelagstiftningen. Om koncernbidrag lämnas från dotterbolag till moderbolag krävs bolagsrättsligt att det ryms inom utdelningsbara medel. I det fall koncernbidrag går från moderbolag till dotterbolag är det oklart om det krävs att det ryms inom utdelningsbara medel (jfr RÅ 1998 ref. 6).

Det finns inga skattemässiga begränsningar av bidragets storlek, det får t.o.m. vara så stort att förlust uppkommer hos givaren. Det föreligger inte något hinder mot att ett företag under samma beskattningsår både tar emot och ger koncernbidrag.

Det föreligger inte något krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det ska utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att bidraget bokförs som en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. Bokföringsåtgärden görs normalt i samband med bokslutet. Däremot krävs för avdrag att det skett en verklig värdeöverföring (RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79).

I RÅ 1989 ref. 31 har behandlats det fall då ett dotterbolag lämnat ett koncernbidrag till moderbolaget samtidigt som detta lämnat ett aktieägartillskott till dotterbolaget. Omständigheterna i målet var följande.

X AB var under hela år 1985 ett helägt dotterbolag till Y AB. I X AB:s självdeklaration 1986 redovisades underskott av rederirörelse på ca 34 Mkr. Av underskottet utgjorde 30 Mkr koncernbidrag som lämnats till moderbolaget. I deklarationen redovisade X AB en skattefri intäkt i form av ett aktieägartillskott på 30 Mkr från moderbolaget. Aktierna i X AB såldes i december 1986 till ett tredje företag.

RR konstaterade att de formella villkoren för att X AB skulle få avdrag för koncernbidrag var uppfyllda. Därefter behandlades frågan om ytterligare krav bör ställas, som t.ex. att ett koncernbidrag inte får finansieras genom utdelning eller aktieägartillskott eller att bidraget inte får öka ett redan i utgångsläget befintligt underskott hos givaren. RR fann dock att generella begränsningar av detta slag skulle innebära en inskränkning i möjligheten att genom koncernbidrag utjämna underlaget för inkomstskatt som går utöver lagtextens lydelse. Avdraget för koncernbidrag kunde därför enligt RR inte underkännas på den grunden att det använts för att erhålla skatteförmåner. Däremot fann RR att lagen mot skatteflykt var tillämplig, eftersom transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka enligt domstolen fick antagas

ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i AB X, framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen för AB X.

RR har i ett förhandsbesked prövat om det koncernbidrag som ett helägt dotterbolag (DB) lämnar till sitt moderbolag (MB) ska anses utgöra en avdragsgill omkostnad för DB utan hinder av att detta erhåller aktieägartillskott eller redovisar ett underskott till följd av det lämnade koncernbidraget. Avsikten var att MB det efterföljande året skulle avyttra aktierna i DB externt. RR fann även här att skatteflyktslagen var tillämplig (RÅ 2000 ref. 21 II).

Det kan nämnas att frågan om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt har betydelse även för tillämpningen av vissa andra bestämmelser. För att en underprisöverlåtelse ska kunna göras krävs i vissa fall att förutsättningarna för koncernbidrag mellan överlåtare och förvärvare är uppfyllda (23 kap. 17 § IL). Samma krav aktualiseras vid kvalificerade fusioner och fissioner (37 kap. 25 § IL) samt i reglerna om kommissionärsförhållanden (36 kap. IL). I 40 kap. IL finns regler som inskränker rätten för s.k. underskottsföretag att kvitta mottagna koncernbidrag mot gamla underskott.

5.3 Skattemässig behandling av koncernbidrag

I 35 kap. 1 § 1 st. IL anges att koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i kapitlet är uppfyllda. Enligt 35 kap. 3 §. 2 IL är en förutsättning för att koncernbidraget ska dras av hos givaren att såväl givaren som mottagaren redovisar beloppet öppet i deklarationen. Nämnda regel innebär i praktiken att det finns en valfrihet för givaren att bestämma om bidraget ska dras av eller inte (prop. 1999/2000:2 s. 423).

I 35 kap. 1 § 2 st. IL slås fast att med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Vederlag för varor eller tjänster omfattas därför inte av reglerna om koncernbidrag.

5.3.1 Definitioner

Svenska företag

Enligt 35 kap. 2 § IL avses med moderföretag i detta kapitel

> ”ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som är;
>
> - ett svenskt aktiebolag,

- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestäm melserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt* dotterföretag avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket".

Utländska företag

Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, (dvs. EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i 35 kap. IL ska behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till (35 kap. 2 a § IL).

5.3.2 Förutsättningar för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla hos givaren och skattepliktiga hos mottagaren

Det ställs upp ett antal förutsättningar, som samtliga måste vara uppfyllda, för att koncernbidrag ska få skatterättslig verkan. Dessa är olika beroende på i vilket förhållande givande och mottagande företag står till varandra.

5.3.2.1 Generell förutsättning

Mer än 90 % av andelarna under hela beskattningsåret

En första förutsättning för att koncernbidrag ska behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren resp. en skattepliktig intäkt hos mottagaren är att det är fråga om ett kvalificerat koncernförhållande, vilket här innebär att moderföretaget ska äga mer än 90 % av andelarna i dotterföretaget (s.k. helägt dotterföretag). Det är antalet andelar i dotterföretaget som är avgörande och inte röstetalet. Anledningen till att gränsen sattes till mer än 90 % torde vara att moderbolaget vid ett så stort aktieinnehav enligt 1944 års aktiebolagslag hade rätt att tvångsinlösa resterande del av aktierna och därigenom kunna bli ende ägare till aktierna.

I RÅ 2002 ref. 24 (fhb) innebar ett avtal mellan aktieägarna i ett bolag att en av aktieägarna, ett bolag, genom en riktad nyemission skulle komma att äga drygt 90 % av aktierna medan övriga aktieägare förvärvade konvertibla skuldebrev. Efter konvertering av skuldebreven skulle aktierna komma att ägas i samma proportioner som före nyemissionen. Syftet med åtgärderna var att öppna möjlighet att lämna koncernbidrag. RR konstaterade att förfarandet i målet visserligen innebar att de formella förutsättningarna för koncernbidrag vad gäller ägarförhållanden var uppfyllda efter nyemissionen, men att det inte medförde att det bolag som kom att äga mer än 90 % av aktierna och det ägda bolaget framstod som en enda skattskyldig utan att verksamheten även i fortsättningen hade karaktären av samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Av partöverenskommelsen framgick att någon reell ägarförändring inte hade varit åsyftad. RR fann att lagen mot skatteflykt var tillämplig.

5.3.2.2 Koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

I 35 kap. 3 § IL uppställs följande ytterligare sex förutsättningar, som samtliga måste uppfyllas för att koncernbidrag ska kunna ges med avdragsrätt mellan moderföretag och helägt dotterföretag.

1 Vissa företag kan inte utnyttja koncernbidragsreglerna

Vissa företag kan inte utnyttja koncernbidrag

Varken givare eller mottagare får vara ett privatbostadsföretag, investmentföretag eller förvaltningsföretag.

Vad som är privatbostadsföretag behandlas i avsnitt 4.4. Motsvarande information om investmentföretag respektive förvaltningsföretag finns i avsnitten 4.2 respektive 1.3.3. (Det kan nämnas att begreppet förvaltningsföretag inte längre finns kvar för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2003, SFS 2003:224, se vidare avsnitt 22.7.1). Fråga om moderföretag och dotterföretag kan lämna eller mottaga koncernbidrag har bedömts med utgångspunkt i förhållandena vid beskattningsårets utgång när dotterföretaget under beskattningsåret övergått från att vara ett förvaltningsföretag till att bli rörelsedrivande (RÅ 1999 ref. 30, fhb). I R 78 1:80 var två dotterbolag inte rörelsedrivande men ägde var sin hälft i ett rörelsedrivande handelsbolag. Frågan gällde om dotterbolagen huvudsakligen drev rörelse, vilket enligt då gällande regler var en förutsättning för att koncernbidrag skulle kunna ges eller tas emot med avdragsrätt för givaren. Eftersom delägarna och inte handelsbolaget valts till skattesubjekt ansåg KR, att dotterbolagen drev samma verksamhet som handelsbolagen, och förutsättningar för koncernbidrag ansågs därför förelig-

ga. RR ändrade inte KR:s dom.

2 Samma års taxering och öppet

Samma års taxering och öppet

Givarens och mottagarens räkenskapsår behöver inte sammanfalla. Däremot måste både givaren och mottagaren redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering (35 kap. 3 § 2. IL).

Bestämmelsen om att koncernbidrag ska redovisas vid samma års taxering har tillkommit för att förhindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar förskjuts ett år framåt. Detta skulle kunna ske om givaren och mottagaren hade beskattningsår som inte skulle taxeras samtidigt.

RR har i en dom prövat om lämnade respektive mottagna koncernbidrag ska redovisas över resultaträkningen hos respektive företag för att kunna godtas i skattehänseende. I målet skulle koncernbidraget redovisas genom bokföring mot eget kapital. RR ansåg att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar (RÅ 1998 ref. 6, fhb).

RR har i ett annat mål prövat om det kan godtas att koncernbidrag i stället för bruttobelopp endast redovisas med nettobelopp i fall där mottagaren lämnar tillbaka viss del av uppburet koncernbidrag till givaren. RR fann att avdrag för koncernbidrag kunde medges utan hinder av att koncernbidraget och den återförda s.k. kapitaldelen inte redovisas var för sig i bolagets bokföring utan endast med nettobeloppet med beteckningen ”intern skatt”. Detta under förutsättning att övriga förutsättningar för rätt till avdrag för koncernbidrag var uppfyllda samt att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklaration kan visa detta (RÅ 1999 ref. 74, jfr RÅ 2001 ref. 79).

3 Dotterföretaget helägt under hela beskattningsåret

Dotterföretaget helägt under hela beskattningsåret

Dotterföretaget ska ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag (35 kap. 3 § 3 IL).

Avsikten med villkoret att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag ska ha varit ägt till mer än 90 % av andelarna under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag är att förhindra att ett företag, som har stora vinster under löpande verksamhetsår, ska kunna köpa andelar i ett förlustföretag och genom koncernbidrag kvitta resultaten mot varandra. Endast vinster respektive förluster från verksamheten inom koncernen får utnytt-

jas för att kvitta mot resultatet. Villkoret innebär att ett bolag, med kalenderår som räkenskapsår, måste ha förvärvat dotterbolaget senast den 31 december föregående år för att koncernbidrag ska kunna ges med avsedd verkan. Konsekvensen av regeln är att det, när ett bolag träder in i eller lämnar en koncern, uppstår ett räkenskapsår under vilket bolaget varken kan ge eller ta emot koncernbidrag. Är det däremot fråga om förvärv av ett aktiebolag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet, t.ex. ett skrivbordsbolag, föreligger avdragsrätt.

Enligt 35 kap. 7 § IL kan koncernbidrag ges efter koncerninterna överlåtelser av dotterbolagsaktier vid oförändrade ägarförhållanden, se avsnitt 5.4.

Det kan påpekas, att möjligheten att efter ett ägarbyte utnyttja underskott hänförligt till tidigare beskattningsår är begränsad genom bl.a. en särskild koncernbidragsspärr, se avsnitt 7.5.2.

4 Mottagaren får inte ha hemvist i en främmande stat

Mottagaren får inte ha hemvist i en främmande stat

Mottagare får inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat utom i de fall som avses i 35 kap. 2 a § andra meningen IL (dvs. där mottagaren - om denne är ett sådant svenskt företag som anges i 35 kap. IL - ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till) (35 kap. 3 § 4 IL).

5 Inte undantagen från beskattning

Inte undantagen från beskattning p.g.a. skatteavtal

Näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till får inte vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal (35 kap. 3 § 5 IL).

6 Särskilt om bidrag från dotterföretag till moderföretag

Bidrag från dotterföretag till moderföretag

Vid koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag krävs det att moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget. Regeln har ett starkt samband med reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. I de fall kedjebeskattningen upprätthålls ska det inte vara möjligt att kringgå denna genom koncernbidrag. Regeln innebär att om aktierna eller andelarna i dotterföretaget utgör lagertillgångar eller kapitalplaceringstillgångar kan dotterföretaget inte med avdragsrätt ge koncernbidrag till moderföretaget. Den leder också till att om de vinstmedel som utdelas från dotterföretaget blir skattepliktiga till följd av den s.k. Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL (se vidare avsnitt 1.3.8) kan inte heller koncernbidrag ges (35 kap. 3 § 6 IL).

5.3.2.3 Bidrag mellan helägda dotterföretag

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag ska dras av, om de förutsättningar som angetts under avsnitt 5.3.2 punkterna 1-5 ovan är uppfyllda och

- moderföretaget är ett investmentföretag eller förvaltningsföretag,
- utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte ska tas upp av moderföretaget, eller
- utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget ska tas upp av moderföretaget. (35 kap. 4 § IL).

Även denna regel har en stark koppling till reglerna i 24 kap. 12-22 §§ IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. Syftet är, liksom regeln i 35 kap. 3 § 6 IL som beskrivits ovan, att kedjebeskattningen inte ska kunna kringgås genom koncernbidrag.

5.3.2.4 Bidrag mellan företag som kan fusioneras

I 35 kap. 5 § IL anges följande:

> ”Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderöretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.”

Regeln bygger på inlösens- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag. En förutsättning för att moderföretaget ska få avdrag är att mottagaren genom fusion skulle kunna bringas att uppgå i moderföretaget. Vid bedömning av fusionsfrågan ska man utgå från att fusion, efter eventuell föregående tvångsinlösen, kan genomföras mellan moderföretag och dotterbolag om moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. Man bortser alltså från att det för inlösen enligt 1975 års ABL också fordras att innehavet motsvarar mer än 90 % av röstetalet (prop. 1978/79:210 s. 170) liksom att det för att en ekonomisk förening ska kunna göra ett dotterbolag helägt genom tvångsinlösen

fordras att såväl antalet aktier som röstetalet för dessa överstiger 90 % (12 kap. 9-13 §§ EFL).

5.3.2.5 Koncernbidrag som kunnat förmedlas

Ett koncernbidrag ska dras av om givaren hade kunnat lämna ett koncernbidrag till ett annat företag med rätt till avdrag enligt 35 kap. 3, 4 eller 5 § IL och bidraget därefter - direkt eller genom förmedling av ytterligare företag - hade kunnat vidarebefordras (”slussas”) till mottagaren på ett sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade avdraget (35 kap. 6 § IL).

När bidrag lämnats enligt detta lagrum får man undersöka om stegvisa koncernbidrag från givaren ända fram till mottagaren via mellanliggande företag är möjliga. Blir det stopp någonstans i kedjan, t.ex. för att aktierna i ett bolag utgör omsättningstillgångar hos mottagaren av bidraget, medges inte avdrag.

5.4 Ändrade ägarförhållanden

35 kap. 7 § IL innehåller bestämmelser, som innebär att ett koncernbidrag kan få dras av även om ägarförhållandena inom en koncern har ändrats under beskattningsåret.

Om ägarförändringar sker *inom* en koncern och koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt om de tidigare ägandeförhållandena hade bestått jämställs detta med ägande hela året. Bestämmelsen som tillkommit i anslutning till införandet av IL innebär en kodifiering av tidigare gällande praxis (prop. 1999/2000:2 del 2 s.427). Däremot föreligger inte avdragsrätt för koncernbidrag mellan två systerbolag som fått ett nytt moderbolag och därmed en ny koncerntillhörighet under beskattningsåret (RÅ 1994 not. 655).

5.5 Utredningskrav

En förutsättning för att yrkat avdrag för koncernbidrag ska medges är att den som yrkar avdraget visar att förutsättningarna för avdrag föreligger. Detta krav var tidigare inskrivet i lagtexten, men eftersom kravet ansetts följa av allmänna regler togs det bort ur lagtexten i anslutning till att IL infördes (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 496).

5.6 Dispens

Reglerna om koncernbidrag har kompletterats med en dispensregel i 35 kap 8 § IL. Enligt denna får regeringen medge att bidrag

dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren även om alla förutsättningar, som anges i 35 kap. IL, inte är uppfyllda. Den kom till i början av 1970-talet för att underlätta en samverkan mellan staten och näringslivet genom Asea-Atom och brukar kallas ”lex Asea-Atom”.

Möjligheten för regeringen att ge dispens gäller dock bara om;

- bidraget lämnas från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som givaren har intressegemenskap med,
- bidraget lämnas för en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt, och
- bidraget redovisas öppet.

För dispens fordras att bidraget lämnas för verksamhet som har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Dispensregeln är i första hand avsedd att göra det möjligt att medge undantag från kravet på 90-procentigt ägande i de fall då två eller flera företag går samman i ett projekt som har väsentligt betydelse för t.ex. energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

Dispensen gäller i princip från samtliga ovan nämnda avdragsvillkor, dvs. inte bara från kravet på mer än 90-procentigt ägande utan också från kravet att koncernförhållandet ska ha bestått redan vid beskattningsårets ingång. Däremot ges inte dispens om bidraget lämnas till utländskt företag.

6 Kommissionärs-förhållanden

36 kap. IL
bet. 1965:BevU43, prop. 1965:126, SOU 1964:29,
bet. 1978/79:SkU57, prop. 1978/79:210, SOU 1977:86,
bet. 1984/85:SkU23, prop. 1984/85:70, DsFi 1984:9,
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2, SOU 1997:2,
bet. 2000/01:SkU9, prop. 2000/01:22, Ds 2000:28

Sammanfattning

I detta kapitel finns bestämmelser som reglerar vinstöverföringar mellan företag genom att resultatet av en verksamhet som bedrivs av ett kommissionärsföretag får tas upp hos ett eller flera kommittentföretag.

6.1 Allmänt

I 36 kap. IL finns bestämmelser om att resultatet av en näringsverksamhet som ett företag (kommissionärsföretaget) bedriver i eget namn för ett eller flera andra företags räkning (kommittentföretag), under vissa förutsättningar, får tas upp eller dras av hos kommittentföretaget eller kommittentföretagen. Resultatet av kommissionärsverksamheten ska hos kommittentföretaget behandlas som om detta självt hade bedrivit näringsverksamheten,

Vinstöverföring mellan olika företag behöver inte alltid ske i form av bidrag eller subvention. Överföring kan också ske på så sätt att det ena företaget (kommissionärsföretaget) bedriver sin verksamhet i eget namn för det andra företagets (kommittentföretagets) eller företagens räkning. Detta innebär att ett kommissionärsförhållande föreligger.

Utmärkande för det skatterättsliga kommissionärsförhållandet är att kommissionärsföretaget i samband med bokslutet redovisar överskott eller underskott av den verksamhet som bedrivs i kommission till kommittentföretaget. Det rör sig med andra ord om en möjlighet för ett företag att flytta över och redovisa resultatet av sin verksamhet hos ett annat företag. Eftersom kom-

missionärsföretaget kan bedriva viss mindre egen verksamhet kan det vara fråga om en del av verksamheten vars resultat förs över till kommittentföretaget. Vid överföringen till kommittentföretaget undantas i normalfallet belopp som erfordras för att kunna utnyttja exempelvis avdrag för avskrivningar på företagets tillgångar.

Historik

År 1965 reglerades första gången frågan om beskattningen vid kommissionärsförhållanden. Reglerna innebar att vinster och förluster kunde överföras mellan skattskyldiga under förutsättningar som inte var lika begränsade som villkoren för öppna koncernbidrag. Det fanns inga spärrar mot kringgående av bestämmelserna om kedjebeskattning och inte något krav på koncernförhållande eller annat ägarsamband mellan kommissionärs- och kommittentföretaget. Detta ledde till att vinstöverföringar genom kommissionärsavtal förekom i fall där detta inte hade kunnat ske genom öppna koncernbidrag. Reglerna har sedan ändrats några gånger. De ändrades exempelvis 1979 så att det infördes ett krav på att företagen ska ha rätt till avdrag för koncernbidrag mellan varandra.

6.2 Huvudregel

Enligt 36 kap. 1 § IL gäller följande:

> ”Om ett kommissionärsföretag bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta, om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.
>
> Resultatet av kommissionärsverksamhet skall hos kommittentföretaget behandlas som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.”

I den nu aktuella paragrafen är det inte fråga om slutresultatet i en näringsverksamhet utan resultatet i ett tidigare led, före t.ex. avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det kan också med hänsyn till att dessa skattskyldiga bara har en näringsverksamhet vara fråga om en del av en näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 s. 429).

Kommittentföretaget ska behandla resultatet – överskott eller underskott - som om detta själv hade bedrivit verksamheten.

6.3 Definitioner

36 kap. IL innehåller följande definitioner:

Med *kommissionärsföretag* avses ett svenskt aktiebolag eller en

svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett eller flera andra svenska aktiebolags eller svenska ekonomiska föreningars räkning (2 § 1 st.).

Med *kommittentföretag* avses det bolag eller den förening för vars räkning näringsverksamheten bedrivs (2 § 2 st.).

Termerna kommissionärsföretag och kommittentföretag överensstämmer inte med civilrättens begrepp (se bl.a. prop. 1965:126 s. 36 f.). Eftersom det av bestämmelsen framgår att kommissionärsföretaget ska ha bedrivit verksamhet faller s.k. namnbolag utanför (se uttalanden i prop. 1978/79:210 s. 173 och 175).

Utländska bolag m.m.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 36 kap. IL ska ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening under vissa förutsättningar behandlas som ett sådant företag. Detta gäller om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige. Detsamma gäller ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige (36 kap. 2a § 1 st. IL).

Om det utländska bolaget eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller vad som angetts i föregående stycke endast under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten ska tas upp i den näringsverksamhet som det utländska bolaget eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige (36 kap. 2a § 2 st. IL).

Med EES-området avses EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island.

Frågor rörande utländska bolag behandlas utförligare i SKV:s Handledning för internationell beskattning.

6.4 Villkor för att få tillämpa reglerna om kommissionärsförhållanden

Kommissionärsföretag

Kommittentföretag

I 36 kap. 3 § 1 st. IL ställs det upp sex förutsättningar, som samtliga måste vara uppfyllda, för att resultatet av kommissionärsföretagets kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretag ska få tas upp eller dras av hos kommittentföretaget. Dessa är att

1. kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet-

en uteslutande för kommittentföretagets räkning,

3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,
4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i 36 kap. IL under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,
5. beskattningsåren för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och
6. båda företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. IL om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

Utländskt bolag m.m.

Om kommissionärsföretaget är ett sådant utländskt bolag eller svenskt företag som avses i 36 kap. 2 a § IL, ska vid prövning av förutsättningarna i punkterna 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla det utländska bolagets eller det svenska företagets fasta driftställe i Sverige.

Vid prövning av förutsättningarna i punkt 6 ska kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

Två eller flera kommittentföretag

36 kap. 4 § IL behandlar det fall då kommissionärsföretaget bedriver verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning under samma beskattningsår. Även i detta fall gäller de krav som har angetts i 36 kap. 3 § IL. Dessa krav ska vara uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag. Detta innebär bl.a. att förhållandet mellan kommissionärsföretaget och varje särskilt kommittentföretag i princip ska vara sådant att avdragsrätt för koncernbidrag i båda riktningarna föreligger. När det gäller förutsättningarna enligt 36 kap. 3 § 1 st. 2 ovan, ska kommittentföretaget bedriva kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagens räkning.

Möjlighet till undantag

SKV får, efter ansökan av kommittentföretagen, medge undantag från kravet på att koncernbidrag ska kunna lämnas och mottagas mellan kommissionärs- och kommittentföretaget när det gäller verksamhet för flera kommittentföretags räkning. En förutsättning för sådant undantag är att kommissionärsförhållandet har tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller att det finns andra synnerliga skäl (36 kap. 5 § IL). Det är t.ex. möjligt att tillåta att ett kommissionärsförhållande beaktas vid beskattningen trots att tre kommittentföretag äger vardera en tredjedel av aktierna i kommissionärsföretaget.

Skatteverkets beslut får överklagas hos LR. Prövningstillstånd

krävs vid överklagande till KR. För beslut som har meddelats före den 1 januari 2004 gäller fortfarande äldre föreskrifter i 36 kap. 5 § 2 st. IL (SFS 2003:669). Vad som där sägs om RSV ska då i stället gälla SKV.

Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen har ansetts tillämplig på ett kommissionärsavtal, där kommittenten var ett förlustföretag och begränsningar förelåg i fråga om kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären (RÅ 2000 ref. 21 I).

7 Tidigare års underskott

40 kap. IL,
bet. 1960:BevU10, prop. 1960:30, SOU 1958:35,
bet. 1989/90:SkU30, prop. 1989/90:110,
SOU 1989:33 och 34,
bet. 1993/94:SkU15, prop. 1993/94:50,
SOU 1992:67, Ds Fi 1993:28,
bet. 1998/99:SkU5, prop. 1998/99:15 s. 138,
SOU 1998:1,
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2, SOU 1997:2,
bet. 2000/01:SkU9, prop. 2000//2001:22, Ds Fi 2001:28

Sammanfattning

I 40 kap. IL finns regler om i vilken utsträckning avdrag ska göras för tidigare års underskott.

Som huvudregel gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av.

Det finns emellertid också regler som i vissa situationer tar bort eller inskränker rätten till sådant avdrag. I kapitlet finns spärregler som inskränker möjligheterna för juridiska personer att i vissa fall efter ägarbyten utnyttja gamla underskott. Reglerna har införts i syfte att förhindra att det sker en omfattande handel med förlustbolag, eftersom en sådan handel har ansetts kunna ge negativa samhällsekonomiska konsekvenser (prop. 1993/94:50 s. 255).

Kapitlet innehåller också bestämmelser om behandling av tidigare års underskott vid konkurs, ackord, skuldsanering och vid vissa ombildningar.

Utöver de generella spärreglerna finns det särskilda regler som bara gäller när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har överlåtit sin huvudsakliga verksamhet till den offentliga sektorn (”lex Kockum”).

Tidigare fanns motsvarande regler i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). I samband med att bestämmelserna fördes över till IL har de redigerats om en hel

del, men materiellt har det endast gjorts vissa mindre justeringar. I LAU använde man termen ”gammalt underskott”, men denna har tagits bort i IL, eftersom hela kapitlet handlar om gamla underskott.

Kapitlet innehåller inga bestämmelser om vad som gäller under det beskattningsår då ett underskott uppkommer.

7.1 Huvudregel

Rent allmänt gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska dras av utom i de situationer som anges nedan under avsnitt 7.2 (40 kap. 2 § IL). Ett sådant avdrag behandlas som alla andra avdrag och påverkar beräkningen av den taxerade inkomsten. Avdraget ska göras beskattningsåret efter det år då underskottet uppkom, oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år. Om verksamheten ger ett underskott också detta år, ökas underskottet med föregående års underskott. Man kan uttrycka det som att underskottet ”rullas” framåt. För fysiska personer finns dock en möjlighet att i vissa fall dra av ett års underskott som ett allmänt avdrag (62 kap. 3-4 §§ IL). I realiteten ger detta en möjlighet att kvitta underskott av näringsverksamhet mot tjänsteinkomster.

Det kan nämnas att beslut om storleken av ett underskott ingår som en del av inkomsttaxeringen (14 kap. 21 § IL, jfr även 5 kap. 1 § 2 st. TL där det finns en bestämmelse om på vilket underlag skattetillägg ska beräknas om den skattskyldige deklarerar underskott med för högt belopp).

7.2 Begränsningar i rätten till avdrag för kvarstående underskott

Huvudregeln om att avdrag ska göras för kvarstående underskott från föregående beskattningsår gäller inte i nedanstående situationer.

a) Enligt 40 kap. IL föreligger inskränkningar i avdragsrätten för gamla underskott enligt nedan:

– begränsningar hos företag efter ägarförändringar

– begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering

– begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut

– begränsningar vid överlåtelser enligt ”lex Kockum” (genom hänvisning till annat lagrum).

b) Vid underprisöverlåtelser enligt bestämmelserna i 23 kap. 29 § IL, dvs. när ett företag avstår från att utnyttja ett underskott i samband med en underprisöverlåtelse (40 kap. 2 § IL).

c) Enligt bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§ IL (40 kap. 2 § IL)

d) Enligt bestämmelserna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17§ IL (40 kap. 2 § IL).

e) Enligt bestämmelserna om underskott av andelshus i 42 kap. 33 § IL (40 kap 2 § IL).

7.3 Definitioner

Företag

40 kap. IL använder vissa begrepp som definieras nedan.

Enligt 40 kap. 3 § avses med *företag* i 40 kap. IL:

- svenskt aktiebolag,
- svensk ekonomisk förening,
- svensk sparbank,
- svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- svensk stiftelse,
- svensk ideell förening, och
- utländskt bolag

Underskottsföretag

Med *underskottsföretag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL (se vidare nedan) eller bestämmelserna i 37 kap. 24-25 §§ IL om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner (40 kap. 4 § IL). Det kan noteras att uttrycket ”underskott det föregående beskattningsåret” även omfattar helt eller delvis ”inrullat” underskott från beskattningsåret dessförinnan.

Däremot innefattar begreppet underskottsföretag inte företag som saknar underskott enligt ovan även om det skulle redovisa ett underskott för det året ägarförändringen görs. Hit räknas enligt SKV:s uppfattning inte heller sådana kapitalförluster på delägarrätter som p.g.a. bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL ännu inte kunnat utnyttjas (”fållan”). Det samma gäller för fållade kapitalförluster på näringsbetingade andelar enligt 50 kap. 12 § IL och 52 kap. 8 § IL. Sistnämnda paragrafer är dock upphävda fr.o.m. den 1 juli 2003.

Bestämmande inflytande

Vid ägarförändringar blir begreppet *bestämmande inflytande* väsentligt.

Vad gäller aktiebolag anses ett sådant företag ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är dotterföretag till det förra enligt 1 kap 5 § ABL. Enligt sistnämnda paragraf är ett aktiebolag ett moderföretag om;

- företaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i dotterföretaget,
- företaget förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
- företaget har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
- företaget har rätt att ensamt utöva det bestämmande inflytandet över företaget pga. avtal med företaget eller pga. föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vad som ovan nämnts gäller även om aktiebolaget tillsammans med andra företag i koncernen uppfyller dessa krav.

För andra företagsformer än aktiebolag gäller vid tillämpningen av 40 kap IL att ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterbolag till det förra enligt

- 1 kap. 4 § EFL,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen,
- 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker,
- 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen, eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen.

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § ÅRL.

Ett utländskt bolag anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget, om bolaget varit ett svenskt aktiebolag. (40 kap. 5 § 3 st. IL). Samma sak som för utländska bolag gäller för en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk person än ett utländskt bolag och ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

Koncern

Med *koncern* avses i 40 kap. IL

- en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket
- en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § ÅRL, och
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.

7.4 Ägarförändring

Spärrar

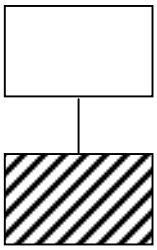
I 40 kap. 8 § IL finns en definition av vad som menas med ägarförändring. De fyra olika situationer för ägarförändringar som anges här brukar kallas spärrsituationer. Anledningen till detta är att en belopps- och/eller en koncernbidragsspärr som huvudregel inträder för underskottsföretaget i dessa fall. Detta innebär något förenklat en inskränkning i företagets rätt till avdrag för tidigare års underskott.

I 40 kap. IL anges fyra sådana spärrsituationer.

Belopps- och koncernbidragsspärren behandlas i avsnitt 7.5.

Situation 1

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag blir både beloppsspärren och koncernbidragsspärren tillämpliga. Detta gäller dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen (40 kap. 10 § 1-2 st. IL) Det kan noteras att ifrågavarande spärrar endast blir tillämpliga om ett företag ”får” ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Detta innebär att någon spärr inte inträder om ett moderföretag t.ex. köper ett dotterdotterföretag. I ett sådant fall har moderbolaget redan före förvärvet ett bestämmande inflytande över det förvärvade bolaget.



Det nya moderföretaget

Underskottsföretag

Som exempel kan nämnas att ett aktiebolag i detta sammanhang anses ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 5 § ABL. Detta förhållande kan omfatta flera led, eftersom ett moderföretag har bestämmande inflytande inte bara över sina dotterföretag utan även Ett aktiebolag anses i detta sammanhang ha ett bestämmande inflytande över sina dotterdotterföretag etc.

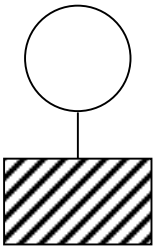
Situation 1 föreligger också när den nya ägaren är en ekonomisk förening, en bank, ett försäkringsbolag eller en stiftelse och underskottsföretaget är dotterföretag till den nya ägaren enligt 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen. Den föreligger vidare när ett företag är dotterföretag till en ideell förening enligt 1 kap. 4 § ÅRL. Ett utländskt bolag anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget om detta hade varit ett svenskt aktiebolag (40 kap. 5 § IL).

Situation 2

I andra fall än de som angetts under Situation 1 ovan blir beloppsspärren tillämplig vid ägarförändringar, som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag erhålls av

1. en fysisk person,
2. ett dödsbo,
3. en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag, eller
4. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller en sådan person som anges i 2 eller 3 är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag (40 kap. 11 § IL).

Bedömningen av om den nya ägaren förvärvat ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget görs som en hypotetisk prövning av om detta skulle ha varit dotterföretag till den nya ägaren om denne hade varit ett aktiebolag.



Fysisk person

Underskottsföretag

Närstående fysiska personer och ett svenskt handelsbolag i vilket någon sådan person är delägare (direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag) räknas i det här sammanhanget som en enda person. Med närstående avses här en fysisk person och dennes föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Om aktier överlåts mellan närstående innebär detta, att någon ägarförändring inte sker enligt 40 kap. 11 § IL, eftersom samtliga närstående räknas som en person. Om exempelvis två makar, deras barn och ett av familjen ägt handelsbolag tillsammans från utomstående förvärvar aktier med mer än hälften av rösterna i underskottsföretaget uppkommer spärrsituationen.

En inskränkning i ovanstående regel är att en ägarförändring, i den här aktuella situationen, inte utlöser spärregeln om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. Med ändrade familjeförhållanden avses t.ex. att delägare gifter sig med varandra, registrerar partnerskap eller får barn (prop. 1998/99:7 s. 30). En sådan ägarförändring som utlöser spärregeln ska inte heller anses ha uppkommit för det fall den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget (40 kap. 13 § IL).

Förhållandet mellan situationerna 1 och 2 är sådant, att om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett aktiebolag, som förvärvar bestämmande inflytande över ett underskottsföretag så föreligger situation 1 men inte 2. Om personens aktiebolag endast förvärvar aktier med 40 % av rösterna, medan personen och/eller hans närstående samtidigt förvärvar aktier med mer än 10 % av rösterna är däremot situation 2 tillämplig (prop. 1993/94:50 s. 262).

Endast beloppsspärren är tillämplig. Eftersom inget av de rättssubjekt som omfattas av den här situationen kan ge koncernbi-

drag med skatterättslig verkan till underskottsföretaget behövs inte koncernbidragsspärren.

Situation 3

Beloppsspärren gäller även vid ägarförändringar som innebär att en grupp fysiska personer eller andra rättssubjekt under en femårsperiod dels var och en förvärvar andelar med minst 5 % av rösterna i ett underskottsföretag, dels tillsammans förvärvar andelar med mer än 50 % av samtliga röster i underskottsföretaget (40 kap. 12 § IL). Vad som sägs om fysiska personer gäller även dödsbo, annan utländsk juridisk person än utländskt bolag samt svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

En fysisk person och närstående till honom räknas även i denna spärrsituation som en enda person. Som närstående räknas här föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn

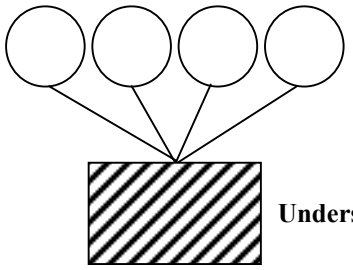
Även vissa förvärv som gjorts av företag eller annan juridisk person ska beaktas

Som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av;

1. ett företag i vilket personen - direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över - innehar andelar med minst 5 % av röstetalet, eller
2. en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ska inte räknas in i antalet förvärvade andelar.

Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter (40 kap. 12 § 3 st. IL).



Situation 3 syftar till att samma konsekvenser, som inträffar när en fysisk person (eller flera om de är närstående) får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag eller ett vinstföretag, ska inträffa när en grupp fysiska personer som är av så begränsad omfattning att personerna har möjlighet att samverka får ett sådant inflytande.

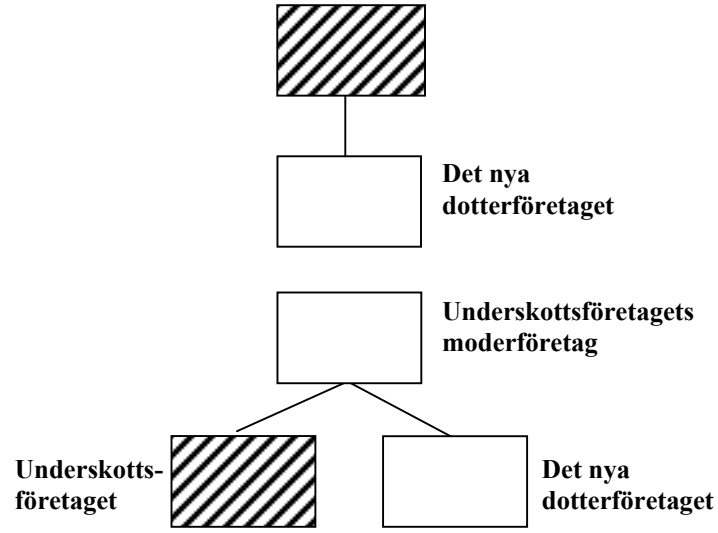
Detta syfte har av lagstiftaren ansetts i rimlig grad uppfyllt om situationen grundas på att fysiska personer under en period som omfattar fem beskattningsår för det aktuella företaget dels var och en förvärvat aktier eller andelar i företag motsvarande minst 5 % av röstetalet och dels sammanlagt förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet. I praktiken torde den här beskrivna situationen komma att i huvudsak omfatta förvärv av aktiebolag som är eller övergår till att bli fåmansföretag. I likhet med vad som gäller vid spärrsituation 2 så utlöses spärregeln inte om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden.

I samband med att reglerna fördes över till IL anförde Lagrådet att lagtextens ordalydelse synes omfatta även t.ex. fall då en och samma aktiepost med mer än 10 % av röstetalet bytt ägare mer än fem gånger under femårsperioden trots att någon sådan avsikt, såvitt Lagrådet förstod, inte hade varit avsedd (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 449 f.). Regeringen angav att Lagrådets antagande om avsikten med bestämmelsen var riktig samt att det inte är helt enkelt att arbeta om bestämmelsen så att detta framgår tydligt utan att komplicera lagtexten. ”Sunt förnuft, liksom förarbetena” talade enligt regeringen för att det är Lagrådets tolkning av bestämmelserna som ska göras och någon ändring i lagtexten gjordes inte (prop. 1999/2000:2 s. 471).

Endast beloppsspärren är tillämplig i denna spärrsituation. Av samma skäl som anges under situation 2 ovan finns det inte behov av någon koncernbidragsspärr.

Situation 4

Vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller ett moderföretag till ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag inträder koncernbidragsspärren. Spärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget (40 kap. 14 § IL). Beloppsspärren är inte tillämplig vid detta slag av ägarförändring.



I denna spärrsituation är ägarförhållandena omkastade jämfört med situation 1. Här är det underskottsföretaget (eller dess moderföretag) som förvärvar ett annat företag. Spärregeln tar sikte på den situationen att ett underskottsföretag (eller dess moderföretag) kan förvärva andelarna i ett företag som har tillgångar med betydande övervärden. Spärregelns uppgift är att förhindra att den vinst som uppkommer vid avyttring av tillgångarna kan kvittas mot underskottet i underskottsföretaget genom att det nya dotterföretaget lämnar koncernbidrag till underskottsföretaget.

Endast koncernbidragsspärren är tillämplig.

SRN har i ett förhandsbesked (avseende taxeringsåret 1998) prövat om koncernbidragsspärren är tillämplig även i det fall att ett aktiebolag, AB 1, förvärvar det bestämmande inflytandet över ett annat aktiebolag, AB 2, genom att bilda detta.

I ärendet hade AB 1 vid bildandet erhållit 51 % av andelarna och rösterna i AB 2. Senare förvärvade AB 1 samtliga övriga andelar i AB 2. SRN fann att AB 1 enligt regeln i 40 kap. 14 § IL fått bestämmande inflytande över dotterbolaget genom bildandet och erhållandet av 51 % av aktierna och rösterna i detta bolag under 1994. Enligt förutsättningarna i ärendet var AB 1 ett underskottsföretag. Ett koncernbidrag från AB 2 till AB 1 utlöste därför koncernbidragsspärren (spärrsituation 4). RR fastställde SRN:s förhandsbesked (RÅ 1998 not. 59).

7.5 Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar

7.5.1 Beloppsspärren

Innebörd och tillämpning

Beloppsspärren innebär, att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 % av den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget (40 kap. 15-16 §§ IL).

Beloppsspärren har skapats för att motverka handel med bolag vars värde i huvudsak består i rätten till förlustavdrag, framförallt skalbolag. Man har vid lagstiftningsarbetet utgått från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskott, ju mer substans finns det i bolaget och desto mindre är behovet av en beloppsspärr (prop. 1993/94:50 s. 259).

Underskottsföretaget får efter ägarförändringen endast tillgodogöra sig gamla underskott motsvarande dubbla köpeskillingen för aktierna. Rätten till avdrag för överskjutande del av de gamla underskotten faller bort för all framtid. Om förvärvet avser ett moderföretag till underskottsföretaget prövar man om beloppsspärren ska tillämpas på utgiften för förvärvet av moderföretaget. Det är i sådana fall utgiften för förvärvet av den koncern i vilket underskottsföretaget (eller underskottsföretagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen (prop. 1993/94:50 s. 326). Om flera underskottsföretag ingår i förvärvet proportioneras begränsningen av underskott efter respektive underskottsföretags andel av koncernens sammanlagda underskott (40 kap. IL 15 § 2 st. IL).

Exempel

AB A förvärvar AB B med dotterbolagen AB C och AB D.

Vederlaget uppgår till 1 Mkr. I dotterbolagen finns gamla underskott om 3 Mkr, fördelat med 900 000 kr på AB C

respektive 2 100 000 kr på AB D. Genom beloppsspärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till 600 000 kr (0,9/3 x 1 Mkr x 200 %), medan AB D:s uppgår till 1 400 000 kr (2,1/3 x 1 Mkr x 200 %).

När man beräknar utgiften för att få det bestämmande inflytandet ska man beakta den sammanlagda anskaffningsutgiften. I prop. 1993/94:50 s. 326 anges att om den nya ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 % till 51 % av rösterna bör även utgiften för anskaffningen av det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen. I anslutning till nämnda exempel har uppkommit frågor om den skattskyldiges utgift för förvärvet ska proportioneras så att han bara får räkna med den del som kan hänföras till 51 % av rösterna i bolaget, eftersom ett sådant innehav räcker för ett bestämmande inflytande. Enligt SKV:s uppfattning ska någon sådan proportionering inte göras (jfr prop. 1999/2000:2 s. 473 ff.). Om en person genom *ett* köp förvärvar aktier med exempelvis 70 % av röstetalet bör alltså hans utgift för hela förvärvet räknas med vid beloppsspärren. Om aktierna förvärvas i ett sammanhang genom successiva förvärv under begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbjudande som riktas samtidigt till aktieägarna torde samtliga förvärv med anledning av erbjudandet få räknas med vid tillämpning av beloppsspärren. Om samma person senare skulle göra ännu ett inköp av aktier i samma bolag och därigenom förvärva exempelvis ytterligare 5 % av röstetalet torde däremot anskaffningskostnaden för detta köp, enligt SKV:s uppfattning, inte få räknas med vid beloppsspärren, eftersom köparen redan tidigare hade ett bestämmande inflytande.

För att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att kapitaltillskott ges till underskottsföretaget före förvärvet ska man bortse från sådana tillskott (40 kap. 16 § IL). Utgiften för anskaffningen ska därför som huvudregel minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget (40 kap. 16 § 1 st. IL).

Undantag från ovan nämnda huvudregel görs dock för kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Sådana tillskott ska således inte minska utgiften för förvärvandet av det bestämmande

inflytandet. Det finns inte anledning att räkna med kapitaltillskott från företag som både före och efter ägarförändringen ingått i samma koncern som underskottsföretagen.

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 7 december 2000 bedömt att kapitaltillskott genom nyemissioner är att betrakta som kapitaltillskott enligt denna bestämmelse. SRN fann också att kapitaltillskott som inte föregår ägarförändringen utan innebär själva ägarförändringen inte ska minska förvärvsutgiften. I ärendet förvärvade AB 1 genom två riktade nyemissioner andelar i underskottsföretaget AB 2. Genom den första nyemissionen, som beslutades och tecknades under den första delen av 1998 fick AB A kontroll över 35 % av andelarna och genom den andra nyemissionen, som beslutades och tecknades under andra delen av 1998 fick AB 1 kontroll över ytterligare 20 % av andelarna. SRN fann att det i och för sig var fråga om sådana kapitaltillskott som avses i detta sammanhang, men att den andra emissionen inte skulle minska förvärvsutgiften eftersom den inte föregick utan innebar ägarförändringen. På grund av storleken av underskottet i ärendet prövades inte hur den första nyemissionen skulle betraktas.

KRS har i en (inte överklagad) dom den 23 januari 2001, målnr 4255-1999, bedömts att ett villkorat aktieägartillskott utgör ett sådant kapitaltillskott som ska minska anskaffningsutgiften för aktier enligt 7 § 2 st. i dåvarande lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU). KRG har i en dom den 23 april 2003, målnr 2680-2002, gjort samma bedömning när det gäller villkorade aktieägartillskott som aktieägare gett till ett underskottsföretag innan de förvärvade det bestämmande inflytandet i detta. Sist nämnda dom har överklagats av den skattskyldige. Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften för aktier vid tillämpning av beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till det ägda företaget före ägarförändringen (dock tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde) finns numera, som ovan angetts, i 40 kap. 16 § IL. Bestämmelsen har en annorlunda utformning än den hade i LAU, men någon materiell ändring för frågan om hur villkorade aktieägartillskott ska behandlas torde inte ha skett. Enligt SKV:s bedömning talar vad ovan anförts för att villkorade aktieägartillskott bör anses utgöra sådana kapitaltillskott som ska avräknas från anskaffningsutgiften för att uppnå det bestämmande inflytandet enligt 40 kap. 16 § IL.

Enligt 37 kap. 21 och 23 §§ IL kan beloppsspärren bli tillämplig också vid fusioner, se vidare avsnitt 16.1.7. Om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret, tillämpas beloppsspärren i 40 kap. IL.

Vid fusion avses med utgift summan av fusionsvederlaget och de utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Vid fission avses med utgift summan av fissionsvederlagen och de utgifter som de övertagande företagen haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget (37 kap. 21 § 2 st. IL). Beloppsspärren är dock inte tillämplig om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL (37 kap. 22 § IL). Den är inte heller tillämplig vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker (37 kap. 23 § IL).

Dispensmöjlighet

Regeringen får efter ansökan medge undantag från bestämmelsen om beloppsspärr ”om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras” (40 kap. 17 § IL). Möjligheten till undantag har motiverats med att det inte helt kan uteslutas att regeln skulle kunna få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt. Enligt förarbetena till lagstiftningen bör dispensregeln tillämpas ”synnerligen restriktivt” (prop. 1993/94:50 s. 260). Regeringen hade vid utgången av december 2003 inte medgett något sådant undantag.

7.5.2 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren innebär att gamla underskott inte får kvittas mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen ägde rum och de fem därpå följande beskattningsåren (40 kap. 18-19 §§ IL). Detta uttrycks så här i 40 kap. 18 § 1 st. IL:

> ”Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som skall tas upp enligt 35 kap.
>
> Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller första stycket för den återstående delen.
>
> Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av skall dras av det följande beskattnings-

året, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde."

Innebörd och tillämpning

Till skillnad från beloppsspärren innebär koncernbidragsspärren inte något definitivt bortfall av rätten till avdrag för gamla underskott. Det gamla underskottet "spärras" i stället under viss tid på så sätt att det inte får kvittas mot koncernbidrag under spärrtiden, men väl efter utgången av denna.

Om ett underskottsföretag har varit föremål för en sådan ägarförändring som utlöser spärreglerna begränsas rätten till avdrag för gamla underskott i första hand genom beloppsspärren. Det är på de gamla underskotten som därefter kvarstår som koncernbidragsspärren kan bli tillämplig. Syftet med sist nämnda spärr är att reducera det skattemässiga värdet av avdrag för underskott genom att förskjuta dess utnyttjande framåt i tiden (prop. 1993/94:50 s. 259).

Spärren förhindrar att underskottsföretaget kvittar gammalt underskott mot mottagna koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen äger rum och de fem närmast påföljande räkenskapsåren. Däremot finns det inget hinder för underskottsföretaget att kvitta sina gamla underskott mot vinst på verksamheten till den del den inte består av mottagna koncernbidrag. Det gamla underskottet får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att ett eventuellt nytt underskott utnyttjats (40 kap. 18 § IL).

Det föreligger inte något hinder mot att underskottsföretaget kvittar nya underskott mot erhållna koncernbidrag. I konsekvens härmed får underskottsföretagets underskott i praktiken rullas framåt i två separata "fållor", den ena med gamla underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag förrän efter utgången av spärrtiden, det andra med "nya" underskott som uppkommit det beskattningsår ägarförändringen skedde och/eller de därpå följande beskattningsåren.

Exempel

AB A, som har kalenderår som räkenskapsår, har vid ingången av år 3 outnyttjade underskott på 400 000 kr.

Under år 3 förvärvar AB B det bestämmande inflytandet över bolaget. Beloppsspärren antas inte vara tillämplig.

Under år 3, 4 och 5 uppkommer underskott på 100 000 kr, 200 000 kr respektive 25 000 kr.

Vid ingången av år 6 har AB A outnyttjade underskott på

sammanlagt 725 000 kr. Härav omfattas 400 000 kr av koncernbidragsspärren. Återstående del av underskottet, 325 000 kr, får däremot kvittas mot koncernbidrag från AB B.

De 400 000 kronorna kan antingen kvittas mot överskott på den egna verksamheten eller - först år 9 (efter det femte beskattningsåret efter det år ägarförändringen skedde) - mot koncernbidrag från AB B. Det gamla underskottet, 400 000 kr, får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att nya underskott utnyttjats

Koncernbidragsspärren tillämpas inte om underskottsföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som det företag som direkt eller via förmedling av andra företag i koncernen lämnat koncernbidraget. Koncernbidraget ska emellertid inte räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen. Det kan därför i vissa fall bli nödvändigt att ”öronmärka” koncernbidrag.

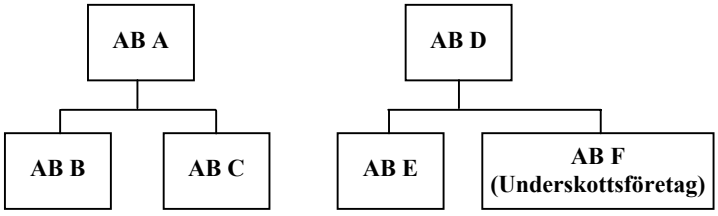
Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar en hel koncern. Spärren omfattar endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen.

Exempel

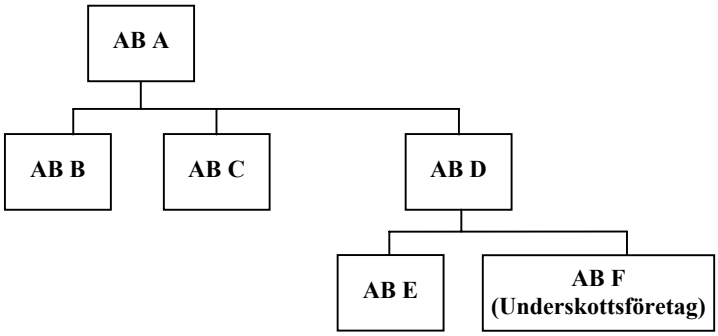
En koncern med moderbolaget AB A och dotterbolagen AB B och AB C förvärvar en annan koncern med moderbolaget AB D och dotterbolagen AB E och AB F. AB F är ett underskottsföretag.

Spärren är inte tillämplig på koncernbidrag från AB D och AB E till AB F. Om koncernbidrag ”slussats” från AB A, AB B eller AB C via AB D eller AB E slår spärren däremot till.

Den ursprungliga koncernen



Den nya koncernen



7.6 Särskilda regler vid fusion

Särskilda regler beträffande underskott gäller vid fusion. En redogörelse för dessa lämnas i avsnitt 16.1.7.

7.7 Begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering

Enligt 40 kap. 20 – 21 §§ IL gäller följande:

Om en skattskyldig är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av.

Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning, ska avdrag göras för underskott som på grund av konkursen inte har kunnat dras av tidigare.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen, ska avdrag för underskott minskas med ett belopp motsvarande summan av de skulder i

näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

En ingående redogörelse om beskattning vid konkurs och ackord lämnas i avsnitt 21.

7.8 Begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut

I 40 kap. 22 § IL finns en regel som begränsar avdragsrätten för underskott för av staten direkt helägda företag som har kunnat få stöd enligt 3 § av den upphävda lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut om aktie eller andel i sådant företag överlåts.

7.9 Avdrag efter ombildningar

Vid sådana ombildningar av svenska ekonomiska föreningar till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL övertar det aktiebolag vars aktier skiftas ut den ekonomiska föreningens rätt att dra av underskott enligt reglerna i 40 kap. IL.

Det samma gäller vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (40 kap. 23 § IL).

7.10 Lex Kockum

40 kap. 24 § IL hänvisar till 14 kap. 17-18 §§ IL. Där finns den s.k. lex Kockum.

Regeln gäller om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter den huvudsakliga delen av sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, ett landsting eller en kommun. Detsamma gäller om överlåtelsen sker till ett bolag som till övervägande del innehas, direkt eller indirekt, av staten, ett landsting eller en kommun.

Underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen får inte avräknas mot inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Detta gäller dock inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och inte heller när det gäller överlåtelser inom en koncern.

Syftet med bestämmelsen är att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening inte ska få avdrag för underskott som motsvaras av skulder som övertagits av staten m.fl.

7.11 Underskott för kommanditbolagsägare och vissa delägare i handelsbolag

Särskilda regler om begränsning för i rätten till avdrag för underskott finns i 14 kap. 14 – 15 §§ IL, se vidare avsnitt 2.2.3.5.3.

7.12 Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarrätter m.m.

Särskilda regler om behandlingen av kapitalförluster finns i 48 kap. 26 § IL, 50 kap. 12 § IL och 52 kap. 8 § IL. Se vidare del 2 avsnitt 28.

8 Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

8.1 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

27 kap. IL
26 kap. 12 § IL
17 kap. IL
44 kap. 21-22 §§ IL
prop. 1980/81:68 s. 148-166, SkU25
prop. 1989/90:110 s. 576-578, 658-661, SkU30
SOU 1977:86
SOU 1997:2, del II, s. 249 ff

Sammanfattning

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler för både byggnadsrörelse och handel med fastigheter. Bestämmelserna kvarstår i huvudsak oförändrade efter 1990 års skattereform. På två punkter gjordes dock väsentliga ändringar. Rätten till generell nedskrivning av omsättningsfastigheter slopades och nya regler infördes för värdering av pågående arbeten till fast pris. Dessa regler har bibehållits i IL.

Reglerna om byggmästarsmitta är även fortsättningsvis generellt tillämpliga. Med hänsyn till annan förvärvskälleindelning och enhetligare skattesatser har dock effekten av de särskilda byggbeskattningsreglerna påverkats.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådana verksamheter utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Vid försäljning av lagerfastigheter beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt värde. Lagerfastigheter värderas enligt de allmänna reglerna för lagervärdering men utan rätt till schablonmässig nedskrivning enligt alternativregeln i 17 kap. 4 § IL. Värderingen

görs strikt enligt ÅRL:s regler. Lagerfastigheter får således tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (17 kap. 3 § IL). En ny värdering ska ske vid varje bokslut. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar utan kapitaltillgångar värderas till anskaffningsvärdet.

För enskilda näringsidkare medför de särskilda reglerna att vinster vid försäljning av lagerfastigheter beläggs med sociala avgifter. Vidare medför en nedskrivning av lagerfastigheter att resultatet i näringsverksamheten sänks och en uppskrivning av värdet att resultatet höjs. Detta påverkar givetvis även de sociala avgifterna.

Sammanfattningsvis kan sägas att särskilda regler gäller för;

- bedömning av om den skattskyldige driver byggnadsrörelse,
- bedömning av om den skattskyldige driver handel med fastigheter,
- klassificering av fastigheter som lagertillgångar,
- klassificering av aktier och andelar som lagertillgångar,
- värdering av lagerfastigheter,
- värdering av aktier och andelar som utgör lagertillgångar,
- värdering av entreprenader,
- tidpunkten för vinstavräkning av entreprenader.

8.1.1 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?

8.1.1.1 Allmänt

Av 27 kap. 2-8 §§ IL framgår att byggnadsrörelse och handel med fastigheter utgör särskilda former av näringsverksamhet. Bedömningen av om dessa typer av verksamheter föreligger ska ske med utgångspunkt i de sedvanliga kriterierna för näringsverksamhet (varaktighet, vinstsyfte och självständighet) samt rättspraxis för att kunna göra en gränsdragning mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital.

8.1.1.2 Sammanfattning av praxis

Den praxis som finns avseende byggnadsrörelsebegreppet har av företagsskatteberedningen (SOU 1977:86) sammanfattats på följande sätt.

Självständigt företag, egna maskiner, eget material

Om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom råder inte något tvivel om att verksamheten är att anse som byggnadsrörelse. Även vid byggnation i egen regi är det många gånger odiskutabelt att verksamheten utgör byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning.

Byggnadsrörelse kan bedrivas genom att byggnadsentreprenören i sin helhet för utförda arbeten anlitar underentreprenörer, s.k. construction management (RSV/FB Dt 1982:1). Den avgörande frågan vid bedömning huruvida byggnadsrörelse bedrivs eller ej är avtalsparternas verkliga roll samt deras skyldigheter/förpliktelser.

Inte yrkesmässigt från början

Person, som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, kan dock bebygga en eller två fastigheter för personligt bruk (t.ex. en permanentbostad och ett fritidshus) utan att för den skull anses bedriva byggnadsrörelse. Fortsätter emellertid denna person att förvärva och bebygga fastigheter sedan de första färdigställts och sker försäljning av någon eller några av dessa fastigheter, är det inte osannolikt att eventuell vinst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Sannolikheten för att fastigheterna ska anses utgöra lager i byggnadsrörelse torde öka om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

Byggnader för egen förvaltning

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastigheterna, blir beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet inte aktuell (RÅ 1928 ref. 58, I och II). Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

Byggnadsrörelse = tomtrörelse

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomtrörelse. Redan enstaka tomtförsäljning kan därför bli föremål för rörelsebeskattning (27 kap. 3 § IL). Dessutom synes viss presumtion föreligga för att den som driver byggnadsrörelse även idkar yrkesmässig handel med fastigheter.

För den som drivit renodlad entreprenadverksamhet torde det dock vara möjligt att köpa och sälja en eller annan fastighet utan att yrkesmässig handel med fastigheter anses föreligga (RÅ 1951 ref. 22, RÅ 1969 Fi 1723).

8.1.1.3 Rättsfall

Nedan återges vissa rättsfall som belyser den praxis som gäller frågan om byggnadsrörelse och handel med fastigheter föreligger.

Det bör observeras att rättsfallen inte generellt sett kan användas för att bedöma om en fastighet, förvärvad under beskattningsår som taxerats 1984 eller senare, ska anses vara en lagerfastighet. I princip är den lagstiftning som införts fr.o.m. 1984 års taxering dock en kodifiering av tidigare praxis.

Fastighet anskaffad för vidareförsäljning

En person som anskaffar fastigheter och med vinstsyfte och företagarrisk vidaresäljer dessa efter upprustning har i ett flertal fall ansetts bedriva byggnadsrörelse.

En f.d. mejerist hade låtit uppföra och försålt tre bostadshus och skulle uppföra en sommarstuga. Han hade anlitat byggmästare och själv utfört bara grov- och handräckningsarbete. RR uttalade att vinsten måste anses utgöra inkomst av byggnadsrörelse. Gällande praxis får anses innebära att byggnadsrörelse som regel får anses föreligga så snart det av omständigheterna kan konstateras att fastigheterna så gott som uteslutande anskaffats för vidare försäljning (RÅ 1939 ref. 39).

I ett annat fall ansågs byggnadsrörelse föreligga där den skattskyldige under vart och ett av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört villafastigheter och även försålt dessa. Fastigheterna hade han använt som bostad. Förutom ett villabygge 1959 hade fram till 1962 endast rivningsverksamhet bedrivits (RÅ 1974 A 1007).

Det har vidare ingen betydelse vad som sägs om anledningen till att verksamheten påbörjats. En stadskamrer hade övertagit en byggnadsfirmas rättigheter och skyldigheter p.g.a. ett borgensåtagande. Han ansågs bedriva byggnadsrörelse genom den övertagna verksamheten (RÅ 1966 Fi 855).

En person S förvärvade tillsammans med två andra personer två fastigheter som bebyggdes och såldes. S hade ej varit aktiv i denna verksamhet utan hans medverkan hade bestått i att tillskjuta kapital. RR ansåg bl.a. att med beaktande av den korta tid som förflutit mellan de redovisade fastighetstransaktionerna får S anses ha bedrivit byggnadsrörelse. Vinsten vid försäljningen av S andel av fastigheterna ska då redovisas som inkomst av rörelse (RÅ82 1:60).

Även om en byggnadsrörelse kan konstateras föreligga är det inte alltid givet när den kan anses påbörjad. E hade till och med utgången av år 1975 varit anställd som byggnadssnickare. Den 1 juni 1975 hade han köpt en fastighet på vilken han hade uppfört en villa. Villan hade blivit klar för inflyttning i augusti 1976.

Under 1977 hade E startat en byggnadsrörelse. Den hade registrerats i januari 1977 och verksamheten hade kommit igång vid månadsskiftet februari/mars samma år. Från det att fastigheten färdigställts till dess verksamheten kommit igång hade E varit arbetslös. Byggnadsrörelse ansågs påbörjad redan genom uppförandet av villan (RSV/FB Dt 1982 :8).

Genomsyn av bolagskonstruktion

Att byggnadsrörelse bedrivs i form av aktiebolag kan medföra att aktieägare personligen anses driva sådan verksamhet genom bolaget. Detta blir i regel fallet om aktieägaren varit verksam i byggnadsbolaget.

A och B, tidigare anställda i olika byggnadsföretag, var sedan samma år anställda i ett byggnadsaktiebolag, som de ägde till hälften vardera. A var direktör och B arbetschef. De ansågs utöva byggnadsrörelse genom bolaget. Någon tvekan om att byggnadsrörelse bedrivs föreligger inte då aktieägarna äger hälften vardera av aktierna (RN 1958 nr 1:10).

C ägde 1/3 av aktierna i ett byggnadsaktiebolag i vilket hon även var styrelsesuppleant och anställd som kontorist på deltid. Hennes make ägde återstoden av aktierna och var företagsledare i bolaget. På en av C ägd fastighet hade bolaget utfört ombyggnads- och reparationsarbeten. C ansågs med hänsyn till omständigheterna driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1980 :18).

En skattskyldig som ägde 1 % av aktierna och var VD i ett byggnadsaktiebolag, i vilket resterande 99 % av aktierna ägdes direkt eller indirekt, av den skattskyldiges hustru och svärmor, ansågs driva byggnadsrörelse. Även om den skattskyldige själv innehar endast ett mindre antal aktier men är aktiv i verksamheten och närstående personer äger ett större antal aktier, kan således byggnadsrörelse anses föreligga (RSV/FB Dt 1982 :18).

Det kan t.o.m. vara så att den skattskyldige själv inte äger några aktier överhuvudtaget. D, som var förman och styrelsesuppleant men inte aktieägare i sin fars byggnadsaktiebolag, ägde en fastighet, på vilken bolaget utfört omfattande arbeten under Ds arbetsledning. D ansågs bedriva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1982 :19).

När det är fråga om mindre aktieinnehav och delägarens aktiva insats är ringa eller ingen alls är det mera tveksamt om delägaren ska anses bedriva byggnadsrörelse. I ett fall ägde två minderåriga barn vardera 1/4 av aktierna med endast 1/10 röstvärde. Resten av aktierna ägdes av fadern som var byggnadsingenjör, samt av en civilingenjör. Barnen ägde inte annan fastighet än den för försäljning aktuella. De hade inte heller annars ägnat sig åt byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet. Trots att barnens aktieinnehav i bolaget visserligen var betydande ansågs det inte

ge dem något väsentligt inflytande i företaget, varför de inte ansågs bedriva byggnadsrörelse (RN 1968 nr 6:3).

Byggmästares dotter, som ägde 36 % av aktierna i ett av fadern grundat byggnadsbolag och var ledamot i dess styrelse, har ansetts själv driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1983 :33).

En person som drev byggnadsrörelse och tillsammans med sin maka ägde andel i fastighetsförvaltande kommanditbolag beskattades vid försäljning av kommanditbolagets fastighet för sin del av vinsten som intäkt av byggnadsrörelse. Hustrun, som inte ansågs bedriva byggnadsrörelse, beskattades för sin del av vinsten enligt reglerna för beskattning av reavinst (RSV/FB Dt 1978:2).

Det bör här observeras att om de nuvarande bestämmelserna varit tillämpliga på detta fall även hustruns fastighetsandel varit att hänföra till omsättningstillgång oaktat att hon inte anses bedriva byggnadsrörelse.

Handel med fastigheter

Vid yrkesmässig handel med fastigheter beskattas verksamheten som näringsverksamhet. Fastigheterna utgör lagertillgångar. Gränsdragningen mot inkomstslaget kapital sker utifrån frekvensen av försäljningar. Härvid är den praxis som utvecklats av stor betydelse.

Handel med fastigheter förekommer inte sällan i kombination med byggnadsrörelse. Men naturligtvis finns verksamheter som endast omfattar handel med fastigheter.

En fastighetsmäklare bebyggde och sålde åren 1922-1926 tillsammans med en byggmästare cirka 10 fastigheter. Åren 1927-1948 köpte han, delvis tillsammans med andra personer, 12 och sålde 9 fastigheter, i många fall för att hjälpa kunder i trångmål. Han sålde dessutom sin villafastighet 1957. Han ansågs bedriva handel med fastigheter med hänsyn till dessa köp och försäljningar (RÅ 1967 Fi 1446).

En person hade från 1956 köpt 20 fastigheter, varav 18 de senaste sju åren. Under 1960-1966 sålde han 10 fastigheter, varav 6 till utomstående och 4 till sitt eget aktiebolag, som hade till uppgift att förvalta, köpa och sälja fastigheter. Han ansågs bedriva handel med fastigheter (RÅ 1971 Fi 1609).

En person, som under aktuellt beskattningsår, 1973, sålt sex fastigheter och köpt fyra samt under tiden 1973-1976 sålt 19 fastigheter och köpt minst lika många har ansetts idka handel med fastigheter redan fr.o.m. 1973 (RRK K 80 1:4).

En person som mellan 1969 och 1981 köpt och sålt 13 fastigheter, alla utom tre innehavda kortare tid än två år, har från och med 1977 ansetts bedriva handel med fastigheter. Personen hävdade

att syftet med hans verksamhet uteslutande varit att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltningsverksamhet (RÅ 1987 ref. 46).

En fastighetsmäklare arbetade förutom med mäklerirörelse även med fastighetsförvaltning. Dessutom var mäklaren hälftenägare till ett tomtexploateringsbolag. Under 15 år hade 22 fastigheter förvärvats och 3 sålts. Handel med fastigheter ansågs föreligga (RSV/FB Dt 1982 :14).

En fastighetsmäklare köpte under tiden 1961-72 fem fastigheter och sålde tre av dem, därav en 1969 och två 1972. Försäljningarna avsåg två fastigheter vilka mäklaren innehaft som familjebostad under tiden 1961-1969 resp. 1969-1972 samt en fastighet som förvärvats 1971 sedan en genom mäklerirörelsen förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Mäklaren ansågs inte ha bedrivit handel med fastigheter (RÅ80 1:11).

8.1.2 Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse (även aktier och andelar)

8.1.2.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång

Huvudregel

Huvudregeln (27 kap. 4 § IL) innebär att man utgår från att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse köper fastigheter för byggnadsrörelsens räkning, s.k. byggmästarsmitta. Presumtionen är alltså att om den skattskyldige genom oneröst fång förvärvat fastighet för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den så ska fastigheten anses utgöra lagertillgång. Fastigheter som förvärvas genom benefikt fång omfattas inte av denna huvudregel.

Byggmästarsmittan omfattar däremot inte fastigheter som den skattskyldige innehar redan vid tiden för rörelsens påbörjande samt fastigheter som han erhåller i arv eller gåva. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar ändrar inte karaktär bara därför att de ärvs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en ärvd fastighet utgjort lagertillgång hos arvlåtaren gäller dock de bestämmelser som finns i 27 kap. 18 § IL (mer härom nedan).

Genom att lagtexten använder uttrycket ”förvärvas” i stället för ”äges” eller ”innehas” medför detta att smittan träffar endast fastigheter förvärvade under beskattningsår som har taxerats 1984 och senare och som har avyttrats beskattningsåret 1983 eller senare.

Från huvudregeln finns två undantag.

Undantagsregel I

Det första undantaget finns i 27 kap 5 § p. 1 IL och avser de fall då det är uppenbart att fastigheten förvärvats för att stadigvarande

användas i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare.

De angivna rättssubjekten ska vidare själva driva verksamheten ifråga. Det är således inte tillräckligt att inkomsten av fastigheten ska beräknas under annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning. Ett utarrenderat jord- och skogsbruk bör exempelvis inte utan vidare anses fri från byggnadsrörelsesmittan. Vid prövning om fastigheten ska anses som lagertillgång eller inte görs ingen skillnad om fastigheten används i byggnadsrörelsen eller i annan av den skattskyldige bedriven näringsverksamhet (RSV FB/Dt 1985 :1).

Syftet med förvärvet är av betydelse

En fastighet som anskaffas för att stadigvarande användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen omfattas av denna undantagsregel och behandlas därför som anläggningstillgång. Den omständigheten att den skattskyldige avser att i egen regi utföra byggnadsarbete på fastigheten har ingen avgörande betydelse i detta sammanhang. Detta är en förändring jämfört med vad som före taxeringsår 1984 tillämpats i praxis. Tidigare har en sådan fastighet ansetts som lagertillgång för den händelse fastigheten ombyggts eller bebyggts i byggnadsrörelsen.

Omfattningen av byggnadsarbete spelar dock fortfarande en viss roll, nämligen vid fastställande av syftet med förvärvet av fastigheten. Det ska sålunda vara uppenbart att fastigheten inte förvärvats för att bebyggas eller renoveras och därefter säljas vidare.

Driftfastighet som har förvärvats före beskattningsår som taxerades år 1984 förblir lagertillgång (om den hänförts dit enligt gamla regler). En driftfastighet ändrar således inte karaktär därför att nya regler infördes fr.o.m. taxeringsåret 1984.

Undantagsregeln omfattar de fall då en fastighetsägare (eller dennes make), som bedriver byggnadsrörelse, hyr ut fastigheter till ett fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari fastighetsägaren (eller maken) är företagsledare.

Däremot omfattar undantagsregeln inte de fall då fastigheten ägs av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag, som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, och uthyrning sker till företagsledaren eller dennes make. Även om företagsledaren eller dennes make stadigvarande använder den hyrda fastigheten i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning ska fastigheten betraktas som omsättningstillgång i fåmansföretaget.

Undantagsregel II

Det andra undantaget finns i 27 kap. 5 § p. 2 IL och gäller endast skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse. Skattskyldig som be-

driver handel med fastigheter omfattas således inte av undantagsregeln. Undantaget gäller de fall då förvärvet uppenbart saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. Vid tillämpning av denna undantagsregel måste hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör läggas t.ex. vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen.

Kraven på utredning som ska medföra undantagande enligt denna punkt är stränga. Det ska vara fråga om uppenbara fall.

Kombinerad användning

Det förekommer att en fastighet kan ha förvärvats för flera olika ändamål. I sådana fall bör den förvärvade fastigheten behandlas som lagertillgång, såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för ändamål som omfattas av undantagsreglerna. En fastighet som dels används som kapitaltillgång i den skattskyldiges byggnadsrörelse, dels hyrs ut, bör behandlas som kapitaltillgång endast om minst 75 % av fastigheten kan anses avsedd för byggnadsrörelsen. Med huvudsaklig del menas således minst 75 % (prop. 1980/81:68 s. 155).

Närståendes fastighetsinnehav

Fastigheten kan förvärvas även av någon anhörig till näringsidkaren eller av något företag som näringsidkaren eller någon honom anhörig äger. I 27 kap. 4 § IL anges även omfattningen av smittan i detta hänseende.

Makar

Av första meningen i 27 kap. 4 § st. 2 IL framgår att makes fastighetsförvärv ska jämställas med fastighetsförvärv av näringsidkaren själv. På grund av den ekonomiska gemenskapen som i regel råder inom äktenskapet har detta ansetts tala för att makarna ska behandlas som en ekonomisk enhet i detta fall. Förvärvet innebär att maken själv blir näringsidkare om;

a) fastigheten förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (förvärv genom t.ex. gåva eller bodelning under äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan),

b) fastigheten inte används för något av de undantagna ändamålen.

Om maken anses bedriva byggnadsrörelse enligt ovan anses rörelsen existera så länge lagerfastigheten finns kvar, således även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smit-

tas såvida inte byggnadsrörelsen dessförinnan upphört genom att omsättningsfastigheten överlåtits.

Fåmansföretag/ företagsledare

27 kap. 4 § st. 2 IL reglerar smitta mellan fåmansföretag och företagsledare. Här framgår att den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag inte ska kunna göra obehöriga skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets byggnadsrörelse. Anskaffar företagsledaren själv en fastighet blir denna således en lagertillgång för det fall att fastigheten skulle ha utgjort lagertillgång om den i stället förvärvats av bolaget. Detsamma gäller om fastigheten förvärvats av företagsledarens make.

Byggmästarsmittan från ett fåmansföretag kan dock överföras till företagsledaren eller dennes make endast om fastigheten förvärvas genom oneröst fång.

Den av företagsledaren eller maken förvärvade fastigheten blir inte heller smittad av bolagets byggnadsrörelse om inte fastigheten skulle ha blivit lagertillgång om rörelsen bedrivits direkt av förvärvaren. Köper företagsledaren exempelvis en villa för permanentboende, blir inte denna en lagertillgång, eftersom en sådan fastighet utgör privatbostad och inte kan ingå i näringsverksamheten.

Barn

Som framgår av lagtexten omfattas inte barn av närståendebegreppet i detta sammanhang. Detta kan leda till möjligheter att låta barn förvärva fastigheter och på så sätt undgå byggmästarsmittan.

Den omständigheten att lagregler saknas när det gäller barns förvärv av fastigheter betyder dock inte att barn i alla lägen kan förvärva fastigheter och undgå byggmästarsmitta. Barnet blir emellertid inte med automatik att betrakta som byggmästarsmittad. En bedömning får göras med ledning av barnets syfte med förvärvet. Vid denna bedömning kan föräldrarnas befattning med fastigheten vara av betydelse.

Nedan följer ett antal rättsfall som berör klassificeringen av förvärvad fastighet.

En byggmästare ägde fastigheter som användes i en av honom bedriven fruktodlingsverksamhet. Fastigheterna har ansetts inte utgöra lagertillgångar i någon av honom bedriven byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1985 :1), jfr 27 kap. 18 § IL.

Andel i hyresfastighet som byggmästare erhållit i gåva av sin far, som också varit byggmästare, har först genom av sonen ägt byggnadsbolags arbeten på fastigheten ansetts få karaktär av lagertillgång (RSV/FB Dt 1983 :19).

En fastighet hade förvärvats år 1939 av en person som då var anställd i sin fars byggnadsrörelse och som år 1950 övertagit verksamheten. Byggnadsarbeten hade utförts på fastigheten år 1979 och senare. Fastigheten har ansetts utgöra lagertillgång alltsedan 1950 (RSV/FB Dt 1983 :42).

Ett byggnadsaktiebolag hade under åren 1978-1988 utfört arbeten för drygt 240 000 kr på ett flerfamiljshus som sedan 1964 ägts privat av bolagets företagsledare/aktieägare. Arbetena var av renoverings- och underhållskaraktär. Med hänsyn till arbetenas omfattning ansågs fastigheten vara lagertillgång (RÅ 1990 not. 407).

Under åren 1938-1972 hade en person A varit verksam i byggnadsbranschen som byggmästare, arkitekt och byggnadskonstruktör. A ägde 13 fastigheter som han förvärvat under nämnd tid. En av fastigheterna hade köpts 1943 och använts som privatbostad fram till 1973. Under år 1957 genomgick fastigheten en fasadrenovering för ca 20 000 kr som utfördes av utomstående hantverkare. Även övrigt underhåll på fastigheten hade utförts av utomstående. Fastigheten ansågs utgöra lagerfastighet med hänsyn till omständigheterna. Motiveringen till beslutet är knapphändig. Det får antas att A:s branschspecifika kunskaper varit till nytta vid upphandlingen av de nedlagda arbetena (RÅ 1990 not. 110).

År 1973 anskaffade ett byggnadsrörelsedrivande bolag två bebyggda fastigheter. Fastigheterna inrymde butik, kontor och garage. Bolaget hade inte utfört egna arbeten på fastigheterna. Lagernedskrivning skedde på fastigheterna. 1980 upphörde bolaget med byggnadsrörelsen och övergick till att enbart förvalta de två fastigheterna. Med hänsyn till att karaktären på fastigheterna ej kan förändras i samme ägares hand samt att bolaget behandlat och redovisat fastigheterna som lager ansågs fastigheterna alltjämt vara lagerfastigheter (RÅ 1990 not. 19).

Redan innehavet av en lagerfastighet medför att ägaren bedriver byggnadsrörelse. Alla senare förvärv blir smittade och får karaktären lagerfastighet. Undantagsregeln anses ej tillämplig (RÅ 1988 not. 723, RÅ 1990 not. 164).

De regler som fanns införda i äldre 27 § anv. p. 3 och 4 KL (senare 21 § KL och numera 27 kap. IL) och som började tillämpas vid 1984 års taxering har endast föranlett ett fåtal publicerade rättsfall. De flesta frågorna har lösts genom förhandsbesked. Dessa förhandsbesked är ofta opublicerade.

8.1.2.2 Fastigheter förvärvade genom benefikt fång

Med benefikt fång av fastighet menas att denna erhållits genom arv, gåva, bodelning i anledning av makes död eller på därmed jämförbart sätt.

Gåva

Om en person som äger en lagerfastighet, skänker bort denna behandlades gåvan i regel som ett uttag ur byggnadsrörelsen. Givaren är därför skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i byggnadsrörelsen. Detta får bl.a. till konsekvens att givarens nedskrivning av fastigheten återförs till beskattning.

Det bör dock observeras att en benefik överlåtelse av hela näringsverksamheten ofta inte utlöser någon beskattning hos överlåtaren. Övertagaren presumeras i detta fall fortsätta överlåtarens näringsverksamhet, vilket medför att övertagna fastigheter blir lagerfastigheter hos denne. Detta gäller även om den ursprungliga näringsverksamheten (byggnadsrörelse eller handel med fastigheter) upphört långt tidigare och övergått till att enbart avse fastighetsförvaltning (RÅ 1989 ref. 112). Jfr RÅ 1989 ref. 119 avseende överlåtelse av enstaka tillgångar.

Arv, testamente m.m.

Som huvudregel gäller (27 kap. 18 § IL) att en lagerfastighet som förvärvas från skattskyldig genom arv, testamente eller bodelning i anledning av makes död även anses utgöra lagertillgång hos den skattskyldige som förvärvat egendomen. För att huvudregeln ska vara tillämplig ska någon av följande två förutsättningar vara uppfyllda.

Förutsättning I

Den skattskyldige bedriver själv vid tidpunkten för förvärvet näringsverksamhet i vilken tillgången skulle ha utgjort lagertillgång om den förvärvats genom oneröst fång.

Förutsättning II

Den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet.

Fråga om tolkningen av övergångsbestämmelserna till lagen (1981:295) om ändring i KL. Bestämmelserna i äldre 27 § anv. p. 4 st. 1 KL (senare 21 § anv. p. 5 st. 1 KL och numera 27 kap. 18 § IL) om förvärv genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv av fastighet, som utgjort omsättningstillgång i den avlidnes byggnadsrörelse, har inte ansetts tillämpliga på förvärv som skett efter ikraftträdandet men före beskattningsår för vilket taxering har skett 1984 eller senare (RSV/Dt 1983 :26).

8.1.3 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

8.1.3.1 Allmänt

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning. Fastigheter som ingår i sådan näringsverksamhet är normalt att anse som lagertillgångar.

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kan dock välja att placera sitt fastighetsinnehav i ett särskilt bolag. Frågan inställer sig då hur aktierna (andelarna) i det fastighetsförvaltande företaget ska behandlas skattemässigt. En ytterligare fråga är huruvida de av företaget ägda fastigheterna ska anses som lagertillgångar eller anläggningstillgångar.

8.1.3.2 Lagbestämmelser

Skattelagstiftningen har före 1984 saknat regler i situationer som dessa. Praxis har fått styra. De regler som infördes i KL (21 § anv. p. 4 st. 5 KL) och som numera finns i 27 kap. 6 § IL är i stort sett en kodifiering av tidigare rättspraxis. Lagen gäller endast aktier och andelar som förvärvats efter ingången av 1983. Tidigare förvärv omfattas inte av lagen. Onerösa eller benefika förvärv behandlas lika.

Ett byggnadsföretag hade 1975 förvärvat en obebyggd fastighet. Byggnadsföretaget avsåg, under beskattningsår som omfattas av de nya reglerna, på fastigheten låta uppföra en kontorsbyggnad för den egna byggnadsverksamheten. Fastigheten som enligt äldre bestämmelser bedömts vara lagertillgång ansågs inte kunna byta skattemässig karaktär genom bebyggandet och det ändrade användningssättet (RSV/FB Dt 1983 :12).

Av lagtexten (27 kap. 6 § IL) framgår att aktie eller andel i vissa fall ska behandlas som lageraktie (lagerandel) i det fall fastigheterna vid ett direktägande skulle varit lagertillgångar. Reglerna tar sikte på aktie- och andelsinnehav som kan ses som ett alternativ till direkt innehav av lagerfastigheter.

Fastighetsförvaltande företag

Lagtexten tar sikte på fastighetsförvaltande företag. Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Vinst eller förlust vid avyttring av fastighet som utgör kapitaltillgång i näringsverksamhet beräknas för såväl fysiska som juridiska personer enligt reglerna i 45 kap. IL. Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och det beräknade omkost-

nadsbeloppet. För juridiska personer redovisas resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer gäller däremot att resultatet av fastighetsavyttringen utgör inkomst av kapital.

Till viss del kan dock intäkten för fysiska personer även bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet. Medgivna värdeminskningsavdrag, avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska under vissa förutsättningar tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL och RSV Dt 1983 :2).

Exempelvis kan ett företag vid sidan av fastighetsförvaltning även idka en näringsverksamhet, utan inriktning på fastigheter. Ska ett sådant företag anses som fastighetsförvaltande? Av specialmotiveringen i prop. 1980/81:68 framgår att här ska förstås företag vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Några uttalanden om vad som menas med väsentlig del och hur denna ska fastställas framgår inte.

Efter vilka grunder ska jämförelsen ske? Gäller det antal anställda, omsättning, resultat eller balansomslutning vid en sådan jämförelse? Detta får klarläggas genom rättspraxis. Närmast till hands ligger att omsättningssummorna kombinerade med en helhetsbedömning läggs till grund för bedömningen.

Fastigheterna skulle ha utgjort lagertillgångar vid direktinnehav

I lagen anges som en grundläggande förutsättning att aktieägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för att en aktie ska kunna få karaktären av lageraktie. Vidare måste bedömas om någon fastighet i företaget skulle ha fått karaktären av omsättningstillgång om aktieägaren själv förvärvat den.

I det fall någon av fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget skulle ha utgjort lagertillgång vid ett tänkt direktförvärv är denna grundläggande förutsättning uppfylld.

Den omständigheten att det fastighetsförvaltande företaget innehar både fastigheter, som skulle utgjort lagertillgångar om de innehafts direkt av ägaren, och andra fastigheter förändrar inte bedömningen. Så länge *en* fastighet finns som skulle utgjort lagertillgång i aktieägarens hand, är aktierna lagertillgångar.

Regeln kan synas sträng. En skattskyldig som har ett betydande aktie- eller andelsinnehav torde dock i allmänhet ha möjlighet att

påverka sammansättningen av de av det fastighetsförvaltande företaget ägda fastigheterna.

8.1.3.3 Förutsättningar

I lagen har angetts tre förutsättningar för att lageraktie/andel ska anses föreligga (27 kap. 6 § IL). Det krävs att någon av de tre förutsättningarna är uppfylld. Förutsättningarna har det gemensamt att det krävs att ett visst mått av inflytande ska finnas i det ägda företaget.

Fåmansföretag/-företagsledare

Det första fallet är att företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.

Vad som menas med fåmansföretag och företagsledare i sådant företag anges i 56 kap. IL.

Intressegemenskap

Det andra fallet är att intressegemenskap eljest råder mellan den skattskyldige och företaget. Med intressegemenskap avses att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” torde menas ett inflytande motsvarande det som följer av koncernförhållande enligt ABL (dvs. i regel mer än 50 procent av röstetalet) men där en annan än ett aktiebolag är ägare. Man kan anta att lagertillgång föreligger om man direkt eller indirekt disponerar mer än 50 % av röstetalet .

Utövar någon ett bestämmande inflytande, trots att han inte har röstmajoritet, får sådan intressegemenskap också anses föreligga att det är fråga om aktier som är lagertillgångar.

Andel i handelsbolag

Det tredje fallet är att andel blir lagertillgång om företaget är ett handelsbolag.

Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir alltså lagertillgångar om bolagets fastigheter skulle ha utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. En andel i handelsbolag kan redan enligt det föregående fallet få karaktär av lagertillgång.

Till skillnad från de två föregående fallen utgör andelar i handelsbolag alltid lagertillgångar om de ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Storleken av andelsägarens inflytande har inte någon betydelse. Andelen blir en lagertillgång oavsett hur ringa andelen i bolaget är. I detta fall omfattas alltså inte bara handelsbolag som är fåmansägt utan även handelsbolag med ett stort antal delägare.

Andelarna betraktas således regelmässigt som en ersättning för direkt ägda fastigheter. Av detta följer att andelen i ett fastighetsförvaltande handelsbolag som innehas av maken till en byggmästare behandlas som lagertillgång i näringsverksamhet.

Fastighet i handelsbolag

Det är inte bara andelen i ett handelsbolag som anses som lagertillgång. Även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra lagertillgångar. I 27 kap. 7 § IL anges följande

> ”I sådana fall som avses i 6 § 3 ska inte bara andelen i handelsbolaget utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av bolagets fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren”.

De av handelsbolaget ägda fastigheterna behandlas som lagertillgångar och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning. Om sådan regel inte fanns skulle försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna endast beskattas i inkomstslaget kapital. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en del av den verkliga vinsten i byggnadsrörelsen skulle kunna undgå beskattning.

En bolagsman som driver byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sin andel av det fastighetsförvaltande handelsbolagets inkomst då den fastighet säljs, som skulle utgjort lagertillgång för delägaren. Detta gäller även om annan bolagsmans del av vinsten kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening

Ett fastighetsförvaltande aktiebolags/ekonomisk förenings fastigheter är anläggningstillgångar. Eventuell vinst vid försäljning beskattas såsom all övrig inkomst för den juridiska personen i inkomstslaget näringsverksamhet. Den risk för skattelättnad som anses kunna uppkomma för handelsbolag föreligger inte för aktiebolag/ekonomisk förening.

Sammanfattning av indirekt ägande:

	Fastighets-förvaltande	**Fastighets-förvaltande**
Aktie/andel	Omsättningstillgång	- - - - -
Andel i handelsbolag	- - - - -	Omsättningstillgång
Fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget	Kapitaltillgång	Omsättningstillgång

8.1.3.4 Skattepliktig utdelning på lageraktier

Som framgår av 24 kap. 15 och 16 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos bl.a. företag som bedriver värdepappersrörelse samt hos byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

En konsekvens av att utdelningar på lageraktier alltid är skattepliktiga är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattning.

Orsaken till att lageraktier behandlas annorlunda än andra aktier genom att de kan bli föremål för kedjebeskattning finns för värdepappersrörelsen att söka i neutralitetsaspekten. För byggnadsföretag liksom företag som handlar med fastigheter följer kedjebeskattningen av att byggmästarvinsten respektive handelsvinsten på fastighetsförsäljningen ska beskattas fullt ut med nominella belopp. Sistnämnda motiv försvagades emellertid genom 1990 års skattereform, eftersom fastigheterna i lagerbolagen vid avyttring fortsättningsvis skulle beskattas nominellt och det endast i de fall övergångsbestämmelserna angav fanns möjlighet att tillämpa indexuppräkning. Före 1990 års skattereform kunde lagerbolaget däremot i vissa fall sälja fastigheten skattefritt p.g.a. indexuppräkning.

Vinsten på fastighetsavyttringen kunde sedan delas ut till moderbolaget, som var ett byggnadsföretag eller ett företag som handlade med fastigheter. Om utdelningen hade kunnat tas emot skattefritt av moderbolaget hade vinsten på fastighetsavyttringen över huvud taget inte beskattats inom bolagssektorn. Om vinsten inte delades ut till moderbolaget utan detta i stället tillgodogjorde sig utdelningen genom att aktierna i lagerbolaget avyttrades skedde full nominell beskattning oavsett om aktierna ägts mer än två år, eftersom de var lageraktier.

Byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter

Lagerandelar i byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter är sådana andelar som kan anses som substitut för en eller flera fastigheter. En allmän definition av begreppet lagerandelar ges i 27 kap. 6 § IL för byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Bestämmelsen gäller andelar som förvärvats efter utgången av år 1982 och återspeglar i stort den praxis som utvecklats genom äldre rättsfall.

Utgångspunkten är att andelarna ska behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Andelarna ska alltså behandlas som lagertillgångar om fastigheterna skulle varit lagergångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett andelsinnehav som inte kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter bör behandlas enligt vanliga regler. En mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag kan aldrig vara lagerandelar även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse.

För byggnadsföretag kan det föreligga svårigheter att avgränsa lagerandelar mot andelar som innehas som ett led i organisationen. När ett byggnadsföretag äger andelar i bolag som i sin tur äger fastigheter måste man fastställa om fastigheterna i det ägda bolagets hand ska behandlas som en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Om det ägda bolaget själv driver eller drivit byggnadsrörelse och fastigheterna hos detta bolag är lagertillgång blir de ägda aktierna hos byggnadsföretaget att betrakta som näringsbetingade aktier. Om däremot det ägda bolagets fastigheter utgör kapitaltillgång och vinstberäkningen vid försäljning sker enligt realisationsvinstreglerna blir aktierna lageraktier.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag - även om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och istället anses bedriva rörelse (27 kap. 2 § IL och RSV Dt 1983 :2).

Sammanfattningsvis gäller i princip att karaktären på andelarna bestäms utifrån den ställning fastigheten har i det bolag som byggnadszbolaget äger andelarna i. Är minst en fastighet i det ägda företaget att betrakta som lagertillgång är andelarna kapitaltillgångar hos byggnadsföretaget. Om fastigheterna i det ägda företaget däremot utgör anläggningstillgångar är andelarna lagerandelar hos byggnadsföretaget.

8.1.4 Värdering av lagertillgångar

8.1.4.1 Allmänt

De lagertillgångar vilka återfinns i byggnadsrörelser och näringsverksamhet avseende handel med fastigheter torde kunna hänföras till någon av följande kategorier;

- lager av fastigheter,
- lager av andelar i fastighetsförvaltande företag,
- lager av material.

8.1.4.2 Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag

I det nya skattesystemet finns inte några särskilda värderingsregler för lagerfastigheter och andelar i fastighetsförvaltande företag. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas för lagerfastigheter och liknande tillgångar .

Reglerna gäller både för juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav. Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I anskaffningsvärdet för omsättningsfastigheter som bebyggts i egen regi inräknas såväl direkta som skälig andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att vanligt lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för lagerfastigheter, lagerandelar och liknande tillgångar (17 kap. 4 § IL).

Vad avses med egna fastigheter?

Till egna fastigheter bör räknas både färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på annans mark samt obebyggda tomter, råmarksområden och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

Faktiska anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom köpeskilling, lagfartskostnad och eventuella rivningskostnader, även direkta och indirekta byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Nedlagda kostnader för projekteringsarbeten ska i regel aktiveras och inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten. I anskaffningsvärdet ska vidare inräknas sådana reparationskostnader för vilka direkt avdrag inte har medgetts till följd av bestämmelserna i 19 kap. 3 och 24-25 §§ IL.

Även kostnader för allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör bör inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

Fastighetens faktiska anskaffningsvärde kan genom de olika delkomponenterna som ska ingå vid värderingen avvika från bokfört värde på kontot fastighet.

För fastigheter färdigställda efter utgången av år 1981 bör uppgift alltid kunna lämnas om den faktiska anskaffningskostnaden för fastigheten. En schablonregel kan tillämpas för fastigheter färdigställda tidigare år för anskaffningsvärdets bestämmande (se

Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning vid 1988 års taxering).

8.1.4.3 Lager av material

Lager av material ska värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet (17 kap. 3 och 4 §§ IL), dvs. dessa lagertillgångar får dessutom tas upp enligt alternativregeln till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Till lager av material räknas bl.a. bearbetat eller obearbetat material som ännu inte installerats i fastighet på sådant sätt att det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål. I anskaffningsvärdet för material bör inräknas.

a) inköpspris samt övriga direkta inköpskostnader som frakt, tull, speditions- och transportförsäkringsavgifter

b) till bearbetning av nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen

c) kostnader hänförliga till färdigställda legoarbeten i samband med bearbetning.

8.1.5 Byggnadsarbete på egen fastighet

Det förekommer att skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på en egen fastighet som inte utgör lagertillgång. I 27 kap. 8 § IL finns bestämmelser om hur beskattning ska ske i sådana fall.

Värdet av eget arbete tas upp

För att de byggnadsarbeten som utförts i byggnadsrörelse på egna anläggningsfastigheter inte ska undgå byggmästarbeskattning har regler om uttagsbeskattning införts. Numera förändras inte karaktären av en fastighet genom att byggnadsarbeten utförs. I stället för den smitta som före taxeringsåret 1984 inträdde sker uttagsbeskattning avseende arbeten på kapitalfastigheter (prop. 1980/81:68 s. 163 ff).

Värdering till marknadsvärde

Värdet av arbetet tas upp som intäkt av näringsverksamhet och beräknas enligt 22 kap. 7 § och 61 kap. 2 § IL till marknadsvärdet. Detta gäller såväl kostnader för varor, material, löner som den skattskyldiges arbetsinsats i normalfallet.

Vinstpåslag ska ske avseende fastighet som inte är tillgång i näringsverksamhet

Vinstpåslag ska ske om arbetena utförs på en fastighet som ej ingår i byggnadsrörelsen, men som ägs av delägare/närstående. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 1983 1:65. I nämnda rättsfall hade ett byggmästarbolag byggt en villa på en aktieägaren (tillika VD) tillhörande tomt. Vid beräkning av den skattepliktiga förmånen som han åtnjutit ansågs, att i entreprenadkostnaden bort inräknas entreprenadarvode.

Vinstpåslag ska inte ske avseende tillgång i närings-verksamhet

Om uttagsbeskattningen avser arbete på en kapitalfastighet som ingår i byggnadsrörelsen, exempelvis driftfastighet, ska pålägg för vinst eller avdrag för förlust inte ske vid saluvärdets bestämmande. Nedlagda kostnader, ränta på eget kapital nedlagt i produktionsapparaten samt värdet av eget arbete är marknadsvärdets beståndsdelar. Detta gäller oavsett i vilken företagsform byggnadsrörelsen bedrivs.

Varor av ringa värde

27 kap. 8 § IL behandlar frågan om beskattning av eget arbete i en direkt, eller genom ett handelsbolag, bedriven byggnadsrörelse. Värdet av eget arbete tas endast upp som intäkt om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Begreppet ringa värde avseende varuuttag ur sådan rörelse är belopp under 500 kronor. Hänsyn ska även tas till rabattutnyttjande.

Ränta på eget kapital

Vid värderingen ska hänsyn tas även till ränta på eget kapital. Enligt 7 kap. 5 § ML förstås med sådan ränta en beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än lagertillgångar som används för tjänsterna.

Det utförda arbetet ska uttagsbeskattas oavsett om beloppet i sin tur är direkt avdragsgillt för mottagaren eller inte (t.ex. reparationsarbeten på näringsfastighet).

Ovanstående bestämmelser gäller oavsett om den skattskyldige bedriver sin byggnadsrörelse i enskild firma eller i handelsbolagsform.

Fåmansaktiebolag – särskild reglering

Hur beskattningskonsekvenserna blir när ett fåmansaktiebolag utför byggnadsarbeten på en kapitalfastighet som tillhör delägare i bolaget eller honom närstående, och marknadsmässig ersättning för arbetena inte har betalats, är inte särskilt reglerat i lagtext förutom de allmänna reglerna om marknadsmässigt pris i 61 kap. IL. Även här föreligger ett uttag. Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats bör räknas med endast om denna kostnadsförts i bolaget. Värdet av uttaget intäktsförs i bolaget. I gengäld är bolaget berättigat till avdrag såsom för lön till mottagaren. En förutsättning för detta är att mottagaren är anställd i bolaget. Är så inte fallet men denna är delägare blir det i stället fråga om utdelning (RÅ83 1:48). I rättsfallet har byggmästare vid uppförande av villa åt sig mot betalning anlitat ett av honom helägt byggnadsaktiebolag. Han har själv på fritiden utfört arbeten på villan. Värdet av hans arbetsinsats har inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst av tjänst.

Slumrande byggnadsrörelse

En fåmansbolagsägare bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag. På sin fritid arbetade han ca 800 timmar under två år på sin

egen villafastighet. Hans aktiebolag fakturerade honom för material m.m. med ca 96 000 kr. Kammarrätten konstaterade att fastigheten inte utgjorde lagertillgång. På grund härav kunde inte - utan uttryckligt stöd i gällande praxis - enbart den omständigheten att bolaget utfört arbete på fastigheten medföra att fåmansbolagsägaren skulle anses ha bedrivit en egen självständig byggnadsrörelse vid sidan av aktiebolaget. Med hänsyn härtill förelåg inte förutsättningar att ta upp värdet av fåmansbolagsägarens eget arbete på fritiden som intäkt i byggnadsrörelse (KRSu, dom 20.4.1995, målnr 7272-1992).

Kammarrätten ansåg följaktligen inte att fåmansbolagsägaren bedrev någon ”slumrande” byggnadsrörelse.

Delägarens beskattning

Mottagaren beskattas för uttaget under inkomst av tjänst eller, om det är fråga om utdelning, under inkomst av kapital

Uppgiftsskyldighet

Enligt 4 kap. 1 § LSK är den som är skyldig att avge självdeklaration även skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav.

För fåmansföretag gäller vidare;

- i 4 kap. 1 § st. 2 LSK regleras fåmansföretagets skyldigheter i fråga om underlag för bl.a. företagsledarens uttag av varor ur företaget,
- i 2 kap. 24 § LSK stadgas att bl.a. företagsledare är skyldig att i deklarationen lämna upplysning om de varuuttag eller varuutköp han gjort från företaget m.fl. uppgifter,
- av 3 kap. 53 § LSK framgår att det åligger fåmansföretag att lämna företagsledaren och delägare i företaget samt dem närstående personer alla uppgifter som erfordras för att de ska kunna beräkna sin skattepliktiga inkomst från företaget.

Den skattskyldige ska således kunna visa de gjorda uttagen ur rörelsen. Ett förfaringssätt som kan godtas för redovisning av gjorda uttag är följande. Löpande anteckningar förs över i vad uttagen består och hur de har värderats. Uttagen förs sedan via en bokföringsorder, exempelvis en gång i månaden, in i räkenskaperna. De löpande förda anteckningarna arkiveras på samma sätt som övrigt bokföringsmaterial.

Försäljning i framtiden

När den skattskyldige en gång i framtiden säljer sin kapitalfastighet får värdet av det uttagsbeskattade arbetet beaktas vid kapitalvinstberäkningen på samma sätt som andra förbättringskostnader.

Naturligtvis får som förbättringskostnad inte tas upp större belopp än vad som blivit föremål för uttagsbeskattning.

Har den skattskyldige påförts inkomst för ej redovisade eller för lågt redovisade uttag, ska myndigheten debitera utgående mervärdesskatt på det oredovisade beloppet.

8.1.6 Vinstberäkning av lagerfastighet

Oavsett om en fastighet är en kapitaltillgång eller en lagertillgång ska den löpande inkomstberäkningen ske på samma sätt. Intäkter och kostnader på grund av t.ex. uthyrning av fastigheten ska på vanligt sätt redovisas som inkomst av näringsfastighet.

Värdeminskningsavdrag

Avdrag för värdeminskning på lagerfastighet får åtnjutas på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är anläggningstillgångar.

Återföring av värdeminskningsavdrag

Har en fastighet som utgör lagertillgång avyttrats ska medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet (26 kap. 12 § IL).

Yrkande förutsättning för återföring

Vid försäljning av en lagerfastighet ska tidigare medgivna värdeminskningsavdrag således återföras till beskattning (RÅ85 1:93 och RÅ85 1:88). Om den skattskyldige har upprättat värdeminskningsplan, men avstått från att yrka värdeminskningsavdrag något eller några år som planen omfattar, ska återföring inte ske för det eller de år då avdrag inte har yrkats.

Skattepliktig vinst - bokföringsmässig vinst

I de flesta fall torde den skattepliktiga vinsten vid försäljning av en lagerfastighet motsvara den bokföringsmässiga vinsten. Detta förutsätter emellertid att det bokförda värdet överensstämmer med anskaffnings- och förbättringskostnaderna samt att medgivna värdeminskningsavdrag bokförts.

Har anskaffningsvärdet uppskrivits utan att detta påverkat nettointäkten av näringsverksamheten eller har värdeminskningsavdrag inte bokförts, måste den bokförda vinsten ökas med belopp motsvarande uppskrivning eller medgivna värdeminskningsavdrag. Den bokföringsmässiga vinsten kan följaktligen inte utan vidare godtas som en skattepliktig vinst. I den mån nöjaktig utredning inte lämnats i deklarationen beträffande avyttrad omsättningsfastighet måste sådan i regel infordras.

8.1.7 Övergångsbestämmelser

Nya regler trädde i kraft den 1 juli 1990 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering.

I p. 7 av övergångsbestämmelserna till KL anges att äldre föreskrifter i 27 § anv. p. 4 st. 2 c) och st. 3 KL fortfarande fick til??lämpas vid 1992 års taxering. Vid avskattning ska dock nedskrivningens belopp tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Enligt tidigare bestämmelser skulle som skattemässigt ingående lagervärde för en fastighet som anskaffats före den yrkesmässiga verksamhetens påbörjande det s.k. reavinsttaket användas. I p. 20 av övergångsbestämmelserna till KL stadgades att beträffande fastigheter som skiftat karaktär före utgången av år 1990 fick de gamla reglerna fortfarande tillämpas.

Beträffande övergångsbestämmelser till IL, se lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), Till 27 kap.

8.2 Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m.

17 kap. 23-32 §§ IL
prop. 1980/81:68
prop. 1989/90:110, SkU30
prop. 1999/2002:2, del 2, s. 215 ff

Sammanfattning

De särskilda reglerna om pågående arbeten är tillämpliga på den som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Vid värderingen av pågående arbeten gäller delvis olika regler för byggnads-, hantverks- eller anläggningsföretag å ena sidan och för konsultföretag å den andra sidan. Arbeten som utförts till fast pris och arbeten som utförts på löpande räkning ska behandlas på skilda sätt.

Utförs arbetet till fast pris ska direkta och indirekta kostnader aktiveras och uppburna à conto-belopp skuldföras. Om arbetet däremot utförs på löpande räkning ska fakturerade belopp intäktsredovisas i takt med faktureringen. Kostnaderna för arbetet dras av löpande.

Förtida (successiv) vinstavräkning som sker i överensstämmelse med god redovisningssed ska även läggas till grund för beskattningen (RÅ 1998 ref. 18).

8.2.1 Definition av pågående arbeten

8.2.1.1 Allmänt

Bestämmelserna om pågående arbeten finns i 17 kap. 23-32 §§ IL och är beskrivna i del 2, avsnitt 9.4.

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget har inte slutfakturerats.

Uppdraget kan avse enbart tjänsteprestationer. Detta är normalfallet beträffande uppdrag hos t.ex. konsulter. Andra gånger kan det vara förutsatt att uppdragstagaren, exempelvis en hantverkare eller en byggmästare, ska tillhandahålla även material. Om uppdraget avser arbete med en materiell produkt, brukar begreppet pågående arbete dock reserveras för de fall då uppdragsgivaren successivt erhåller leverans av produkten. Övergår äganderätten till den färdiga produkten till beställaren eller annan först när arbetet är slutfört, används i regel inte beteckningen pågående arbete utan produkt i arbete eller liknande uttryck.

8.2.1.2 Pågående arbeten på fastighet

Med pågående arbete på fastighet avses normalt endast arbete på fastighet, som ägs av annan person. Arbeten på egen fastighet kan emellertid med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet vara att jämställa med pågående arbete. Så får anses vara fallet om det av avtal eller annat liknande förhållande kan anses uppenbart att fastigheten kommer att avyttras omedelbart efter det att byggnaden har färdigställts. Ett exempel på detta är byggande av villor i spekulationssyfte. Sådana arbeten på egen fastighet bör dock inte behandlas som pågående arbeten vid senare tidpunkt än då arbetet senast skulle ha resultatavräknats om arbetet hade utförts för annans räkning (RSV Dt 1993 :1).

8.2.1.3 Vad är pågående arbeten?

Varulager i allmänhet

Vid inkomstberäkningen av ett vanligt varulager gäller följande.

Antag att ett företag köper varor för 1 000 kr. Detta varuinköp utgör enligt företagsekonomisk terminologi en utgift. Vid räkenskapsårets slut inventeras och värderas under året köpta varor som vid årets slut ännu inte blivit sålda (förbrukade). Kvarvarande lager ska inte föras såsom kostnad (förbrukning) till resultatkontot. Det måste i stället betraktas som en tillgång och föras till utgående balans. Kostnadernas storlek för under året sålda varor

(ingående varukostnad) är alltså beroende av det värde till vilket kvarvarande lager, tillgångarna, värderas. Det finns således ett klart samband mellan resultaträkningen och balansräkningen.

Byggnadsföretag

Byggnadsföretag m.fl. ska ta hänsyn till såväl värdet av varulager som till värdet av pågående arbeten. Antag att ett byggnadsföretag har åtagit sig en entreprenad på annans fastighet till fast pris. Arbetet är inte avslutat på balansdagen. Det byggnadsmaterial som finns på byggarbetsplatsen och som då inte har installerats i byggnaden är att anse som ett vanligt varulager och ska därför värderas samt redovisas som en sådan tillgång.

Hur bör man se på det material som redan anbragts i byggnaden? Detta material kan inte användas för annat ändamål, varför det inte kan anses vara oförbrukat och utgör därmed inte ordinär lagertillgång. Materialet kan inte heller anses vara förbrukat, dvs. anses utgöra en kostnad, eftersom någon slutfakturering inte har skett. Materialet ska behandlas som en tillgång och ska därför redovisas i balansräkningen. Tillgångsposten intar där ett slags mellanställning mellan lager och fordringar och ska redovisas under rubriken Pågående arbeten. Kostnaderna ska inte påverka resultatet förrän arbetet är slutfakturerat.

Av samma skäl ska inte dellikvider, s.k. à conto-betalningar, påverka resultatet förrän vid slutfaktureringen.

8.2.2 Företag som berörs

8.2.2.1 Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag

Till byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag räknas i princip alla företag som utför arbeten på byggnader, anläggningar eller mark. Hit hör t.ex. företag som uppför eller utför arbeten på byggnader, anläggningar eller utför rivning, schaktning eller grundarbeten. Till denna kategori räknas även byggnadshantverksföretag, t.ex. värme- och sanitetsinstallationsföretag, plåtslageriföretag, elinstallationsföretag, golvläggnings- och plattsättningsföretag, måleriföretag, kylinstallationsföretag, puts- och fogföretag samt glasmästeri-, takläggnings- och isoleringsföretag.

8.2.2.2 Konsultföretag

I begreppet konsultrörelse inbegrips ett förhållandevis stort antal verksamheter. Verksamhet som bedrivs av exempelvis advokater, mäklare, arkitekter, konstruktörer, byggkonsulter, datakonsulter och revisorer bör omfattas av dessa regler. Annons, reklam- och marknadsundersökningsbyråer liksom skriv-, dupliceringss- och kopieringsbyråer är andra exempel på företag som bör räknas till konsultföretag.

8.2.2.3 Blandad verksamhet

Reglerna om pågående arbeten får alltså tillämpas endast på verksamhet som kan hänföras till byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse. Företag som bedriver även annan verksamhet ska därför redovisa de olika verksamhetsgrenarna var för sig.

Två förutsättningar

För att reglerna om pågående arbeten ska kunna användas måste således två förutsättningar vara uppfyllda. För det första måste uppdraget definitionsmässigt vara att hänföra till pågående arbete. För det andra måste uppdraget vara att hänföra till sådan verksamhet som bedrivs av byggnads-, hantverks- eller anläggningsföretag eller konsultföretag.

8.2.3 Gränsdragning mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris

Gränsdragningen mellan fast pris och löpande räkning är viktig. De skatterättsliga och civilrättsliga principerna för klassificering visar inte alltid överensstämmelse.

Löpande räkningsarbete

Arbete på löpande räkning utmärks av att uppdragstagaren inte står för något mer omfattande ekonomiskt risktagande. Om ett arbete kommer att ta längre tid än beräknat eller kräver mer eller dyrbarare material än vad som ursprungligen har överenskommits, ligger det ekonomiska ansvaret för detta på uppdragsgivaren. Enbart den omständigheten att avtalet innehåller eventuella vitesklausuler, t.ex. för förseningar, medför inte att arbetet kan anses som arbete till fast pris (17 kap. 25 § IL).

Uteslutande eller så gott som uteslutande

Begreppet uteslutande eller så gott som uteslutande bör i detta sammanhang innebära att minst 90 % av ersättningen ska ha bestämts med utgångspunkt i ett pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material o.d. Detta innebär t.ex. för avtal inom byggbranschen att om mer än 10 % av den totala ersättningen är bestämd efter andra grunder än faktiska direkta och indirekta kostnader är avtalet att anse som ett fastprisavtal. Inom branschen förekommer ofta ersättningsformer som utgör en blandning mellan fast pris och löpande räkning. De flesta ersättningsformer som ej är renodlade uppdrag på löpande räkning kommer därför i regel att räknas som fastprisarbeten.

Tidberäkning

Så snart ett uppdrag är av större omfattning torde parterna, dvs. uppdragstagaren och uppdragsgivaren, ha träffat ett uttryckligt avtal om hur ersättningen ska beräknas. Reglerna för löpande räkning ska dock tillämpas även då det utan uttryckligt avtal, exem-

pelvis på grund av rådande branschpraxis, är underförstått att debitering ska ske enligt bestämd tidstaxa.

Bokförda kostnader

Ett annat vanligt fall av löpande räkning är att uppdragstagaren, utan begränsning till visst högsta belopp, har betingat sig rätt till betalning för sina faktiska bokförda kostnader (såväl direkta som indirekta) jämte på visst sätt beräknat vinstpålägg. I vissa fall bestäms detta pålägg i efterhand beroende på uppdragets art och omfattning. De avtal som i byggbranschen benämns löpande räkningsavtal är ofta utformade så att entreprenören dels betingar sig ersättning för vissa kostnader enligt självkostnadsprincipen, dels ett entreprenörarvode som ska täcka bl.a. räntekostnader och centrala administrationskostnader. Den skattemässiga bedömningen är avhängig entreprenörarvodets storlek. Vid ett entreprenörarvode lägre än 10 % föreligger löpande räkningsavtal.

Löpande räkningsarbete med tak

Löpande räkningsarbete med tak bör anses som ett arbete på löpande räkning om det är uppenbart att taket normalt sett inte kommer att uppnås. I annat fall bör sådant avtal räknas som arbete till fast pris. Detta gäller emellertid endast om uppdragstagaren till huvudsaklig del själv får svara för kostnaderna om de överstiger en på förhand bestämd högsta nivå.

Fastprisarbete

Vid ett arbete till fast pris står uppdragstagaren till huvudsaklig del för den ekonomiska risken för arbetet. Fastprisarbete bestäms negativt genom att de arbeten som inte är på löpande räkning är fastprisavtal.

Flera delprojekt

I en del fall kan ett arbete bestå av flera delprojekt som ska utföras antingen på löpande räkning eller till fast pris. Vid sådant förhållande bör de olika delprojekten redovisas var för sig. Så behöver emellertid inte ske om avtalet till endast ringa del är bestämt till löpande räkning respektive fast pris. Uppdelning behöver inte heller ske om det av exempelvis redovisningsteknisk eller annan anledning skulle innebära betydande svårigheter att särskilja kostnaderna för de olika arbetena.

Låg brutto omsättning

Reglerna för arbeten på löpande räkning får tillämpas även på fastprisarbeten om företagets årliga bruttoomsättning understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller under den sista månaden av räkenskapsåret. Eftersom prisbasbeloppet för 2003 är 38 600 innebär detta en omsättning på 758.000.

8.2.4 Löpande räkning

Redovisningen följer faktureringen

Vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning ska resultatredovisning normalt ske i takt med faktureringen. Detta innebär att samtliga driftkostnader får omkostnadsföras på vanligt sätt. Fakturerade belopp ska å andra sidan tas upp som intäkt.

Gängse affärssed

Fakturering bör ske i överensstämmelse med vad som är att anse som god redovisningssed och gängse affärssed inom branschen. Om fakturering sker med ledning av arbetad tid eller på annat därmed jämförligt sätt, bör fakturering normalt anses ha kunnat ske löpande. Senareläggning av fakturering bör godtas endast om underlaget för faktureringen till följd av t.ex. ofullständiga uppgifter om arbetad tid, kostnader för material eller av annan liknande anledning inte har kunnat fastställas. Enbart den omständigheten att fakturering tidigare år har senarelagts eller att sådan senareläggning av fakturering förekommer hos andra företag, innebär inte i sig att detta förfarandet är att anse som gängse affärssed inom branschen.

À conto-belopp

Till fakturerade belopp räknas även à conto-belopp och därmed jämförliga betalningar. Däremot är inte sedvanligt förskott att jämställa med sådan betalning.

Med à conto-belopp avses betalning som står i viss proportion till redan utförda arbeten medan förskott utgör överenskommen betalning innan den avtalade prestationen har utförts.

Underlåten fakturering

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras ska som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras (17 kap. 31 § IL).

Uttrycket betydande omfattning torde innebära att bestämmelsen är tillämplig endast när den skattskyldige systematiskt underlåter att fakturera pågående arbeten, som enligt god redovisningssed bort fakturerats, för att vinna obehöriga fördelar i skattehänseende.

Om belopp i betydande omfattning inte har fakturerats trots att så borde ha skett enligt god redovisningssed och gängse affärssed, får beloppet tilläggas vid beskattningen. Om beloppet inte kan bestämmas till sin exakta storlek, får tillägget beräknas efter skälig grund. Beräkning av sådant tillägg får underlåtas om dröjsmålet inte kan anses onormalt med hänsyn till den affärssed som gäller för branschen. Vidare kan tillägg underlåtas om värdet av de arbeten som inte har fakturerats oväsentligt överstiger uppkomna men ännu inte kostnadsförda utgifter för dessa arbeten. Tillägg bör normalt inte heller ske i fråga arbeten som inte är färdigställda. Ett villkor för detta är dock att det får anses ha avtalats att delfakturering inte ska ske.

Tillägg bör däremot alltid göras om det är uppenbart att faktureringen med förhållandevis stora belopp senarelagts i syfte att uppnå en obehörig skattekredit.

Frågan om tillägg för ofakturerade belopp har prövats i RÅ 1990 not. 101. I målet ansågs en revisions- och redovisningsbyrå, som utförde uppdrag på löpande räkning, skyldig att som intäkt redovisa ett belopp som svarade mot det under beskattningsåret nedlagda arbetet. Byrån hade kalenderår som räkenskapsår. De revisions- och redovisningsuppdrag som målet avsåg påbörjades vanligtvis den 1/5 och pågick till den 30/4 året därpå. I domen påpekades att byråns normala rutiner innebar att de pågående arbetena fakturerades i samband med tidpunkten för uppdragets slutförande, dvs. den 30/4. Förskottsbetalning från uppdragsgivaren erhölls dock vid två tillfällen varje år. I konsultbranschen förekommer det att projekteringsuppdrag avseende byggnation tidsmässigt sträcker sig över hela entreprenadtiden. Det torde i sådana fall få accepteras att vid fastprisarbeten vinstavräkningen för projektuppdrag sker då godkänd slutbesiktning föreligger för respektive entreprenad.

8.2.5 Fast pris

8.2.5.1 Byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse

Vid redovisning av pågående arbeten till fast pris ska vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna à conto-betalningar och förskott tas upp som skuld.

Både de direkta kostnaderna och de indirekta kostnaderna som är hänförliga till byggproduktionen ska aktiveras. Samtliga indirekta kostnader avseende pågående projekt behöver alltså inte aktiveras utan viss del, t.ex. generella marknadsföringskostnader och overhead-kostnader av allmän natur, är omedelbart avdragsgilla.

Egen arbetsinsats i - enskild firma

Driver den skattskyldige sin näringsverksamhet i enskild firma ska värdet av den egna arbetsinsatsen inte inräknas bland kostnaderna. Inte heller ska värdet av det arbete som utförts av den skattskyldiges make och barn under 16 år aktiveras (17 kap. 29 § st. 1 IL).

-handelsbolag

Är uppdragstagaren ett handelsbolag (kommanditbolag) ska som kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget (17 kap. 29 § st. 2 IL).

-aktiebolag

När det är fråga om aktiebolag ska ersättningen till företagsledare och personer som tillhör ägarkretsen, i likhet med löner till övriga

anställda, aktiveras i den mån de har karaktären av kostnader för det pågående arbetet.

Pågående arbeten som utförs till fast pris ska värderas enligt bestämmelserna i 17 kap. 27 § IL. Det innebär att pågående arbeten inte får tas upp till lägre värde än det högsta tillåtna värdet enligt 4 kap. 9 § st. 1 ÅRL. Pågående arbeten får därmed värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde (lägsta värdets princip).

Huvudregeln innebär att varje pågående projekt ska värderas för sig och tas upp till antingen anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet om detta är lägre än anskaffningsvärdet. Summan av de olika projektens värden, anskaffningsvärdet eller verkliga värdet är det värde, som de pågående arbetena lägst får tas upp till. Såsom framgått ovan utgörs anskaffningsvärdet av direkta kostnader jämte skälig andel av de indirekta kostnaderna.

Som alternativ till huvudregeln får pågående arbeten värderas till lägst 97 % av summan av de pågående arbetenas anskaffningsvärde (17 kap. 27 § st. 2 IL).

När resultatavräkning ska ske

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtaganden föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående. Av AB 92 (Allmänna Bestämmelser inom byggbranschen) framgår att slutfaktura vad avser s.k. tilläggsarbete ska sändas sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten en månads tid för granskning av fakturan. Senaste tidpunkt för fakturering och därmed resultatavräkning i vart fall vad avser tilläggsarbeten är därmed i normalfallet sju månader efter godkänd slutbesiktning. I AB 92 regleras endast preskriptionstiden för slutfaktura på tilläggsbeställningar. Denna tid är 6 månader.

Åtgärd vid underlåten resultatavräkning

Om resultatavräkning inte skett trots att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats bör den skattskyldige som intäkt påföras de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas (17 kap. 31 § IL).

Regeln är tillämplig både på arbeten på löpande räkning och på arbeten till fast pris.

Tvist/Osäkerhet

Om slutlig ekonomisk uppgörelse inte har träffats med uppdragsgivaren på grund av tvist eller annan osäkerhet mellan parterna bör resultatavräkning ändå ske. För den förlustrisk som belöper

på fordringen kan reservering ske om det står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Intressegemenskap

De allmänna bestämmelser som finns i 17 kap. 27-29 §§ IL är inte tillämpliga om;

- den skattskyldige och uppdragsgivaren är i intressegemenskap,
- arbetet utförts till fast pris och
- det kan antas att värderingsreglerna utnyttjats för att bereda någon av parterna obehörig skatteförmån (17 kap 30 § IL).

Intressegemenskap anses föreligga mellan företag som ingår i samma koncern. Intressegemenskap anses vidare föreligga mellan företag som till mer än hälften, direkt eller indirekt, ägs av samma fysiska person eller personer.

Obehörig skatteförmån

Med obehörig skatteförmån avses att den skattskyldige och uppdragsgivaren lyckats uppnå större skattekrediter än vad de hade kunnat erhålla om de utgjort en enda skattskyldig.

I förarbetena (prop. 1980/81:68 s. 147) anges att risk för omotiverade skattekrediter endast torde uppkomma i de fall då ett företag åtagit sig att utföra ett arbete till fast pris för ett närstående företags räkning. Vidare lämnas i specialmotiveringen (s. 222) följande exempel

> ”Som jag framhållit i den allmänna motiveringen kan de föreslagna reglerna ge upphov till omotiverade skattekrediter om uppdragstagaren utför ett arbete för ett närstående företags räkning. Jag syftade bl.a. på det fallet att uppdragsgivaren, t.ex. ett byggnadsföretag, träffar avtal med ett dotterföretag om att detta ska utföra vissa arbeten till fast pris. Dotterföretaget behöver inte intäktsredovisa mottagna à-contoersättningar men beloppen torde i allmänhet vara omedelbart avdragsgilla för moderföretaget. Om moderföretaget utför sitt arbete på löpande räkning ska detta företag å sin sida inte ta upp något värde av pågående arbeten. À-contobetalningen, som med hänsyn till intressegemenskapen mellan företagen kan sakna egentlig ekonomisk betydelse, kan därför sägas ha medfört en omotiverad skattekredit för koncernen. Om däremot moderföretaget också arbetar till fast pris utgör betalningen en direkt kostnad som ska beaktas vid värderingen av pågående arbeten hos moderföretaget vid beskattningsårets utgång.”

För att en obehörig skatteförmån inte ska uppkomma får den skattskyldige inte ta upp arbetet till lägre belopp än vad som motsvarar uppburna à conto-betalningar. Detta kan även uttryckas så

att nedskrivningen av det ifrågavarande arbetet inte får överstiga skillnaden mellan det värde vartill arbetet upptagits och erhållna à- conto-betalningar.

8.2.5.2 Konsultrörelse

Reglerna för redovisning av pågående arbeten i byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse gäller i huvudsak även för konsultrörelse. Något alternativ till huvudregeln dvs. att pågående arbeten får värderas till lägst 97 % av summan av samtliga arbetens anskaffningsvärde finns dock ej beträffande konsultrörelse (17 kap. 27 § st. 2 IL).

8.2.5.3 Jämkningsregel

Ett beräknat värde av pågående arbeten som utförs till fast pris får jämkas om det görs sannolikt att uppdragstagaren inte kommer att få samtliga sina kostnader täckta (17 kap. 32 § IL). Av prop. 1980/81:68 (s. 148) framgår att så får bl.a. ske om summan av de direkta kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna och det kan anses oförenligt med god redovisningssed att redovisa samtliga kostnader som tillgång av pågående arbeten. Huruvida denna totalsyn av samtliga projekt gäller i och med att s.k. post- för- post-värdering ska ske framgår ej av förarbetena till skattereformen.

Uppgiftskrav

Den skattskyldige bör i räkenskaperna eller i sin deklaration visa hur värdet av pågående arbeten beräknats. För att uppfylla uppgiftsskyldigheten bör någon form av särredovisning av respektive projekt finnas i företaget så att kontroll av värderingen kan ske i efterhand.

8.2.6 Redovisningsfrågor

8.2.6.1 Särredovisning av pågående arbeten

Pågående arbeten som balanseras kan totalt sett inom byggsektorn beräknas uppgå till många miljarder kronor. Posten pågående arbeten och dess värdering är mot denna bakgrund av stor betydelse för balans- och resultaträkningens utseende i ett byggföretag. Att en korrekt värdering görs är av intresse för såväl företagsledningens bedömning av verksamheten som för externrevisorn och övriga intressenters analys av företaget. Varken av civilrättsliga eller skatterättsliga redovisningsregler framgår på vilket sätt redovisningen av pågående arbeten ska vara utformad.

Projekt särredovisning

Vid skatterevision av företag inom byggbranschen har framkommit att:

- I medelstora och större byggföretag/byggnadsentreprenörer finns projektredovisning. Denna är ofta integrerad i den löpande bokföringen som en del i den interna kontrollen och redovisningssystemet.
- I mindre byggnadsföretag/bygghantverkare är projektredovisning ofta sidoordnad till redovisningen i övrigt.

Det finns numera en särskild branschkontoplan för byggföretag, Bygg BAS 99, baserad på EU BAS 99. Dåvarande branschorganisationen Byggentreprenörerna har under 1991 uttalat att särredovisning av respektive projekt i byggbranschen utgör ett krav för att god redovisningssed ska anses föreligga.

I Beskattning av byggnadsrörelse (1992) av Eriksson och Qwerin sägs (s. 100) följande;

> ”Enligt såväl de civil- som skatterättsliga reglerna om pågående arbeten bör företagets redovisningssystem vara så uppbyggt att det ur redovisningen kan utläsas vilka kostnader och intäkter som är hänförliga till ett enskilt projekt. Redovisningen bör alltså ge information om det ekonomiska resultatet av varje projekt av någon storleksordning.”

En redovisning av projekten kan vara utformad på olika sätt. En sådan redovisning behöver inte löpande vara integrerad i redovisningen. Om redovisningen är systematiskt och kronologiskt uppbyggd och om den förs löpande och integreras i redovisningen som bokslutspost, är detta tillräckligt. Det viktiga är att det finns en koppling mellan externredovisningen och det sidoordnade systemet så att beloppen kan härledas och stämmas av.

Tekniken för att hålla reda på faktureringsunderlaget, dvs. antalet arbetade timmar och förbrukat material, varierar mellan de företag som inte har utvecklad redovisning. Det är vanligt förekommande att nedlagd tid antecknas och fördelas på de olika projekten i någon form av timdagbok medan förbrukat material fördelas på de olika objekten genom anteckning direkt på leverantörsfaktura eller följesedel. En annan vanlig metod är att en särskild mapp, pärm e.d. läggs upp för varje (större) projekt där anteckningar om nedlagd tid, faktura- och/eller följesedelskopior m.m. som avser projektet samlas. Båda dessa metoder är sidoordnade den löpande redovisningen. De metoder som beskrivs ovan används inte bara vid arbeten på löpande räkning utan är mycket vanliga även när det gäller olika former av arbeten till fast pris och utgör då underlag för kostnadsfördelningen mellan de olika

projekten samt underlag för värderingen av balansposten pågående arbeten. I dessa fall kostnadsförs oftast leverantörsfakturorna löpande. Justering kan exempelvis göras vid bokslutstillfället genom att nedlagda kostnader som avser pågående arbeten ombokas till ett tillgångskonto. På motsvarande sätt behandlas ofta fakturerade belopp, dvs. de intäktsförs löpande och justering görs vid bokslutstillfället genom ombokning till skuldkonto av erhållna à-conto-belopp på oavslutade arbeten från intäktskonto. Ibland skuldbokförs kundfakturorna löpande i stället och intäktsförs vid bokslutet avseende de projekt som avslutats. Ofta sker denna ombokning av pågående arbeten vid bokslutet med nettobeloppet (saldot) mellan nedlagda kostnader och erhållna à-conto-belopp utan projektuppdelning. Tillvägagångssättet ger ett materiellt riktigt resultat under förutsättning att den sidoordnade redovisningen fungerar riktigt.

8.2.6.2 Redovisning av pågående arbeten i resultat- och balansräkning

Den i räkenskaperna redovisade värderingen av de pågående arbetena gäller i princip även vid beskattningen. Detta innebär att om företaget väljer att t.ex. göra en förtida (successiv) vinstavräkning och denna står i överensstämmelse med god redovisningssed ska vinstavräkningen ske även i beskattningshänseende (RÅ 1998 ref. 18). Detta gäller oavsett om någon av de inom byggbranschen tillämpade s.k. balans- eller resultatmetoderna tillämpats (jfr Svensk Skattetidning 1996 s. 884 ff). Någon möjlighet att genom avdrag i deklarationen skjuta upp beskattningen till dess slutlig ekonomisk uppgörelse träffats finns inte.

De skatterättsliga reglerna för fast pris kan aldrig användas för arbeten som utförs på löpande räkning. Detta påpekas också i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1980/81:68 s. 143). Det kan dock förekomma att företag i sin redovisning tar upp arbeten på löpande räkning som ännu inte fakturerats vid räkenskapsårets utgång enligt de principer som gäller för arbeten till fast pris. De ofakturerade arbetena tas upp som tillgång och intäktsförs. Genom en bokslutsdisposition justeras sedan resultatet för att komma i överensstämmelse med det lägsta skattemässigt godtagbara resultatet. Efter denna bokslutsdisposition har således resultatet påverkats på samma sätt som hade varit fallet om de pågående arbetena hade bokförts på vanligt sätt.

Av 14 kap. 4 § IL framgår att ”reserv i lager o.d.” får beaktas endast vid tillämpning av alternativregeln för lagervärdering och regeln för värdering av djur i jordbruk (se del 2 avsnitt 9.2). I uttrycket ”lager o.d.” torde innefattas även reserver som läggs upp

för att vid löpande räkningsarbeten komma i fas med reglerna för resultatredovisning i 17 kap. 23-32 §§ IL.

8.2.7 Direkta och indirekta tillverkningskostnader

Vid värdering av pågående arbeten till fast pris ska kostnaderna aktiveras.

Aktiveringsskyldigheten gäller inte bara direkta kostnader utan också indirekta kostnader.

Direkta tillverkningskostnader

Med direkta tillverkningskostnader avses kostnader som har ett omedelbart samband med det utförda arbetet eller uppdraget, t.ex. löner, arvoden, arbetsgivaravgifter, reseersättningar och materialinköp.

Indirekta kostnader

Kostnader av mer övergripande eller allmän karaktär räknas till indirekta kostnader. Indirekta kostnader kan i motsats till direkta kostnader endast på en omväg hänföras till arbetet. De indirekta kostnaderna måste därför fördelas på respektive arbete efter en skälig fördelningsgrund. Till indirekta kostnader räknas bl.a. kostnader för personal med huvudsakligen administrativa sysslor, förrådspersonal och annan personal som inte är direkt sysselsatt med det aktuella arbetet eller personal som huvudsakligen har övergripande funktioner inom företaget.

Värderingen av de pågående arbetena ska göras i enlighet med reglerna i ÅRL om värdering av omsättningstillgångar. Detta medför bl.a. att värderingen och kostnadsfördelningen ska göras i överensstämmelse med god redovisningssed.

Redovisningsrådet har gett ut rekommendationer om redovisning av varulager (RR 2) för publika företag och BFN för övriga företag (BFNAR 2000:3). Redovisningsrådet har också gett ut rekommendationer om redovisningen av entreprenader och liknande uppdrag (RR 10).

8.2.8 Reservering för garantirisker

För arbeten som är förenade med garanti får avdrag ske för att täcka framtida garantiutgifter. Detta gäller endast arbeten som har resultatavräknats eller slutfakturerats under beskattningsåret eller tidigare och för vilka garantiförpliktelse fortfarande gäller vid beskattningsårets utgång.

Avdrag för sådan reservering beräknas enligt bestämmelserna i 16 kap. 3-5 §§ IL. I del 2 avsnitt 8.7 finns en redogörelse för dessa bestämmelser. Inom byggsektorn bör erhållna garantiersättningar från underentreprenörer reducera avdraget för garantiriskreservering.

8.3 Tomtrörelse

27 kap. 3 och 9-18 §§ IL
26 kap. 12 § IL
41 kap. IL
prop. 1999/2000:2, del 2 s. 344 ff

Sammanfattning

Tomtrörelse utgör en särskild form av näringsverksamhet. Kvalificerad tomtrörelse föreligger när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse. Enkel tomtrörelse föreligger om någon under en tioårsperiod avyttrat minst 15 byggnadstomter.

8.3.1 Kapital eller näringsverksamhet?

I fråga om fysiska personer och dödsbon föreligger det ibland avgränsningsproblem vad gäller vilket inkomstslag en viss verksamhet ska räknas till. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte. Försäljning av mark ska normalt redovisas i inkomstslaget kapital. Säljs däremot många tomter eller då verksamheten drivs yrkesmässigt hänförs dock försäljningarna till näringsverksamhet. För juridiska personer redovisas alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan om tomtrörelse föreligger har emellertid betydelse även för vinstberäkningen samt för frågan om fastigheterna utgör lagertillgångar. För att delvis underlätta gränsdragningsproblem vid försäljning av tomter har i lagstiftningen angivits vissa uttryckliga regler för när näringsverksamhet föreligger. Man skiljer på kvalificerad och enkel tomtrörelse.

8.3.2 Kvalificerad tomtrörelse

Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag e.d. eller när förvärvet har avsett mark som är avsedd för bebyggelse (27 kap. 9-18 §§ IL).

Bestämmelsen syftar främst på tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Enbart det förhållandet att ägaren till en fastighet är en juridisk person innebär dock inte att eventuella tomtförsäljningar ska räknas till kvalificerad tomtrörelse. I vissa fall kan förhållandena vid en enskild persons förvärv tyda

på att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger normalt när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en detaljplan för fastigheten som utvisar att fastigheten är avsedd för bebyggelse. Det planlagda området får i sådant fall inte vara alltför obetydligt. Den praktiska gränsen torde vara ca 10 byggnadstomter.

Vid bedömningen av om en detaljplan fanns vid fastighetsförvärvet eller inte, är man inte bunden av köpekontraktets dag. Har detaljplanen förelegat först vid köpebrevets utfärdande kan villkoret anses uppfyllt. I de fall byggnadstomt säljs av byggnadsföretag eller liknande anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten (27 kap. 3 § IL).

När har rörelsen börjat?

Vid kvalificerad tomtrörelse ansågs i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1979 :3 att rörelsen hade börjat redan i och med förvärvet av markområdet även om den första försäljningen skedde först sju år efter anskaffningsåret.

8.3.3 Enkel tomtrörelse

8.3.3.1 Allmänt

Tio år
Femton tomter

Bestämmelserna i 27 kap. 11-15 §§ IL syftar till att rörelsebeskattning inte ska ske vid mera sporadiska försäljningar av tomtmark. Rörelsebeskattning inträder således först vid försäljning av den femtonde tomten under en tioårsperiod. Vid beräkningen ska avyttringar av byggnadstomter på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet räknas samman till en tomtrörelse bara om tomterna med hänsyn till inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtrörelse.

Upplåtelse

Även upplåtelse av mark t.ex. genom 49-års-kontrakt räknas som försäljning vid bestämmande av antalet försålda tomter (27 kap. 13 § IL). Om en upplåten tomt senare försäljs räknas däremot inte denna sista försäljning in vid bedömning av när tomtrörelsen har börjat.

Anställda

Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som kvalificerad tomtrörelse eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 14 § IL).

Undantag

Vissa andra försäljningar eller upplåtelser ska inte heller medräknas vid tillämpningen av 15-tomtersregeln. Undantag görs för följande slag av försäljningar eller upplåtelser;

– när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis

när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,

- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet,
- expropriation och liknande tvångsförsäljningar. Hit räknas också försäljningar som skett som ett led i jordbrukets yttre rationalisering eller på grund av flygbuller. Föreligger redan tomtrörelse beskattas dessa försäljningar som inkomst av näringsverksamhet,
- tomt som givits som gåva eller upplåtits utan vederlag. Bortges tomt däremot sedan rörelse påbörjats i IL:s mening, är fråga om uttag av tillgång ur rörelsen, för vilket beskattning ska ske.

Vad avses med byggnadstomt?

Med byggnadstomt menas ett område som är så stort att det lämpar sig att bebyggas med t.ex. en villa, en sportstuga, en fabriksbyggnad. Med byggnadstomt avses också ett större område, om det säljs för sig, trots att området kan inrymma flera tomter. Försäljning av ett stort markområde kan därför räknas som *en* tomtförsäljning men endast så länge inte avstyckning inom området skett eller tomtindelning föreligger. Hur försäljningen rubricerats i köpekontraktet har ingen betydelse. Man kan i detta sammanhang bortse från försäljning som avser endast några få kvadratmeter, eftersom ett sådant obetydligt markområde inte kan anses utgöra byggnadstomt i egentlig mening.

RÅ 1990 not. 474

Ett bolag har sedan lång tid (från tiden före 1952) ägt en större fastighet och på denna bedrivit en verksamhet som bestod av uthyrning av småhus för fritidsändamål. År 1984 fastställdes en byggnadsplan samt avstyckades 40 ungefär lika stora fastigheter, av vilka 15 var bebyggda. Sju av de bebyggda fastigheterna såldes under åren 1985-1986. Bolaget avsåg nu att sälja återstoden av de avstyckade fastigheterna, dvs. åtta bebyggda fastigheter och 25 tomter. Bolaget ville genom förhandsbesked få klarlagt hur en sådan försäljning skulle behandlas. RR ansåg till skillnad mot rättsnämnden att bolaget inte bedrev handel med fastigheter och fann vidare att inte heller kvalificerad tomtrörelse förelåg. Det betydde att rörelsebeskattning kunde ske bara inom ramen för reglerna om enkel tomtrörelse. En särskild fråga var då om en sådan beskattning kunde komma att omfatta de *bebyggda* fastigheterna. Av rättsfallet framgår även att bebyggd fastighet kan ingå i enkel tomtrörelse beroende på köparens syfte med förvärvet.

Se även rättsfallen RSV/FB Dt 1985 :24, RSV/FB Dt 1985 :30, RÅ 1979 1:49, RÅ82 1:61 och RÅ82 1:80.

8.3.3.2 Undantag

När tomtrörelse har startat utgör försäljningen av tomter intäkt av näringsverksamhet. Vid enkel tomtrörelse torde dock följande försäljningar alltid beskattas enligt reglerna för reavinst;

- när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,
- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet.

Om, vid enkel tomtrörelse, flera tomter säljs samma dag som den femtonde tomten säljs får den skattskyldige välja i vilken ordning tomterna ska anses avyttrade (27 kap. 15 § IL) och därmed också vilken eller vilka försäljningarna som ska beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet.

Dödsbo

Försäljning som görs av dödsbo, ska behandlas på samma sätt som om den avlidne sålt tomterna (4 kap. 1 och 2 §§ IL).

Dödsboet skiftat

Om dödsboet skiftas och arvingarna själva säljer tomterna beskattas försäljningen som inkomst av näringsverksamhet endast under vissa förutsättningar enligt 27 kap. 18 § IL.

8.3.3.3 Lagrets ingångsvärde

Tomtmarkens ingångsvärde vid enkel tomtrörelse bestäms på så sätt att den ursprungliga anskaffningskostnaden och förbättringskostnaderna sammanläggs för fastigheten eller för den del av fastigheten som räknas till rörelsen (14 kap. 16 § IL). Har avskattning skett enligt 41 kap. 6 § IL anses anskaffning ha skett till avskattningsvärdet (14 kap. 16 § IL).

Sådana kostnader för grundförbättring som läggs ned på marken efter det att rörelsen påbörjats, t.ex. kostnader för exploatering, får läggas till lagervärdet.

Har en näringsfastighet eller del därav övergått till privatbostadsfastighet föranleder ett sådant karaktärsbyte hos en fysisk person eller ett dödsbo avskattning (26 kap 8 och 11 §§ IL).

Proportionering

Vid försäljning av tomter medges avdrag med så stor del av lagervärdet som den försålda arealen utgör av områdets hela areal.

8.3.3.4 Lagervärdering

Allmänna regler gäller

I skattelagstiftningen finns inte några särskilda värderingsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas även för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller för både juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav.

Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet.

I anskaffningsvärdet för lagerfastigheter som bebyggts i egen regi inräknas såväl direkta som skälig andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för omsättningsfastigheter eller liknande tillgångar (17 kap. 4 § IL).

8.3.3.5 Slutförsäljning av tomtlager

Kapitalvinstregler

Då en skattskyldig som driver enkel tomtrörelse avyttrar återstående delen av lagret tillämpas i vissa fall kapitalvinstreglerna vid denna sista försäljning (27 kap. 16 § IL).

8.3.4 När upphör tomtrörelse?

Kvalificerad tomtrörelse

Kvalificerad tomtrörelse upphör i och med att tomtlagret har sålts slut oavsett när försäljningen av den sista tomten äger rum. En kvalificerad tomtrörelse kan alltså i princip inte avbrytas.

Enkel tomtrörelse

Även enkel tomtrörelse upphör när den sista tomten försäljs. Den enkla tomtrörelsen upphör också om någon försäljning inte gjorts under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret (27 kap. 17 § IL).

8.3.5 Övergångsbestämmelser

4 kap. 39 – 42 §§ ILP

I fråga om fastigheter som förvärvats före det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984 och som inte är privatbostadsfastigheter gäller – om inte annat följer av 40 § - i stället bestämmelserna i 27 kap. 4, 5 och 18 §§ IL att de är lagertillgångar om de var att anse som sådana vid 1983 års taxering eller, om taxering inte skedde då, vid 1982 års taxering, enligt vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

En en- eller tvåfamiljsfastighet som en fysisk person innehade den 1 januari 1983, som var lagertillgång i rörelse och som den fysiska personen var bosatt på under hela åren 1981 och 1982 är inte lagertillgång om;

1. fastigheten inte var nedskriven vid utgången av år 1982, eller
2. den fysiska personen tog upp det belopp varmed fastigheten var nedskriven vid utgången av år 1982 som intäkt vid 1984 års taxering.

Första stycket gäller inte om fastigheten under år 1981 eller 1982 var föremål för annat byggnadsarbete än normalt underhåll i byggnadsrörelse som bedrevs av den skattskyldige, dennes make eller av ett fåmansföretag där den skattskyldige eller dennes make var företagsledare. Med fåmansföretag avses här fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL i dess lydelse före ikraftträdandet av lagen (1999:1149) om ändring i nämnda lag.

I fråga om sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som förvärvats före år 1983 tillämpas i stället för bestämmelserna i 27 kap. 6, 7 och 18 §§ IL vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

Om en fastighet är lagertillgång i en sådan tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter som har påbörjats före år 1991 och fastigheten har förvärvats innan verksamheten påbörjades, ska fastighetens värde vid tiden för verksamhetens början beräknas enligt bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst i punkterna 1 och 2 a av anvisningarna till 36 § i den upphävda KL (1928:370) i deras lydelse före ikraftträdandet den 1 juli 1990 om lagen (1990:650) om ändring i nämnda lag. Detta värde utgör därefter fastighetens anskaffningsvärde.

8.3.6 Exempel, tomtförsäljning

En lantbrukare sålde under år 14 tre tomter från sin jordbruksfastighet. Under åren 1-13 har lantbrukaren inom samma område sålt eller upplåtit följande tomter

År	Antal	Ändamål
1	1	Fritidsbebyggelse
2	-	-
3	2	Fritidsbebyggelse
4	-	-
5	1	Kommunal badplats
6	2	En tomt till anställd i jordbruket för egnahemsbebyggelse En tomt till idrottsplats
7	-	-
8	2	Egnahemsbebyggelse
9	3	Utarrenderade för fritidsbebyggelse
10	2	Kommunalkontor, församlingshem
11	4	Fritidsbebyggelse
12	1	Expropriation efter framställning från kommunen
13	2	Egnahemsbebyggelse
14	3	Den första tomten för fritidsbebyggelse hade tidigare utarrenderats Två tomter för egnahemsbebyggelse

Vid beräkning av om 14 tomter sålts under en tioårsperiod ska följande tomter medräknas:

5	0	Medräknas inte p.g.a. försäljning för annat än bebyggelse
6	0	Ingen av tomterna medräknas p.g.a. dels försäljning till annat än bebyggelse, dels försäljning till anställd i jordbruket
7	-	-
8	2	Ska medräknas p.g.a. försäljning för bebyggelse
9	3	- ” -
10	2	- ” -
11	4	- ” -
12	0	Medräknas inte p.g.a. tvångsförsäljning
13	2	Ska medräknas p.g.a. försäljning för bebyggelse
14	2	Endast två tomter medräknas eftersom en tomt tidigare medräknats som utarrenderad
S:a	**15 st**	

En av försäljningarna år 14 ska redovisas enligt rörelsereglerna. De andra två tomterna ska redovisas enligt kapitalvinstreglerna. Det är fritt val för den skattskyldige vilken av tomterna som ska redovisas enligt rörelsereglerna.

9 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

56 kap. IL
SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110
FiU 1996/97:20, prop. 1996/97:150
SkU 1998/99:5, prop. 1998/99:15
SkU 1999/2000:2, 5 och 8, prop. 1999/2000:2
SkU 1999/2000:5, prop. 1999/2000:15
SkU 2000/01:9, prop. 2000/01:22

Sammanfattning

I 56 kap. IL finns de bestämmelser som anger vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Vidare definieras sådana begrepp som delägare och företagsledare i sådana företag.

Ett fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ägs vanligen av ett fåtal fysiska personer. Med delägare avses här en fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i företaget. Enligt huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag avses med fåmansföretag ett företag i vilket fyra eller färre personer äger andelar motsvarande röstmajoriteten. På motsvarande sätt är ett handelsbolag ett fåmanshandelsbolag om fyra eller färre delägare har det bestämmande inflytandet. Den som har ett väsentligt inflytande i företaget eller handelsbolaget är oftast att anse som företagsledare.

Även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar kan vara fåmansföretag. Beskattningen av förmåner som delägare i fåmansföretaget erhåller från företaget sker enligt allmänna beskattningsregler. Innebörden härav är att beskattning i de flesta fall sker i inkomstslaget tjänst när det är fråga om delägare som är anställd i fåmansföretaget och i andra fall som utdelning i inkomstslaget kapital. Riksskatteverket har i skrivelse den 13 mars 2000, dnr 2664-00/110, kortfattat redogjort för verkets uppfattning hur vissa transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare bör behandlas enligt allmänna beskattningsprinciper. Särskilda regler gäller för lön till medhjälpande make, se del 2 avsnitt 24.3.

Beskattningen av fåmansföretagsdelägares utdelning och kapitalvinst på andelar i företaget är särreglerad, se avsnitt 10.

I 56 kap. IL hänvisas till ett antal särskilda bestämmelser i IL för fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

9.1 Definitioner

I 56 kap. 2 – 6 §§ IL definieras vissa grundläggande begrepp, såsom fåmansföretag, fåmanshandelsbolag samt delägare och företagsledare i sådant företag. Närstående definieras i 2 kap. 22 § IL.

9.1.1 Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Fåmansföretag

Enligt 56 kap. 2 § IL avses med fåmansföretag ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas följaktligen inte enskild firma, enkelt bolag eller partrederi och vidare inte heller stiftelse eller ideell förening. I 56 kap. 3 § IL anges att som fåmansföretag räknas inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk eller utländsk börs. Med svensk börs avses inte endast Stockholms fondbörs utan varje företag som fått auktorisation att driva börsverksamhet. Som fåmansföretag räknas inte heller privatbostadsföretag.

Fåmanshandelsbolag

Med fåmanshandelsbolag avses enligt 56 kap. 4 § IL handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.

Utländsk juridisk person

Definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag har utvidgats till att omfatta även motsvarande utländska juridiska personer. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL omfattar också motsvarande utländska företeelser

om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.

Huvuddefinitionen

Som framgår av lagtexten ska fyra eller färre delägare äga så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än hälften av rösterna för andelarna i företaget eller vad avser handelsbolag genom andelsinnehavet eller på liknande sätt har det bestämmande inflytandet. Vid denna bedömning ska hela närståendekretsens innehav räknas som ett enda individuellt delägande (se nedan). Detta innebär att antalet delägare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag kan vara väsentligt större än 4. Det avgörande för bedömningen är inte antalet som sådant utan antalet personer med väsentligt inflytande i företaget. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta i riket eller inte, liksom om de är svenska eller utländska medborgare.

Närståendes innehav

Innebörden av begreppet närstående behandlas i avsnitt 9.2.3 nedan. Vid bedömningen av om ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag föreligger enligt punkterna 1 i ovanstående definitioner ska enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen görs med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som har räknats in i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.

Exempel

Ett företag har tio delägare av vilka nio är närstående till varandra på olika sätt. A är den äldste delägaren. A och hans närstående utgör en närståendekrets. Av de delägare som inte ingår i A:s krets är B äldst. B och hans närstående utgör ytterligare en krets. C som är dotter till B och gift med A:s son D skulle i och för sig tillhöra B:s närståendekrets men har redan tillsammans med D räknats in i A:s krets. Eftersom C och D medräknats i A:s krets bortser man därför från dem vid bestämmande av B:s närståendekrets. Utöver A:s och B:s krets finns ytterligare en delägare i företaget. Företaget ägs således av tre personer (två närståendekretsar och en enstaka fysisk person).

Den subsidiära definitionen

Huvuddefinitionen har kompletterats med den s.k. subsidiära definitionen. Bakgrunden till denna är att ett reellt tvåpartsförhållande kan saknas trots att företaget ägs av ett större antal personer.

Den subsidiära definitionen avser fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där näringsverksamheten är uppdelad på två eller flera verksamheter (verksamhetsgrenar) som är oberoende av varandra (56 kap. 2 § 2 p. och 4 § 2 p. IL, se ovan). Det är framför allt

företag inom gruppen fria yrken som kan beröras av denna bestämmelse. Här kan som exempel nämnas läkare, revisorer och advokater. Även bland arkitekter och konsulter m.fl. torde här avsedda företagskonstruktioner kunna förekomma.

Två företag har blivit föremål för RR:s prövning vad gäller den subsidiära definitionen (RÅ78 1:52 och 1:97). Det första av dessa avsåg ett revisionsföretag medan det andra gällde läkar- och tandläkarsammanslutningen Praktikertjänst AB. I båda dessa fall ansågs emellertid förutsättningar inte föreligga att anse företagskonstruktionen som fåmansföretag med stöd av den subsidiära definitionen. Här kan noteras att någon ändring av den subsidiära definitionen inte har skett.

Utvidgat fåmansföretagsbegrepp

Vid tillämpningen av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp. Det utvidgade begreppet omfattar även handelsbolag vid beskattning av sådana kapitalinkomster (se avsnitt 10).

9.1.2 Delägare och företagsledare

Delägare

I 56 kap. 6 § IL anges att med delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Definitionen av delägare gäller numera generellt avseende delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag och inte enbart som tidigare vid bedömningen av om ett företag var fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (prop. 1999/2000:15 s. 49 ff.).

Indirekt ägande via stiftelse kan normalt inte förekomma. För det fall stiftelsen fungerar som bulvan för den verklige ägaren kan vid prövning av om ett företag ägs av fyra eller färre personer, de av bulvanen ägda andelarna anses innehavda av huvudmannen (jfr. prop. 1989/90:110 s. 678).

Rösträtt

Rösträtt kan i vissa fall enligt 3 kap. 15 § ABL tillkomma annan än ägaren. Vid tillämpning av 56 kap. 2 § IL ska den, som i aktieboken blivit införd som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt och som alltså har rätt att rösta för aktien, anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt. Om ett bulvanförhållande har tillskapats för att försöka undgå att företaget vid beskattningen behandlas som ett fåmansföretag, ska vid prövningen om företaget är ett fåmansföretag, de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen.

Interimsbevis

Innehav av interimsbevis kan jämställas med ägande om interimsbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie.

Företagsledare

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons andelsinnehav i företaget och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget (56 kap. 6 § 2 st. IL). När det gäller företag som omfattas av den subsidiära definitionen anses som företagsledare den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Bestämmelsen innebär således att för att en person ska anses som företagsledare, i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag enligt huvuddefinitionen, är det inte tillräckligt att denne har ett väsentligt inflytande i företaget på grund av ägarintresse. Det väsentliga inflytandet ska även grunda sig på hans ställning i företaget. En person som visserligen har en ledande ställning i företaget men som saknar ägarintresse anses således, vid tillämpning av dessa regler, inte som företagsledare. Ägarintresset ska dock bedömas efter både eget och närståendes aktie- eller andelsinnehav.

Omständigheter som kan vara av betydelse vid bedömningen av om företagsledande ställning föreligger kan, förutom vederbörandes ställning och arbetsuppgifter, vara andra befogenheter i företaget som personen fått genom avtal eller på annan liknande grund. Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av betydelse för bedömningen av om företagsledande ställning föreligger eller inte.

Om en familj genom sitt andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför detta inte automatiskt att varje familjemedlem alltid ska räknas som företagsledare även om han/hon är anställd eller styrelseledamot i företaget (prop. 1975/76:79 s. 73). Endast sådan familjemedlem som är verksam och har en inflytelserik ställning i företaget bör normalt anses som företagsledare. Avgörande för denna bedömning blir därför arbetsuppgifterna i företaget liksom i viss mån även tidigare yrkeserfarenhet, utbildning o.d.

Flera företagsledare

I ett och samma företag kan följaktligen flera personer anses som företagsledare. Ägarinflytandet över verksamheten i företaget kan alltså vara sådant att flera personer genom sitt väsentliga inflytande i företaget kan anses vara företagsledare.

Företagsledare saknas

Å andra sidan kan det finnas företag där det, vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna, inte finns någon företagsledare. Så är fallet om antalet delägare är förhållandevis stort samt andelarna är jämnt fördelade och ingen kan sägas genom sin ställning ha större inflytande än den andre. I sådana fall kan det dock finnas anledning att undersöka huruvida dessa delägare eller närstående

är företagsledare för självständiga verksamhetsgrenar enligt den subsidiära definitionen. I fråga om fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamheter, är den person företagsledare som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och som självständigt kan förfoga över dess resultat.

9.1.3 Närstående

Av 2 kap. 22 § IL framgår att som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

9.1.4 Dödsbo

Vid tillämpning av bestämmelserna i 56 kap. IL likställs inte dödsbo med fysisk person, 56 kap. 7 § IL. Innebörden härav är att ett dödsbo inte ska anses vara delägare i ett företag vid bedömning av om detta är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

9.2 Ersättningar till medhjälpande make och barn

Särskilda regler finns för ersättning till företagsledares make och företagsledares eller företagsledares makes barn för utfört arbete samt avkastning på kapital i fåmanshandelsbolag i fall där nämnda personer är delägare i handelsbolaget. Se del 2, avsnitt 24.3.

9.3 Förmåner m.m.

Fåmansföretagslagstiftningen innehåller inte några särregler när det gäller beskattning av förmåner. I LSK finns dock vissa regler som innebär utökad uppgiftsskyldighet för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avseende företagsledaren, honom närstående eller delägare. Skyldighet föreligger att sörja för att underlag finns för kontroll av bl.a. kostnadsersättningar till delägare m.fl. i fåmansföretag. Den utökade uppgiftsskyldigheten är dock inte kopplad till någon utvidgad skattskyldighet, utan har tillkommit av kontrollskäl.

RSV har meddelat allmänna råd, RSV 2002:36, för beskattning av vissa förmåner m.m.

RSV har även i skrivelse den 13 mars 2000, dnr 2664-00/110, kortfatttat redogjort för verkets uppfattning hur vissa transaktio-

ner mellan fåmansföretag och dess delägare bör behandlas enligt allmänna beskattningsprinciper.

De särskilda reglerna om beskattning av vissa transaktioner mellan fåmansföretag och deras delägare (de s.k. stoppreglerna) upphörde att gälla den 1 januari 2000. Enligt stoppreglerna beskattades företagsledare för fåmansföretagets förvärv av egendom för dennes privata bruk för belopp motsvarande företagets anskaffningskostnad, 32 § anv. p. 14 st. 1 KL i dess lydelse till den 31 december 1999. SRN har i ett av RR den 17 juni 2003 fastställt förhandsbesked ansett att överlåtelse av en bostadsrätt till underpris från ett fåmansföretag till dess företagsledare inte ska leda till beskattning av företagsledaren om denne beskattades enligt nämnda stoppregel vid företagets förvärv av bostadsrätten.

9.3.1 Fri utbildning

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av t.ex. omstrukturering eller personalavveckling är förmån av fri utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta skattefri. Denna bestämmelse gäller dock inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person (11 kap. 17 § IL).

9.3.2 Bilförmån

Beskattningen av bilförmån följer de vanliga reglerna i 61 kap. IL.

Närståendes nyttjande

Enligt prop. 1989/90:110 s. 598 ska företagsledaren beskattas för värdet av bilförmån om bilen utnyttjats för privat bruk av någon företagsledaren närstående som inte själv är anställd eller delägare i företaget.

Bilförmån i handelsbolag

Delägare som för privat bruk utnyttjar handelsbolagets bil ska som intäkt av näringsverksamhet påföras bilförmån som beräknas enligt samma regler som för löntagare (22 kap. 7 § IL).

Bilkostnader

Om företagsledare, delägare eller närstående använt egen bil helt eller delvis i fåmansföretagets eller det fåmansägda handelsbolagets verksamhet gäller de allmänna reglerna för bilavdrag vid tjänsteresa.

RSV har meddelat allmänna råd, RSV 2002:37, för värdering av förmån av fri och delvis fri bil.

9.4 Vinstandelslån

Enligt 24 kap. 6 och 10 §§ IL föreligger avdragsförbud för fåmansföretag för rörlig ränta på vinstandelslån som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller till dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget.

9.5 Ränta från fåmansföretag

Ränta som delägare erhåller från fåmansföretag för medel han lånat till företaget beskattas i inkomstslaget kapital. Överstiger räntan vad som kan anses vara marknadsmässig ränta bör den överstigande delen beskattas som förtäckt utdelning. Vad som är marknadsmässig ränta måste avgöras i varje enskilt fall utifrån vad företaget skulle erlägga till utomstående långivare. Hänsyn bör härvid tas till riskexponering etc.

9.6 Vissa särbestämmelser

För fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns, utöver vad som redovisats ovan, följande särskilda bestämmelser;

- avdrag för framtida substansminskning, 20 kap. 23 § IL,
- underprisöverlåtelser, 23 kap. 18-23 §§ IL,
- avskattning av fastighet, 25 a kap. 25 § IL,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång, 27 kap. 4-6 §§ IL,
- kvalificerade fusioner och fissioner, 37 kap. 27 § IL
- utskiftning vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag, 42 kap. 20 § IL,
- andelsbyten, 48 a kap. 6 a, 8a, 9, 12-14 och 16 §§ IL,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag, 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 § IL,
- pensionssparavdrag, 59 kap. 4, 10 och 15 §§ IL,
- grundavdrag, 63 kap. 5 § IL.

10 Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

57 kap. IL
SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110
SkU 1990/91:32, prop. 1990/91:5
SkU 1990/91:10, prop. 1990/91:54
SkU 1991/92:10, prop. 1991/92:60
SkU 1992/93:18, prop. 1992/93:50
SkU 1992/93:11, prop. 1992/93:86
SkU 1992/93:8, prop. 1992/93:108
SkU 1992/93:14, prop. 1992/93:127
SkU 1992/93:15, prop. 1992/93:131
SkU 1993/94:11, prop. 1993/94:45
SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50
SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234
FiU 1994/95:1, prop. 1994/95:25
SkU 1995/96:20, prop. 1995/96:109
SkU 1996/97:13, prop. 1996/97:45
FiU 1996/97:20, prop. 1996/97:150
SkU 1998/99:5, prop. 1998/99:15
SkU 1999/2000:2, 5 och 8, prop. 1999/2000:2
prop. 1999/2000:15
SkU 1999/2000:12, prop. 1999/2000:38
prop. 2001/02:46
prop. 2002/03:15
prop. 2003/04:33

10.1 Allmänt

Kapitalinkomster beskattas med en proportionell skatt på 30 procent medan förvärvsinkomster beskattas progressivt med en högsta marginalskatt på ca 55 procent. Skillnaden i skattesats har gjort det nödvändigt med regler som särskiljer kapitalinkomster från förvärvsinkomster. Beträffande utdelningar och kapitalvinster avseende företag med ett fåtal delägare där delägaren arbetar i företaget har det ansetts särskilt viktigt att dela upp inkomsterna. Anledningen är att delägare i ett sådant företag ofta kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning

eller kapitalvinst. Utan särskilda regler kan ägaren undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst i stället för i form av lön. De särskilda regler som syftar till att upprätthålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster har överförts till 57 kap. IL.

Utgångspunkten för reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i princip ska få lika hög skatt på sina arbetsinkomster som en löntagare utan ägarintresse. Utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag ska således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och kapitalvinst beskattas som intäkt av tjänst. Till följd av svårigheten att avgöra vad som är egentlig kapitalinkomst och arbetsinkomst för en delägare som arbetar i ett fåmansföretag som han själv kontrollerar måste uppdelningen ske på ett schablonmässigt sätt.

Särskild intäktspost i tjänst

Inledningsvis bör också påpekas, att även om viss utdelning och kapitalvinst ska beskattas som intäkt av tjänst, behandlas dessa inkomster inte som vanliga förvärvsinkomster. I stället redovisas inkomsterna i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst (10 kap. 3 § IL). Inkomsterna i denna intäktspost berättigar inte till schablon- eller grundavdrag. Ytterligare en skillnad jämfört med vanliga förvärvsinkomster är att det varken utgår sociala avgifter eller särskild löneskatt för inkomsterna samt att de inte är förmånsgrundande.

Reglerna om att inkomster i form av utdelning och kapitalvinst i vissa fall ska beskattas som inkomst av tjänst finns i 57 kap. och 43 kap. 12-18 §§ IL.

Andelar som omfattas av dessa bestämmelser benämns *"kvalificerade andelar"* (57 kap. 2 § IL).

10.2 Reglernas tillämpningsområde

De särskilda reglerna i 57 kap. IL om skattemässig behandling av utdelning och kapitalvinst tillämpas på fysisk person eller dödsbo som äger kvalificerad andel i ett fåmansföretag. Fåmansföretag kan vara antingen aktiebolag eller ekonomisk förening. Vad som fortsättningsvis sägs om andelar och andelsägare gäller således även andelar och delägare i ekonomiska föreningar. Definitionen av begreppet fåmansföretag finns i 56 kap. 2 § IL (se avsnitt 9.2.1).

Utvidgat fåmansföretags- och fåmanshandelsbolagsbegrepp

Vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag framgår av 56 kap. 2 - 4 §§ IL. Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL har definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag utvidgats. I 57 kap. 3 § IL stadgas att vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger andelar i företaget ska sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående åren varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person. De utvidgade fåmansföretags- och fåmanshandelsbolagsbegreppen omfattar även de fall där delägaren eller denne närstående är eller under någon del av den närmast föregående femårsperioden varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. I fall där delägaren eller närstående är verksam i betydande omfattning i ett indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag inom samma företagsgrupp så slår detta således igenom på det direktägda företaget vid bedömning av om det senare är ett fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag. Bestämmelsen om verksamhet i indirekt ägt företag infördes för att förhindra kringgående av bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag genom att verksamheten förläggs i ett av fåmansföretaget ägt företag (prop. 2001/02:46, jfr RÅ 2001 ref. 5).

Det är således i huvudsak passiva delägare som kan påverka om företaget är ett fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag eller inte.

Exempel

Exemplet visar en situation där det vanliga fåmansföretagsbegreppet inte är tillämpligt, men där företaget utgör ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Aktiebolaget X ägs av totalt 26 delägare. Familjen A äger 20 % av aktierna fördelade på 4 aktieägare. Företagets VD och högre chefer (3 st.) har förvärvat vardera 6,5 % av aktierna i bolaget. Övriga aktier ägs i lika delar (ca 3 % vardera) av de återstående aktieägarna.

Vid bedömningen om fyra eller färre personer har det bestämmande inflytandet i företaget räknas hela närståendekretsens aktier som innehavda av en person. Därmed anses familjen A:s aktier innehavda av en person. Bolagets VD och chefer är verksamma i företaget. Därför ska även deras aktieinnehav ses som ägda av en person vid en prövning enligt reglerna i 57 kap. IL. 46 % (20 % + 26 %) av akti-

erna bedöms därför som innehavda av två personer. För att erhålla det bestämmande inflytandet i företaget krävs att två av de övriga aktieägarna medräknas. Dessa personer innehar då totalt 52 % (= 20 % + 26 % + (2 x 3 %)) av aktierna i företaget, dvs. mer än hälften.

I detta exempel har därför 4 personer det bestämmande inflytandet. Företaget är därmed ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Syftet med bestämmelsen är att företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). De företag som avses är främst kunskaps- och konsultföretag som t.ex. mäklare, advokat- och revisionsbyråer samt arkitektföretag. RR har ansett ett tjänsteproducerande företag - vilket ägdes indirekt och med lika delar av 150 heltidsanställda särskild yrkeskvalificerade personer - vara ett fåmansföretag vid tillämpning av den här aktuella bestämmelsen (RÅ 1993 ref. 99).

Utländska företag

Enligt 6 kap. 13-15 §§ IL ska under vissa förutsättningar inkomst från en utländsk juridisk person beskattas hos delägaren. I sådant fall beskattas inte utdelning från den utländska juridiska personen. Se vidare SKV:s Handledning för internationell beskattning. Bestämmelsen om utdelning i 57 kap. IL är då inte heller tillämplig. Däremot tillämpas 57 kap. IL på kapitalvinst vid avyttring av andel i utländsk juridisk person (prop. 1995/96:109 s. 70 och 89).

Närståendebegreppet

Närståendebegreppet har inte bara betydelse vid bedömningen om företaget är ett fåmansföretag. Även i andra avseenden ska vid tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL hänsyn tas till förhållanden som är hänförliga till närstående till den skattskyldige.

Närståendebegreppet behandlas i Del 1 avsnitt 5.17.

Karaktären av fåmansföretag upphör

Enligt 57 kap. 6 § IL kan de särskilda reglerna även tillämpas efter det att företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. En andel anses kvalificerad under fem beskattningsår eller den kortare tid som följer av bestämmelserna om kvalificerad andel i 57 kap. 4 § IL efter det år företaget upphörde att vara fåmansföretag. Detta gäller under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen vid den tidpunkt företaget upphörde att vara ett fåmansföretag och andelen då var kvalificerad. Här kan nämnas att bestämmelsen i 57 kap. 6 § IL innebär att reglerna i 57 kap. IL är tillämpliga även efter börsnotering av ett företag om företaget under någon tid av den senaste femårsperioden före noteringen varit ett fåmansföretag (jfr 56 kap. 3 § IL). Även kapitalinkomster på andelar som förvärvats med stöd av andelar som innehades när företaget upphörde att vara fåmansföretag och som då var kvalificerade beskattas enligt de särskilda reglerna. Som

exempel kan nämnas att utdelning och kapitalvinst på andelar som den skattskyldige erhållit vid en fondemission omfattas av reglerna, även om emissionen genomförs efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag, förutsatt att reglerna är tillämpliga på de andelar som förvärvet hänför sig till.

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked den 13 juni 2001 funnit att i fall där ett företag upphört att vara ett fåmansföretag inte genom egna åtgärder utan genom ändrad lagstiftning inte innebär ett upphörande i karensregelns mening. I ärendet var det fråga om ett företag som upphörde att vara ett fåmansföretag från ingången av 2000 på grund av den då ändrade definitionen av fåmansföretag i 32 § anv.p. 14 KL.

Andra delägarrätter

Enligt 57 kap. 2 § IL gäller de särskilda reglerna även vid beskattning av avkastning och kapitalvinst på andra av företaget utgivna delägarrätter än andelar. Delägarrätter definieras i 48 kap. 2 § IL. Som exempel på sådana delägarrätter kan nämnas teckningsrätter och konvertibla skuldebrev i svenska kronor. För dessa gäller i vissa avseenden andra regler än för andelar.

I RÅ 1997 ref. 71 (förhandsbesked) har RR bl.a. tagit ställning till innebörden av uttrycket "av företaget utgivna" i 3 § 12 mom. 3 st. SIL (= ”som getts ut av företaget” i 57 kap. 2 § 2 st. IL). Förutsättningarna i ärendet var följande. Den fysiska personen A var anställd i Y AB som var ett helägt dotterbolag till X AB. X AB ägdes i sin tur av en annan fysisk person. A avsåg att förvärva s.k. syntetiska optioner utfärdade av X AB. Optionerna medgav rätt att erhålla betalning vars storlek berodde på värdeutvecklingen på aktierna i Y AB. RR fann att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte var tillämpliga på ifrågavarande optioner. Inledningsvis konstaterade RR att bestämningen "av företaget utgivna" i och för sig framstår som onödigt när det gäller flera av de tillgångar som ska jämställas med aktier t.ex. konvertibla skuldebrev, teckningsrättsbevis eller teckningsoptioner. RR framhöll att det i dessa fall endast är ett enda bolag som kan avses då det rör sig om en rätt att förvärva aktier i ett bolag och rätten härrör från samma bolag. RR angav vidare;

> Uttrycket måste därför ses som inriktat just på sådana fall där ett bolag har utfärdat en option som avser aktier i ett annat bolag. Bestämmelsens innebörd blir då att klargöra att optionen ska likställas med aktier i det utfärdande bolaget, inte med de aktier som optionen avser.
>
> Uppenbart är emellertid att innebörden inte kan vara att optioner som ett företag har utfärdat avseende aktier i ett annat företag utan undantag ska likställas med aktier i

retaget. Särskilt tydligt är detta i fall då optionerna avser aktier som handlas på marknaden och där företagen inte har någon intressegemenskap. Det ligger därför närmast till hands att anse att det grundläggande rekvisitet är att det är fråga om en rätt att förvärva aktier eller motsvarande i ett visst bolag och att uttrycket "av bolaget utfärdade" innebär en inskränkning genom att rätten också måste härröra från bolaget.

När regelsystemet infördes vid 1990 års skattereform (SFS 1990:651) innehöll det också en bestämmelse att med verksamhet och innehav av aktier i ett fåmansföretag likställdes verksamhet eller aktieinnehav av aktier i ett annat företag i samma koncern. Mot bakgrund av denna bestämmelse kan det visserligen antas att avsikten har varit att företag inom en koncern också när det gällde optioner som utfärdas av ett företag men avser aktier i ett annat skulle behandlas som en enhet. Denna bestämmelse har emellertid numera slopats. Den motsvarande bestämmelsen i 3 § 12 a mom. första stycket 2 SIL innebär att inte bara aktier i ett företag där aktieägaren eller närstående varit verksam är kvalificerade utan också aktier i ett annat företag som direkt eller indirekt äger aktier i ett sådant företag. Enligt Regeringsrättens mening kan denna bestämmelse inte medföra att företagen ska kunna betraktas som en enhet vid bedömningen av en option som utfästs av ett företag som äger aktier i ett företag där optionsinnehavaren är verksam.

10.2.1 Kvalificerad andel

Syftet med reglerna i 57 kap. IL är att förhindra att inkomster som rätteligen är arbetsinkomster behandlas som kapitalinkomster vid beskattningen. Det innebär att det endast är motiverat att tillämpa reglerna om andelsägaren eller någon denne närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. I sådant fall benämns andel i företaget "kvalificerad andel" (57 kap. 4 § IL).

I 57 kap. 4 § IL anges under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad. En andel anses kvalificerad;

1. Om andelsägaren eller någon denne närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet.

2. Om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Regeln gäller vid indirekt ägande oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte.

Beaktandet av delägarens eller denne närståendes verksamhet i ett indirekt ägt handelsbolag infördes (SFS 2001:1176, prop. 2001/02:46) med anledning av att SRN i ett av RR fastställt förhandsbesked (RÅ 2001 ref. 51) ansett att aktier i ett fåmansföretag inte var kvalificerade hos aktieägaren som var verksam i ett kommanditbolag vari fåmansföretaget var delägare.

Villkoret för att en andel ska anses som kvalificerad är knutet till verksamhet som utövas av den enskilde andelsägaren eller någon denne närstående. Därför måste tillämpligheten av bestämmelserna i 57 kap. IL prövas i förhållande till varje enskild andelsägare.

Andelar erhållna genom utdelning

Har en andel i ett fåmansföretag, som inte är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § 1 st. IL erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL ("Lex ASEA") inte har beskattats tillämpas förutsättningarna i 57 kap. 4 § 1 st. SIL som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien (57 kap. 4 § 2 st. IL). Bestämmelsen omfattar även andel som erhållits genom sådan utdelning under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret, se övergångsbestämmelsen nedan. Lex ASEA avser det fallet att ett moderföretag överlåter andelarna i dotterföretaget genom att dessa delas ut till andelsägarna i moderföretaget. Bestämmelsen innebär att en aktie som med tillämpning av Lex ASEA delas ut på en kvalificerad aktie alltid blir kvalificerad.

Övergångs-bestämmelse

Enligt 4 kap. 99 § ILP gäller vad som ovan sagts om aktie som erhållits genom utdelning inte aktier som förvärvats genom utdelning före år 1999.

Upphör att vara fåmansföretag

Upphör ett i punkterna 1 och 2 ovan omnämnt företag att vara fåmansföretag anses en andel ändå kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan andel. Andelen anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att

vara fåmansföretag (57 kap. 6 § IL). Se även avsnitt 10.2 ovan.

Dödsbo

Avlider ägaren till en kvalificerad andel anses andelen även kvalificerad hos den avlidnes dödsbo (57 kap. 4 § 3 st. IL). För dödsboet tillämpas bestämmelserna i 57 kap. IL som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående.

Samma eller likartad verksamhet

RR har i RÅ 1997 ref. 48 i tre överklagade förhandsbesked rörande uttagsbeskattning tagit ställning till tillämpningen av reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL (nu 57 kap. IL). I samtliga fall var avsikten att en viss verksamhet eller del av en verksamhet skulle överföras inom en oäkta koncern till ett nybildat aktiebolag. Enligt förutsättningarna i ansökningarna var de sökandes aktier i de överlåtande bolagen kvalificerade. Av betydelse för frågan om uttagsbeskattning var om också aktierna i de nya bolagen blev kvalificerade. Med anledning härav tog SRN ställning till om aktierna i de nya bolagen skulle bli kvalificerade på grund av att aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I samtliga förhandsbesked har SRN fört samma principiella resonemang. SRN anförde att sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaen/närstående bedrivna verksamheten bör anses som "samma eller likartad". RR anslöt sig till SRN:s bedömning. Två av förhandsbeskeden rörde överlåtelse av fastighet som användes i det överlåtande bolagets rörelse. Det nya bolagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av fastigheten. RR anförde att med hänsyn härtill och då fastigheten även efter överlåtelsen ska användas i det överlåtande bolagets rörelse kommer rekvisitet "samma eller likartad verksamhet" att vara uppfyllt.

I RÅ 1999 ref. 28 (förhandsbesked) har RR utvecklat vad som avses med uttrycket "samma eller likartad verksamhet" i 3 § 12 a mom. första stycket SIL (nu i 57 kap. 4 § IL). I motiven (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas att bestämmelsen kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. RR angav att detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen.

Omvandling

För att förhindra att en aktieägare som har en kvalificerad aktie ska kunna ”omvandla” denna till en okvalificerad aktie genom att överlåta aktien till bolaget och därefter köpa tillbaka den har en särskild bestämmelse infört. I 5 kap. 2 § ILP och 57 kap. 6a § IL anges att om en aktieägare överlåter en kvalificerad andel i ett

aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen aktie till honom, ska den från bolaget förvärvade aktien anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren om den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den. Detta innebär att man bortser från överlåtelsen och tillämpar bestämmelserna i 57 kap. IL (3 § 12 mom. SIL) som om samma aktie innehafts hela tiden. Bestämmelsen tar enbart sikte på aktiens egenskap som kvalificerad. Aktieägaren får emellertid inte ånyo tillgodoräkna sig sparat utdelningsutrymme som förbrukats vid försäljningen till bolaget, prop. 1999/2000:38 s. 42. Bestämmelsen i 5 kap. 2 § ILP tillämpas på omständigheter som inträffat efter bestämmelsens ikraftträdande den 10 mars 2000 och bestämmelsen i 57 kap. 2 § IL tillämpas för första gången vid 2002 års taxering.

Andelar erhållna genom andelsbyte

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar. En andel som mottagits vid ett andelsbyte anses vara kvalificerad om den bortbytta andelen var kvalificerad, 57 kap. 6 § IL. Övergår därefter sådan andel till någon annan genom benefik äganderättsövergång anses andelen även kvalificerad hos förvärvaren. Även en andel som förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad mottagen andel anses vara kvalificerad. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002 (SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15). I vissa fall kan de nya bestämmelserna tillämpas retroaktivt. Se vidare avsnitt 10.7 och Del 1 avsnitt 31.

Närstående

Samma närståendebegrepp (2 kap. 22 § IL) gäller vid tillämpning av 57 kap. IL som i 56 kap IL. Härutöver gäller att delägare i ett dödsbo som innehar kvalificerad andel, se ovan, jämställs med närstående.

10.2.1.1 Verksam i betydande omfattning

Innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning har inte preciserats i lagtexten. Vid tolkningen bör man därför hämta vägledning i de förarbeten som ligger till grund för lagstiftningen. I propositionen (1989/90:110 s. 703) uttalas följande angående bedömningen av den skattskyldiges eller honom närståendes insatser i företaget.

Stor betydelse för vinstgenereringen

> "En person ska alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och

> andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget."

RSV har i överklagade dispensbeslut rörande den tidigare uppskovsregeln som fanns i 27 § 4 mom. SIL tagit ställning till om delägares indirekta arbetsinsats i företaget kan få till följd att denne anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget. I de prövade ärendena fann RSV att delägarens sammantagna arbetsinsatser, dels direkt genom styrelsearbete och dels indirekt genom konsultuppdrag i företaget via annat av delägaren helägt företag, fick anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

I vissa företag kan anställda utan arbetsledande befattningar räknas som verksamma i betydande omfattning. Så torde vara fallet om deras arbetsinsatser, till följd av företagets organisation och verksamhet, har stor betydelse för vinstgenereringen. Detta gäller exempelvis då delägarna gemensamt bedriver sådan verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag. Anställda utan ledarbefattning i företag med annan verksamhet som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna i företaget bör dock inte anses verksamma i betydande omfattning. Motsvarande bedömning kan göras vid innehav av andra delägarrätter än aktier. Om det genom bolagsavtal eller på annat liknande sätt finns möjlighet för delägaren att tillgodoräkna sina aktier en individuell andel i företagets sparade eller löpande årsvinst bör sådana delägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.

RR har i ett förhandsbesked, RÅ 1993 ref. 99, ansett ett tjänsteproducerande företag, vilket ägdes indirekt till lika delar av 150 särskilt yrkeskvalificerade personer som var heltidsanställda, vara ett fåmansföretag vid tillämpningen av 3 § 12 mom. st. 9 SIL (nu 57 kap. 3 § IL). Delägarskap kom ifråga endast för anställd med viss kompetensnivå. Delägarna kunde i viss utsträckning själv välja hur de skulle ta ut vinst ur företaget. RR fann att delägarna tillsammans inom ramen för den gemensamt bedrivna verksamheten hade stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

SRN har i ett av RR fastställt förhandsbesked (RÅ 2002 ref. 27)

ansett att delägare i ett tjänsteproducerande fåmansföretag som var anställda som konsulter i ett dotterbolag till företaget var verksamma i betydande omfattning i dotterbolaget. I företaget erbjöds samtliga anställda delägarskap efter viss tids anställning. Verksamheten i dotterbolaget bedrevs av ett antal konsulter som utförde ett självständigt arbete i en organisation som saknade andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter syntes i huvudsak ha samma ställning i företaget. Nämnden ansåg att samtliga konsulter i en sådan organisation måste anses verksamma i betydande omfattning.

Reglerna torde även kunna bli tillämpliga på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsats för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Det torde endast fordras att delägaren arbetar en förhållandevis kort tid i företaget för att omfattas av reglerna. Däremot torde helt tillfälliga insatser i företaget, t.ex. normalt styrelsearbete, inte medföra att kapitalinkomsterna från företaget omfattas av reglerna i 57 kap. IL. Vanliga regler för kapitalinkomster gäller i dessa fall.

Vad som krävs för att en persons arbetsinsats ska ha sådan betydelse för vinstgenereringen att den innefattas i uttrycket verksam i betydande omfattning har inte klargjorts i förarbetena, se ovan citerade uttalande. Enligt SKV:s mening torde delägare kunna anses vara verksam i betydande omfattning även om denne endast utfört ett fåtal arbetsinsatser som varit av avgörande betydelse för det ekonomiska resultatet.

Femårsregeln

Det räcker att den skattskyldige eller närstående varit kvalificerat verksam under något av de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret för att de särskilda reglerna ska vara tillämpliga vid beskattningen av kapitalinkomster från fåmansföretaget.

10.3 Beskattning av utdelning på andelar m.m.

Utgångspunkten för bestämmelserna om utdelning har varit att normal avkastning på kvalificerade andelar ska beskattas i inkomstslaget kapital (57 kap. IL). Denna del beskattas således som annan utdelning, dvs. enligt den proportionella skattesatsen på 30 procent. Utdelning som överstiger normal kapitalavkastning (överskjutande utdelning) ska i stället beskattas i inkomstslaget tjänst. Därigenom blir den överskjutande utdelningen beskattad enligt den progressiva skatteskalan. Om utdelningen inte uppgår

till den beräknade normalavkastningen, *gränsbeloppet*, får utrymmet sparas för att användas vid beskattningen av senare erhållna kapitalinkomster (sparad utdelning, se avsnitt 10.3.2).

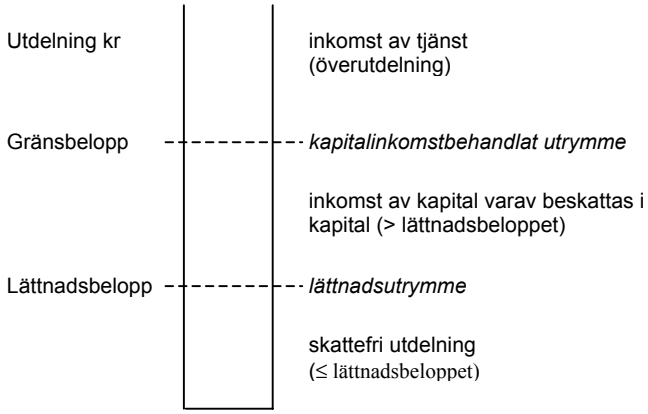
Under vissa förutsättningar föreligger en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag. En viss del av utdelningen, motsvarande ett *lättnadsbelopp,* kan därför vara undantagen från skatteplikt, se del 1 avsnitt 25.

Gränsbelopp

Med normal kapitalavkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Av 57 kap. 7 § IL framgår att gränsbeloppet beräknas på ett underlag (främst anskaffningsutgiften för andelen) multiplicerat med SLR vid november månads utgång året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter.

Underlaget x (SLR + 5 %) = gränsbeloppet.

Utdelning på kvalificerade andelar kan således komma att behandlas på tre olika sätt. Nedan åskådliggörs förhållandet mellan gränsbelopp och lättnadsbelopp.



Lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet

I undantagsfall kan lättnadsbeloppet komma att överstiga gränsbeloppet. Detta kan bli fallet om en passiv aktieägare som samlat på sig sparad lättnad övergår till att bli verksam i betydande omfattning i företaget och andelarna på grund härav blir kvalificerade. Om lättnadsbeloppet är större än gränsbeloppet ska utdelningen minskas med skillnaden, 57 kap. 7 § 3 st. IL. Skillnadsbeloppet behandlas därmed som intäkt av kapital och undantas från skatteplikt enligt de särskilda bestämmelserna i 43 kap. IL om begränsad skattefrihet (prop. 1996/97:45 s. 60).

Exempel

Utdelning lämnas med 150 kr per aktie. Gränsbeloppet och

lättnadsbeloppet uppgår till 100 kr respektive 140 kr per aktie.

Enligt huvudregeln hänförs 50 kr av utdelningen till inkomst av tjänst. Eftersom lättnadsbeloppet överstiger gränsbeloppet ska den aktuella regeln tillämpas. Denna innebär att från den del av utdelat belopp som hänförs till inkomst av tjänst ska skillnadsbeloppet 40 kr (140-100) dras av. Att beskatta som inkomst av tjänst återstår således 10 kr. Resterande del av utdelningen (140 kr) hänförs till inkomst av kapital och blir skattefri.

Gränsbelopp för vissa andra delägarrätter

Som tidigare sagts kan de särskilda reglerna tillämpas på vissa andra delägarrätter än aktier. Här kan nämnas bl.a. vinstandelsbevis och konvertibla skuldebrev. Den som innehar sådana värdepapper intar mer en ställning som långivare till företaget än som risktagande aktie- eller andelsägare. Den riskpremie som beaktas när normalavkastningen på aktier och andelar fastställts behöver därför inte vara lika stor vid beräkningen av normalavkastningen på t.ex. vinstandelsbevis. Vidare är ränta på t.ex. skuldebrev, till skillnad från aktieutdelning, avdragsgill för företaget. I 57 kap. 7 § 2 st. IL anges därför att gränsbeloppet för andra delägarrätter än aktier och andelar beräknas till SLR ökad med endast en procentenhet (jfr reglerna om beskattning av anställdas lån från arbetsgivare i del 1, avsnitt 18.6).

Utdelningsbegreppet

Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. 2 § IL torde med utdelning främst avses sådan öppen utdelning av vinstmedel som enligt 12 kap. 3 § ABL beslutas av bolagsstämman. Bestämmelserna är dock tillämpliga även vid beskattning av förtäckt utdelning som aktieägaren uppbär från bolaget. Förtäckt utdelning kan förekomma bl.a. när delägaren förvärvar egendom till underpris från företaget eller avyttrar egendom till överpris till företaget. I de fall inkomst från sådana transaktioner beskattas som inkomst av tjänst, vilket kan ske om inkomsten är ett förtäckt löneuttag, kan dock beskattning enligt utdelningsregeln inte komma ifråga. För det fall beskattning inte sker såsom för förtäckt löneuttag kan beskattning för utdelning bli aktuellt. I RÅ83 1:82 ansåg RR att en provision, som en företagsledare i ett fåmansföretag betingat sig för att gå i borgen för bolagets förpliktelser, skulle beskattas som utdelning.

Differentierad utdelning

I RÅ 2000 ref. 56 (förhandsbesked) har RR tagit ställning till om principen att vad ett bolag betecknat som utdelning också ska behandlas som utdelning vid beskattningen bör upprätthållas i den i målet föreliggande situationen med differentierad utdelning. I företaget i fråga bedrev delägarna olika delar av verksamheten. Alla aktier i företaget var av samma slag men enligt ett aktie-

ägaravtal skulle utdelningen variera beroende på lönsamheten i varje aktieägares verksamhetsgren. Det var således fråga om att aktier av samma slag skulle ge olika utdelning beroende på vem som äger dem. RR fann att det belopp varmed utdelning på en aktie översteg den lägsta utdelningen på någon aktie bör ses som ersättning för en arbetsprestation och därför ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

Utskiftning m.m.

Utskiftning hanteras huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet, se Del 1 avsnitt 24.3.2.3. Emellertid gäller att utbetalning från ett svenskt aktiebolag i samband med nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller nedsättning av reservfond eller överkursfond enligt 42 kap. 17 § IL ska behandlas som utdelning. Utbetalning från en utländsk juridisk person vid ett motsvarande förfarande behandlas också som utdelning (42 kap. 17 § 2 st. IL). Som utdelning från svensk ekonomisk förening räknas vad som, utöver inbetald insats, utskiftas till medlem vid föreningens upplösning (42 kap. 19 § IL). Är den utskiftande föreningen ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL ska som utdelning även behandlas aktier som utskiftas till medlem vid ombildning av föreningen till ett aktiebolag (42 kap. 20 § IL).

Inlösen

För delägare som omfattas av reglerna i 57 kap. IL gäller att vinst som uppkommit vid nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier behandlas som utdelning (57 kap. 2 § IL).

SRN har den 4 februari 1998 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att det inte - varken av lagtexten eller förarbetena - framgår annat än att det är den enligt reavinstreglerna framräknade vinsten som ska behandlas som utdelning vid tillämpning av 3:12-reglerna (nu reglerna i 57 kap. IL).

AB:s förvärv av egna aktier

Enligt 5 kap. 3 § ILP och 57 kap. 2 § IL behandlas vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier som utdelning om aktien är kvalificerad hos överlåtaren.

10.3.1 Underlag för beräkning av gränsbelopp

Underlag vid onerösa fång

Underlaget för beräkning av gränsbeloppet utgörs enligt huvudregeln av omkostnadsbeloppet för andelen. Med omkostnadsbeloppet avses det värde som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst om andelen sålts vid tidpunkten för utdelningen (57 kap. 8 § IL). Genom formuleringen har en direkt koppling gjorts till genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Härav följer att ovillkorliga aktieägartillskott ingår i det genomsnittliga omkostnadsbeloppet vid bestämmande av underlaget enligt huvudregeln (prop. 1995/96:109 s. 90). Anknytningen till kapitalvinstreglerna och genomsnittsmetoden innebär också att om den skattskyldige

har sålt vissa andelar i företaget beräknas gränsbeloppet för resterande andelar med utgångspunkt i återstående genomsnittligt omkostnadsbelopp. Beräkningen av gränsbeloppet får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningsutgift. Har andel förvärvats före 1990 får en indexuppräkning av anskaffningsutgiften göras enligt 43 kap. 17 § IL, 57 kap. 8 § 2 st. IL, (se nedan).

För andelar förvärvade före ingången av 1992 får, med tillämpning av bestämmelserna i 43 kap. 18 § IL, som anskaffningsutgift tas upp kapitalunderlaget i bolaget vid en viss tidpunkt fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget, 57 kap. 8 § 2 st. IL (se avsnitt 10.3.1.1). Regeln har från och med 1995 års taxering ersatt den tidigare s.k. förmögenhetsregeln. Därutöver får eventuell kvarstående sparat utdelningsutrymme (se avsnitt 10.3.2) läggas till underlaget, 57 kap. 8 § 1 st. IL.

Vidare får till omkostnadsbeloppet för andel under vissa förutsättningar läggas viss del av den lönesumma som utbetalats till anställda, 57 kap. 8 § 1 st. IL, (lönesummeregeln), se avsnitt 10.3.1.2.

För marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 15 § IL beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader, schablonregeln. Denna bestämmelse får, enligt SKV:s uppfattning, bara användas vid kapitalvinstberäkning och inte vid beräkning av gränsbeloppet.

Uppskovsbelopp vid andelsbyten

Har andelen erhållits genom ett uppskovsgrundande andelsbyte och har uppskovsbelopp fördelats på andelarna enligt de upphävda bestämmelserna i 49 kap. IL ska anskaffningsutgiften vid beräkning av gränsbeloppet reduceras med uppskovsbeloppet (övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143, 49 kap. 32 § IL).

Underlaget för beräkning

Genomsnittligt omkostnadsbelopp
Omkostnadsbelopp för andel anskaffad 1990 eller senare
+
Uppräknad anskaffningskostnad exkl. ovillkorliga kapitaltillskott för andel anskaffad före 1990
+
Uppräknat belopp för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före 1990
+
Löneunderlag
+
Kvarstående sparat utdelningsutrymme

Nedan åskådliggörs schematiskt hur man beräknar utrymmet för avkastningen på aktier, andelar i ekonomiska föreningar och andra delägarrätter som kan redovisas som intäkt av kapital.

Underlaget för beräkning av gränsbelopp	**Räntan**			
Andelar Anskaffningskostnad för andelarna, för andelar som förvärvats före 1990 uppräknad med index + Ovillkorliga kapitalstillskott, för tillskott som gjorts före 1990 med indexuppräkning ELLER Som alternativ får anskaffningskostnad för andelar som anskaffats före 1992 bestämmas utifrån andelarnas kapitalunderlag*	x Statslåneräntan ökad med fem procentenheter	+ Kvarstående sparad utdelning	= Utdelning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)	
+ Löneunderlaget +			- Utdelning som är skattefri (lättnadsbelopp)	
Kvarstående sparad utdelning			= Utdelning som beskattas som inkomst av kapital	
Andra delägarrätter Anskaffningskostnad + Kvarstående sparad avkastning	x Statslåneräntan ökad med en procentenhet	+ Kvarstående sparad avkastning	= Avkastning som redovisas som intäkt av kapital (gränsbelopp)	

*) Till detta belopp får läggas kapitaltillskott som skett efter det bokslut beräkningen grundas på.

Underlag vid benefika fång

En konsekvens av kopplingen till kapitalvinstreglerna och genomsnittsmetoden är att överlåtarens omkostnadsbelopp får övertas vid benefika förvärv av mottagaren (prop. 1995/96:109 s. 90). Har andelarna förvärvats genom ett benefikt fång ska anskaffningsutgiften beräknas enligt 44 kap. 21 § IL. Därmed ska anskaffningsutgiften fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden (prop. 1999/2000:2 s. 535), som överlåtaren vid överlåtelsetidpunkten fått avdrag med om han själv avyttrat andelarna. En arvtagare får exempelvis tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga aktieägartillskott.

Beräkning av gränsbelopp när andel förvärvats efter utdelning

Förvärvas andel från en närstående efter det att utdelning lämnats får förvärvaren inte beräkna något gränsbelopp för beskattningsåret (57 kap. 9 § IL). Denne ska ta upp ytterligare utdelning som lämnas under året som intäkt av tjänst. Detta gäller även om den utdelning som lämnats före avyttringen understiger gränsbeloppet. Har andelen efter utdelningstillfället i stället förvärvats från någon som inte är närstående till förvärvaren föreligger inget skattemässigt hinder för den nye ägaren att ta emot kapitalbeskattad utdelning upp till ett gränsbelopp. Den nye ägaren beräknar gränsbeloppet enligt de allmänna reglerna med utgångspunkt från sin anskaffningsutgift.

Uppräknad anskaffningsutgift för aktier och andelar (indexmetoden)

Enligt 57 kap. 8 § och 43 kap. 17 § IL får anskaffningsutgiften för andel anskaffad före 1990 räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärvsåret och fram till 1990. Det kan påpekas att någon indexuppräkning för tid härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningen begränsats till prisutvecklingen under de senaste 20 åren. Uppräkning av anskaffningsutgiften får därför inte göras för tid som ligger före 1970. Vid nyemission ska anskaffningsutgiften räknas upp fr.o.m. emissionsåret (prop. 1990/91:54 s. 310). Ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före 1990 räknas inte in i andelens anskaffningsutgift vid indexuppräkning. De räknas i stället upp särskilt. Bakgrunden till uppräkningsregeln är att sparad utdelning inte kan beräknas för tiden innan de särskilda reglerna börjat tillämpas. För att förhindra att värdestegring som endast beror på försämring av det allmänna penningvärdet beskattas i inkomstslaget tjänst har i stället möjligheten till uppräkning av anskaffningsutgiften införts.

När anskaffningsutgiften indexuppräknas gäller även kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet beräknas således med utgångspunkt i den uppräknade anskaffningsutgiften för andelen (prop. 1995/96:109 s. 91).

Om andelarna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får uppräkningen ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräkningen ska följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräkning av anskaffningskostnaden för fastigheter vid reavinstbeskattningen. Någon årlig ändring av indextalet sker således inte. Nedan visas en tabell över indextalen.

Anskaffningsår	Uppräkningstal	Anskaffningsår	Uppräkningstal
1970	5,04	1980	2,08
1971	4,68	1981	1,86
1972	4,42	1982	1,71
1973	4,14	1983	1,57
1974	3,76	1984	1,45
1975	3,43	1985	1,35
1976	3,11	1986	1,30
1977	2,79	1987	1,25
1978	2,54	1988	1,18
1979	2,37	1989	1,11

Andelar ägda redan 1 april 1971

För skattskyldig som förvärvat andel före den 2 april 1971 och som inte är marknadsnoterad finns enligt 4 kap. 76 § ILP möjlighet att vid kapitalvinstberäkning bestämma anskaffningsutgiften till 3/4-delar av det värde till vilken andelen skulle tas upp i förmögenhetsdeklaration per den 31/12 1975. Motsvarande bestämmelse fanns i p. 7 övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1990:651, jämfört med p. 3 av övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1976:343. RR har förklarat att nämnda övergångsbestämmelse är tillämplig vid beräkning av normalavkastning för sådana aktier när de förvärvats genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång (RÅ 1995 ref. 19). Uppräkning av detta värde bör få ske med indextal för 1975, 3,43.

Tilläggsköpeskilling/rörlig köpeskilling

RR har i RÅ 1999 not 277 (förhandsbesked) prövat från vilken tidpunkt tilläggsköpeskilling respektive rörlig köpeskilling ska beaktas vid beräkning av gränsbelopp. Förutsättningarna i målet var följande. A träffade under 1993 avtal om förvärv av aktierna i X AB. Som vederlag för aktierna skulle A enligt avtalet erlägga visst belopp under 1994 och vidare, med början 1995 och under ytterligare fem år, en tilläggslikvid baserad på bolagets resultat. Under 1994 träffades vidare ett tilläggsavtal innebärande att den fasta köpeskillingen skulle ökas med visst belopp att erläggas under 1995 och 1996. RR fann i likhet med SRN att bestämmelsen i 3 § 12 b mom. 2 st. SIL (nu 57 kap. 8 § IL) bör tolkas så att den tar sikte på det vid utdelningstillfället beräkningsbara anskaffningsvärdet. Med denna utgångspunkt fann RR att den år 1994 avtalade höjningen av köpeskillingen kan inräknas i anskaffningskostnaden först från det året och de rörliga tilläggen inräknas först från de år då de blivit kända.

Andra delägarrätter

Endast den faktiska anskaffningsutgiften för andra sådana delägarrätter än aktier och andelar som avses i 48 kap. 2 § IL används vid beräkning av gränsbeloppet (57 kap. 8 § 3 st. IL). Någon indexuppräkning får således inte ske. Omkostnadsbeloppet får inte heller beräknas enligt kapitalunderlagsregeln och något löneunderlag får inte läggas till anskaffningskostnaden.

10.3.1.1 Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln)

Den tidigare förmögenhetsregeln, som innebar att aktiernas värde per den 31 december 1990 kunde användas som underlag vid beräkning av normalutdelning, har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln, 3 § 12 c mom. 3 st. SIL och lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (KapUL). Motsvarande regler finns nu i 43 kap. 18-27 §§ IL.

Förvärvade före 1992

För andelar som förvärvats före 1992 får i stället för huvudregeln användas ett "kapitalvärde" som beräknas utifrån tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering, 57 kap. 8 § 2 st. och 43 kap. 18 § IL.

Utländsk juridisk person

I 57 kap. 8 § 2 st. och 43 kap. 18 § 3 st. IL anges att bestämmelserna gäller för svenska andelar. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 3 § 12 c mom. 3 st. SIL. RR har i ett överklagat förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 47 I, prövat om inskränkningen till svenska andelar strider mot EG-rätten. Omständigheterna i målet var följande. De fysiska personerna A och B (sökandena) ingick i en familj som tillsammans ägde samtliga andelar i ett danskt bolag med dotterföretag i olika länder. Deras andelar i det danska bolaget förutsattes vara kvalificerade. RR fann att förbudet att tillämpa kapitalunderlagsreglerna får anses försvåra etablering av företag i annan medlemsstat och därmed stå i strid med etableringsfriheten, artikel 43 EG, om det inte av särskilda skäl kan anses berättigat. Då det inte i målet framkommit någon omständlighet som berättigade bestämmelsen fann RR att det stred mot nämnda artikel att inte medge sökandena rätt att tillämpa kapitalunderlagsregeln. RR återförvisade till SRN frågan hur bolagets innehav av aktier i utländska dotterbolag ska beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. SRN:s avgörande i sist nämnda fråga redovisas nedan.

Det framräknade kapitalunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i bolaget.

En förutsättning för att andelsägaren ska få använda kapitalvärdet är att han använder det för samtliga sin andelar i bolaget som han förvärvat före ingången av 1992 (43 kap. 18 § 2 st. IL).

Någon indexuppräkning får inte göras på kapitalvärdet.

Nyemission 1992 eller senare

Har nyemission gjorts under 1992 kan det vid emissionen tillskjutna kapitalet, beroende på vilket räkenskapsår bolaget har, ingå i det framräknade kapitalunderlaget. För att detta inte ska leda till att emissionsbeloppet ökar underlaget för gränsbeloppet dubbelt, dels genom höjt kapitalunderlag och dels genom att de genom nyemissionen förvärvade andelarna tas upp till anskaffningskostnaden, bör det framräknade kapitalunderlaget fördelas på samtliga andelar i bolaget per den bokslutsdag som ligger till grund för beräkningen. De "gamla" andelarna får tas upp till detta värde medan de nyemitterade andelarna, vilka förvärvats efter ingången av 1992, tas upp till den faktiska anskaffningsutgiften.

Nyemission som genomförts efter ovan nämnda tidpunkt påverkar inte kapitalunderlaget och de genom nyemissionen förvärvade andelarna tas upp till den faktiska anskaffningsutgiften.

Fondemission

Fondemission påverkar inte storleken på kapitalunderlaget för bolaget. Andelar som erhållits genom fondemission får, när det gäller beräkning av underlaget för gränsbeloppet, anses anskaffade vid samma tidpunkt som de ursprungliga andelarna. Används kapitalunderlaget för de ursprungliga andelarna fördelas detta även på de fondemitterade andelarna varför kapitalunderlaget per andel blir lägre.

Kapitaltillskott

Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före det bokslut beräkningen grundas på (43 kap. 18 § 1 st. IL, prop. 1995/96:109 s. 92).

Beräkning

Reglerna om beräkning av kapitalunderlaget finns i 43 kap. 18-27 §§ IL. Underlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering. I de fall två räkenskapsår taxeras 1993 beräknas kapitalunderlaget med hänsyn till förhållanden vid utgången av det senare (prop. 1993/94:234 s. 123). Taxerades inte företaget 1993 utgår man i stället från det bokslut som taxerades 1992.

Som huvudregel gäller att tillgångar och skulder ska tas upp till de skattemässiga värden som gäller vid 1993 års inkomsttaxering, 43 kap. 20 § IL. Det finns emellertid specialbestämmelser för vissa slag av egendom i 20-24 §§ samma kapitel.

Tillgångar

Andelar i dotterföretag

Andelar i svenska dotterföretag, utom handelsbolag, ska tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som motsvarar moderföretagets andel av andelar i dotterföretaget (43 kap. 21 § IL). Är kapitalunderlaget i dotterföretaget negativt utgör värdet på dotterbolagsandelarna en avdragspost vid beräkningen av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/94:234 s. 124).

SRN har den 15 maj 2001 i ett från RR återförvisat mål (förhandsbesked), se RÅ 2000 ref. 47 I ovan, tagit ställning till til??lämpning av den numera upphävda KapUL på utländska dotterföretag. SRN fann att sökandena (de fysiska personerna A och B) får vid beräkning av kapitalunderlaget tillämpa 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) som om samtliga dotterföretag hemmahörande inom EES-området varit svenska.

SRN konstaterade, att enligt 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) gäller att andelar i svenska dotterföretag som inte är handelsbolag ska tas upp till ett värde som till så stor del motsvarar kapitalunderlaget i dotterföretaget som svara mot moderföretagets andel av antalet andelar i dotterföretaget. Vid värdering av andra tillgångar än som avses i 5 § KapUL (43 kap. 21 § IL) ska enligt 6 § 5 KapUL dessa tas upp till skattemässiga värden. SRN angav, att ”Tillämpningen av dessa regler skulle emellertid kunna leda till att andelar i ett utländskt dotterföretag kommer att värderas lägre än vad som skulle bli fallet om dotterföretaget varit svenskt. I förlängningen skulle detta leda till ett högre skatteuttag hos ägare av andelar i företag med utländska dotterföretag. Sökandena bör därför beträffande andelar i dotterföretag hemmahörande inom EES-området anses berättigade att tillämpa 5 § KapuL istället för 6 § 5 KapuL.

Om sökandena väljer att tillämpa 5 § KapuL får av det anses följa att värderingen av andelarna i dotterföretagen ska ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag. Detta innebär bl.a. att någon rätt att för vissa dotterföretag i stället använda värderingsregeln i 6 § 5 KapuL inte föreligger. Värderingen enligt KapuL ska ske med tillämpning svenska regler (jfr RÅ 1992 ref. 94). Det förhållandet att svenska regler ska tillämpas strider inte mot EG-rätten.”

Alternativregel

Enligt 43 kap. 22 § IL får fastighet som var kapitaltillgång och som förvärvats före utgången av 1990 tas upp till ett alternativt värde. Om den skattskyldige så önskar anses fastigheten anskaffad den 1 januari 1991. Anskaffningsutgiften vid nämnda tidpunkt anses motsvara viss andel av det för 1991 gällande taxe-

ringsvärdet minskat med vid 1982-1991 års taxeringar medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses för

1. småhusenheter, 70 % av taxeringsvärdet
2. hyreshusenheter, 60 % av taxeringsvärdet
3. industrienheter, 75 % av taxeringsvärdet
4. lantbruksenheter, 100 % av taxeringsvärdet.

Har anskaffningsutgiften beräknats enligt alternativregeln ska denna i skälig mån jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 % härav. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier eller om fastighetens värde minskat p.g.a. brand eller andra orsaker (prop. 1993/94:234 s. 125).

Med värdeminskningsavdrag avses även liknande avdrag såsom skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt sådana belopp varmed ersättningsfonder eller andra liknande fonder tagits i anspråk.

Andel i handelsbolag

Andel i handelsbolag som är kapitaltillgång tas upp till delägarens justerade anskaffningsutgift för andelen, beräknad enligt 50 kap. 3-6 §§ IL (43 kap. 20 § IL).

Skulder

Surv

Som skuld ska tas upp 28 % av belopp som svarar mot avsättningen till skatteutjämningsreserv ("Surv") enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Har företaget gjort survavsättning vid 1994 års taxering får i stället som skuld tas upp 28 % av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst ska återföras till beskattning vid 1995-2002 års taxeringar dvs. 90 % av skatteutjämningsreserven taxeringsåret 1993 plus eventuell ökning av avsättningen från 1993 års taxering till 1994 års taxering. Om avsättningen vid 1994 års taxering understiger den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering ska emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget (43 kap. 24 § IL).

I samband med att lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv ändrades infördes en övergångsbestämmelse i KapUL. Enligt övergångsbestämmelsen skulle vid 1995 års taxering hänvisningen till survåterföringslagen, enligt ovan, avse lagen i dess lydelse t.o.m. den 30 december 1994. Som huvudregel gällde enligt survåterföringslagen i dess nämnda lydelse att hälften av survavsättningen vid 1994 års taxering (1993 års bokslut)

skulle återföras till beskattning vid 1995-2000 års taxeringar. Detta innebär att det värde på skulden som tagits upp på avsättning till surv vid 1995 års taxering inte kan användas vid 1996 och senare års taxeringar om den aktuella regeln tillämpas.

Exempel

Ett AB har vid 1993 års taxering avsatt 200 000 kr till surv och vid 1994 års taxering 250 000 kr. Som skuld ska tas upp 28 % av 200 000 kr dvs. 56 000 kr eller 28 % av [(200 000 x 90 %) + 50 000] dvs. 64 400 kr.

Vidare ska som skuld även tas upp 28 % av;

- uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och
- belopp som har avsatts till ersättningsfond och liknande fond.

Som skuld räknas även avsättning för framtida utgifter till den del avdrag gjorts vid beskattningen. Härmed avses exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Aktieägartillskott

Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked uttalat att ett villkorat aktieägartillskott, vilket inte skuldförts i räkenskaperna, vid beräkning av kapitalunderlaget enligt KapUL inte ska räknas som skuld. Nämnden fann vidare att återbetalning av tillskottet ska anses utgöra vinstutdelning vid tillämpning av 10 § KapUL (nu 43 kap. 26 § IL).

Justering av kapitalunderlaget (43 kap. 25 -27 §§ IL)

Kapitalunderlaget ska minskas med vinstutdelning som företaget lämnat för det räkenskapsår som ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget ska justeras i följande fall där belopp betalas ut efter tidpunkten för beräknandet av underlaget;

- vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än det som utgör grund för beräkning av kapitalunderlaget ska minska kapitalunderlaget i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår bolaget i en koncern sker jämförelsen med fastställd koncernbalansräkning.
- har utbetalning gjorts i samband med nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden ska kapitalunderlaget minskas med motsvarande belopp om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår vilket ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

– kapitalunderlaget i en ekonomisk förening ska minskas med belopp som svarar mot utbetalning enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser om utbetalningen skett efter det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Justering för utdelningar och andra utbetalningar som skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades ska göras först efter den utbetalning som medför justeringen. Det nya kapitalunderlaget tillämpas därmed för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer först efter den utbetalning som föranlett justeringen, 43 kap. 27 § IL.

Exempel

Ett AB har kalenderår som räkenskapsår. Kapitalunderlaget per 1992-12-31 är 100. Nettovinsten för 1998 är 8, för 1999 10 och för 2000 12. Utdelning lämnas under 1999 med 10, under 2000 med 14 och under 2001 med 15. Kapitalunderlaget för beräkning av normalutdelning blir enligt 43 kap. 25-27 §§ IL

1999 (tax. 2000) 100 - (10 - 8) = 98

2000 (tax. 2001) 98 - (14 - 10) = 94

2001 (tax. 2002) 94 - (15 - 12) = 91

10.3.1.2 Löneunderlag

Till omkostnadsbeloppet för andelen får läggas ett löneunderlag, 57 kap. 8 § IL. Detta gäller oavsett vilken regel som använts för beräkning av omkostnadsbeloppet. Bestämmelserna om beräkning av löneunderlaget finns i 43 kap. 12 – 16 §§ IL.

Löneunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i företaget, 43 kap. 14 § IL. Löneunderlaget bör fördelas på de andelar som fanns i företaget vid tidpunkten då utdelningen beslutades. Har utdelning inte lämnats av företaget bör löneunderlaget fördelas på de andelar som fanns i företaget vid utgången av året efter det år för vilket löneunderlag beräknas (RSV 2001:19).

Beräkning

Enligt 43 kap. 12 § IL beräknas löneunderlaget på ersättning (löner, förmåner och andra ersättningar) som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. SAL eller särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLFL) och som under kalenderåret före delägarens inkomstår har utgått till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag. Det är således ersättningar under kalenderåret 2002 som ligger till grund för det lönebase-

rade tillägget till underlaget för beräkning av gränsbelopp under 2003. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår. Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så stor del av beloppet räknas med som svarar mot moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget.

Vid tillämpning av löneunderlagsregeln kan således enligt lagtexten endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter beaktas. I RÅ 2000 ref. 47 I och II (förhandsbesked) har RR tagit ställning till frågan om denna begränsning strider mot EG-rätten. I målen var det fråga om koncerner med såväl svenska som utländska bolag. RR konstaterade att löneunderlagsregelns utformning innebär att utdelning som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en ökad beskattning. Några omständigheter som kan göra särregleringen berättigad förelåg inte enligt RR:s mening. Därmed ansåg RR att löneregeln står i strid med etableringsfriheten i artikel 43 EG. RR förklarade att ersättningar till anställda inom den Europeiska gemenskapen får beaktas utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter. I mål II prövade RR också frågan om spärregeln i 3 § 12 d mom. 2 st. SIL (nu 43 kap. 15 § IL, se nedan) var förenlig med EG-rätten. X och Y ägde tillsammans med en syster samtliga aktier i X AB. Y som var verksam i X AB:s tyska dotterföretag ställde frågan om han fick beakta sin i Tyskland beskattade lön som jämförelselön enligt 3 § 12 d mom. 2 st. SIL. RR som fann att även kopplingen i spärregeln till svenska arbetsgivaravgifter strider mot artikel 43 EG förklarade att ersättning till Y får beaktas vid tillämpning av spärregeln.

På motsvarande sätt har RR i RÅ 2000 ref. 38 funnit att det förhållandet att endast ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter får beaktas enligt (nu mera upphävda) 3 § 1 b mom. SIL jämfört med 3 § 12 d mom. samma lag strider mot friheten för kapitalrörelser enligt artikel 56 EG. Målet gällde utdelning på aktier i ett finskt företag med dotterföretag i Finland, Sverige och övriga världen. RR förklarade att sökanden vid tillämpning av löneregeln får beakta ersättningar till anställda i företag inom den Europeiska gemenskapen utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

Med dotterföretag bör avses sådan juridisk person som enligt 1 kap. 5 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL utgör dotterföretag. SRN har 1997-09-23 i ett - inte överklagat - förhandsbesked ansett att det är inget som hindrar att den dubbla koncerntillhörighet som kan uppkomma enligt 1 kap. 5 § ABL får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. SRN fann att ersättningar som utgått till arbetstagare i ett aktiebolag med dub-

bel koncerntillbehörighet kunde fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget.

Dotterföretag ägt under del av året

Har ett dotterföretag ägts under del av kalenderår för vilket löneunderlaget beräknas bör endast ersättningar som avser denna tid få räknas med. Förvärvar ett moderbolag andelar i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras andelar i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

Exempel

År 1

AB A avyttrar den 1 september sitt helägda dotterföretag AB B till AB C. Under året har AB B utbetalt ersättningar till anställda med 1 000 000 kr varav 600 000 kr under tiden 1.1 - 30.8.

År 2

Vid beräkning av löneunderlagen i AB A respektive AB C hänförs 600 000 kr till AB A och 400 000 kr till AB C.

Ersättningar till arbetstagare som innehar kvalificerad andel som getts ut av företaget får inte räknas med (43 kap. 13 § 2 IL). Det samma gäller vid innehav av sådan andel som getts ut av annat företag inom samma koncern. Däremot får ersättning som betalas ut till närstående som inte själv är sådan delägare som omfattas av reglerna i 57 kap. IL räknas in i underlaget.

Ersättningar till anställda får inte räknas med till den del de täcks av statligt bidrag för lönekostnader. Betalas ett statligt bidrag ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget räknas av mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka (RSV 2001:19).

Överstigande 10 prisbasbelopp

Löneunderlaget utgörs av den del av det sammanlagda ersättningsbeloppet som överstiger 10 gånger det prisbasbelopp som gällde året före delägarens inkomstår, 43 kap. 14 § IL. De "första" 10 basbeloppen berättigar således inte till något tillägg.

Det beräknade löneunderlaget ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Spärrar på individnivå

Det finns två spärrar på individnivå som endast gäller för andelsägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i dess dotterföretag. Spärrarna innebär dels ett krav på att sådan andelsägare ska ha tagit ut en viss lägsta ersättning (43 kap. 15 § IL) och dels ett tak för det sammanlagda löneunderlaget (43 kap. 16 § IL). Passiv andelsägare som är närstående till en aktiv delägare omfattas således inte av spärrarna.

En andel kan vara kvalificerad även om ett koncernförhållande inte föreligger. För att spärrarna ska vara tillämpliga gäller att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i företag inom koncernen. Om andelsägaren varit verksam i annat företag än koncernföretag aktualiseras inte spärrarna.

1. Har andelsägaren året före beskattningsåret i betydande omfattning varit verksam i företaget eller dess dotterföretag får löneunderlaget läggas till anskaffningskostnaden endast om han erhållit sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av socialavgifter eller särskild löneskatt med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av;

– 120 procent av den högsta ersättning som samma år betalats ut till en enskild arbetstagare och som får räknas in i det underlag som ligger till grund för beräkning av löneunderlaget, och

– ett belopp som motsvarar 10 gånger prisbasbeloppet enligt lagen om allmän försäkring som gällde för året före beskattningsåret.

Om ersättning till anställda i dotterföretag räknas in i underlaget ska jämförelsen även avse den högsta ersättning som betalats ut till anställd i dotterföretaget.

Se RÅ 2000 ref. 47 II ovan angående kopplingen till svenska arbetsgivaravgifter och EG-rätten.

Har andelen förvärvats under året närmast före beskattningsåret och har andelsägaren varit verksam i företaget under endast del av året får, enligt SKV:s uppfattning, någon proportionering inte ske med avseende på kravet om ersättning som motsvarar 10 basbelopp (SOU 1996:119 s. 101). Något hinder torde däremot inte föreligga mot att ersättning som andelsägaren erhöll från företaget under året före andelsförvärvet får räknas med vid jämförelsen. Motsvarande torde gälla 120 % regeln. Jämförelsen bör således ske på årsbasis utan proportionering med hänsyn till att kvalificerad andel endast innehafts en del av året.

2. För sådan andelsägare som omfattas av spärrarna i punkt 1 ovan får det sammanlagda löneunderlaget inte överstiga 50 gånger sådan i samma punkt nämnd ersättning som andelsägaren för året före beskattningsåret erhållit från företaget eller dess dotterföretag.

Begränsningen innebär att löneunderlaget för andelsägarens samtliga andelar i företaget läggs samman och jämförs mot 50 gånger den ersättning som denne erhållit. Överstiger löneunderla-

get takbeloppet förhindras inte tillämpningen av löneregeln, men däremot begränsas det belopp som kan utnyttjas.

Löneunderlaget bestäms på grundval av de förhållanden som gällde året före beskattningsåret (prop. 1993/94:234 s. 93). Således torde ersättning till andelsägare som omfattades av reglerna i 57 kap. IL under "löneåret" inte kunna ingå i löneunderlaget även om denne avyttrat andelarna i företaget före utdelningstillfället.

Till följd av kopplingen till den enskilde delägarens ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fåmansföretag får öka sitt underlag för normalutdelning med ett lönebaserat tillägg, medan andra delägare i samma fåmansföretag inte får det. Eftersom löneunderlaget beräknas per andel kan det löneunderlag som belöper på andelarna hos en delägare, som inte kan utnyttja underlaget, inte heller utnyttjas av andra delägare.

10.3.2 Sparat utdelningsutrymme m.m.

Understiger utdelningen visst år gränsbeloppet kan outnyttjat utrymme sparas och användas vid beskattningen av senare erhållen utdelning och kapitalvinst. Det sparade utdelningsutrymmet får tillgodoräknas mot framtida utdelning eller kapitalvinst (57 kap. 10 § IL). Avräkningen ska tillgodoföras den skattskyldige även utan yrkande när sådan utdelning redovisas. Detta förutsätter dock att den skattskyldige redovisat nödvändiga uppgifter för Skatteverket.

Har företaget inte lämnat någon utdelning beräknas gränsbeloppet vid beskattningsårets utgång och förs i sin helhet vidare till nästa beskattningsår (57 kap. 10 § IL).

Så länge det sparade utdelningsutrymmet kvarstår läggs detta, enligt vad som redogjorts för tidigare, till andelarnas omkostnadsbelopp vid beräkningen av gränsbeloppet. Även det sparade utdelningsutrymmet räknas således upp med SLR ökad med fem procentenheter.

Sparad utdelning beräknas första gången vid 1992 års taxering. Det innebär att sparad utdelning inte kan ifrågakomma för inkomstår före 1991. Storleken av sparat utdelningsutrymme bestäms utifrån för respektive år gällande regler för beräkning av normalutdelning/ gränsbelopp (se övergångsbestämmelse nedan).

Separat beräkning

De särskilda reglerna i 57 kap. IL tillåter ett högre gränsbelopp på aktier och andelar jämfört med andra delägarrätter. Vidare medges att även det sparade utrymmet räknas upp med ränta på ränta. Ovanstående förhållanden innebär att utrymmet för kapitalbeskattad avkastning måste beräknas separat för de olika kategorierna av delägarrätter. Utan separat beräkning är det inte möjligt att

särskilja vilket belopp som ska räknas upp med respektive avkastningsprocent. Dessutom torde det inte vara tillåtet att utnyttja sparat utdelningsutrymme för den ena kategorin av delägarrätter för att redovisa avkastning som utfallit på delägarrätter som tillhör den andra kategorin i inkomstslaget kapital. Eftersom genomsnittmetoden även ska tillämpas vid försäljning av aktier i fåmansföretag måste det sparade utdelningsutrymmet också beräknas separat för aktier av olika slag och sort.

Sparat utdelningsutrymme vid överlåtelser av andelar

Om någon utdelning inte lämnas under året beräknas gränsbeloppet vid beskattningsårets utgång (57 kap. 10 § IL). Överlåts andelarna under året och någon utdelning inte har lämnats är det således den nye ägaren som får beräkna gränsbeloppet. Har den förste ägaren tagit utdelning och ytterligare utdelning inte lämnas under året, får inte den nye ägaren beräkna något gränsbelopp eller sparat utdelningsutrymme. Den nye ägaren är däremot oförhindrad att beräkna gränsbelopp om företaget lämnar ytterligare utdelning efter ägarbytet. Han har då också rätt att spara ett eventuellt ej utnyttjat belopp. Har aktien förvärvats från närstående som uppburit utdelning under året får dock den nye ägaren inte beräkna något gränsbelopp för samma år (57 kap. 9 § IL).

Sparat utdelningsutrymme vid benefika fång

Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får förvärvaren överta överlåtarens kvarstående sparade utdelningsutrymme till den del det är hänförlig till andelarna i fråga (57 kap. 11 § IL).

Övergångsbestämmelser

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1993

Enligt 4 kap. 100 § ILP får sparat utdelningsutrymme t.o.m. utgången av år 1993 (1994 års taxering) räknas fram - när det gäller aktier förvärvade före 1990 - utifrån aktiernas förmögenhetsvärde per den 31 december 1990. En redogörelse för denna avskaffade metoden (förmögenhetsregeln) finns i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1994

Enligt 4 kap. 101 § ILP får vid beräkning av sparad utdelning för beskattningsår till och med 1994, 9 § KapUL i dess lydelse till och med utgången av år 1994 tillämpas. Detta innebär i princip att endast hälften av en survåterföring behöver beaktas (se avsnitt 10.3.1.1).

10.3.3 Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln)

T.o.m. 1994 års taxering fick den skattskyldige som alternativt underlag för beräkning av normalavkastning använda aktievärdet den 31 december 1990, förmögenhetsregeln, (3 § 12 mom. 4 st. SIL i dess lydelse t.o.m. 30 juni 1994). Förmögenhetsregeln har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln.

Enligt övergångsbestämmelserna, 4 kap. 100 § ILP, får vid beräkning av sparad utdelning t.o.m. utgången av år 1993 fortfarande den äldre alternativregeln tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar, se avsnitt 10.3.2 ovan.

Redogörelse för förmögenhetsregeln finns i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

10.4 Kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar

Beräkningen av den skattepliktiga kapitalvinsten av andelar i fåmansföretag sker på samma sätt som vid vanlig andelsförsäljning. Till skillnad mot beskattning av försäljning av andelar i andra bolag kan vid försäljning av andelar i fåmansföretag en viss del av den skattepliktiga kapitalvinsten komma att redovisas som inkomst av tjänst. Däremot behandlas kapitalförluster vid avyttring av sådana andelar enligt vanliga regler. Viss del av kapitalvinsten kan komma att undantas från skatteplikt, se Del 1 avsnitt 25.4.

Vid försäljning av andelar i fåmansföretag ska hälften av den del av kapitalvinsten, beräknad enligt nedan, som överstiger kvarstående sparat utdelningsutrymme deklareras i inkomstslaget tjänst (57 kap. 12 § IL). Återstående del hänförs till inkomstslaget kapital.

Från kapitalvinsten avräknas det kvarstående sparade utdelningsutrymmet. Även inkomstårets sparade utdelningsutrymme får räknas med vid fördelningen av kapitalvinsten (57 kap. 10 § jämförd med 12 § IL). Detta gäller om andelarna avyttrats efter årets utdelningstillfälle och den skattskyldige därmed är berättigad till att även lägga omkostnadsbeloppet för de avyttrade andelarna till grund för beräkningen av gränsbeloppet.

Uppräknad anskaffningsutgift

Även vid fördelningen av kapitalvinsten mellan tjänst och kapital får man beakta den uppräknade anskaffningsutgiften för andelar anskaffade före 1990 och det uppräknade beloppet för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före nämnda tidpunkt (se avsnitt 10.3.1). I dessa fall beräknas den fördelningsbara kapitalvinsten

med hänsyn till den uppräknade anskaffningsutgiften (57 kap. 12 § och 43 kap. 17 IL).

Av avsnitt 10.3.1 framgår att anskaffningsutgiften för andelar som innehafts redan den 1 april 1971 får beräknas enligt särskilda övergångsbestämmelser.

Alternativ anskaffningsutgift

Det alternativa värdet, andelarnas kapitalunderlag, får också användas om den skattskyldige så önskar (se avsnitt 10.3.1).

Genomsnittsmetoden vid delförsäljning

Vid avyttring av andelar i fåmansföretag ska, på samma sätt som vid andra andelsförsäljningar, den genomsnittsmetod som anges i 48 kap. 7 § IL tillämpas vid beräkning av den skattepliktiga kapitalvinsten. Om den skattskyldige inte avyttrar hela sitt innehav av andelar av ett visst slag, delförsäljning, måste även eventuellt kvarstående sparat utdelningsutrymme och, för andelar anskaffade före 1990, den uppräknade anskaffningsutgiften fördelas. Även fördelningen av de poster som är specifika för reglerna i 57 kap. IL ska ske enligt genomsnittsmetoden (prop. 1990/91:54 s. 221). Det sparade utdelningsutrymmet och den uppräknade anskaffningsutgiften måste därför beräknas separat för andelar av olika slag och sort.

RR har i RÅ 1999 ref. 70 (1993 års taxering) prövat om hela den kvarstående sparade utdelningen eller om endast den sparade utdelningen som motsvarar den andel av aktieinnehavet som avyttras vid delförsäljning, ska avräknas från kapitalvinsten. RR fann att avräkning vid delförsäljning bör ske med den del av den sparade utdelningen som motsvarar den avyttrade andelen av de innehavda aktierna. RR anförde bland annat följande.

> "Beräkningen i 3:12-systemet bygger i allt väsenligt på den genomsnittsmetod som tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen. Det framstår därför som naturligt att anknyta till denna också när det gäller att bestämma hur stor del av en skattskyldigs sparade utdelning som får avräknas vid en delavyttring. Detta synes också vara det alternativ som är minst komplicerat vid den praktiska hanteringen".

RR:s ovan nämnda dom rörande avräkning för sparad utdelning får anses ha giltighet även efter de redaktionella ändringar som skett av 3:12-systemet.

Uppgiftslämnande

Den skattskyldige behöver inte yrka att avräkning för sparad utdelningsutrymmet och uppräknad anskaffningsutgift ska göras. Skatteverket ska utan yrkande beakta eventuell avräkning vid fördelningen av kapitalvinsten på kapital- och tjänsteinkomst. En förutsättning är dock att den skattskyldige redovisat de uppgifter som är nödvändiga för SKV:s ställningstagande.

Basbeloppsregeln

Den kapitalvinst som ska redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 prisbasbelopp under en femårsperiod för den skattskyldige och närstående till honom (se avsnitt 10.6.2).

Tilläggsköpeskilling

Enligt 44 kap. 28 § IL ska de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret tillämpas på tilläggsköpeskilling som erhålls ett senare år. Bestämmelsen omfattar fördelningsregeln i 57 kap. IL.

Andelsbyten

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som är kvalificerade (SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15). I samband härmed har införts nya bestämmelser i 57 kap. IL. De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. I vissa fall kan de nya bestämmelserna tillämpas retroaktivt. Se avsnitt 10.7 och Del 1 avsnitt 31.

Andra delägarrätter

För att kringgåenden av reglerna ska förhindras kan reglerna även tillämpas på andra delägarrätter än andelar. Enligt 57 kap. IL ska därför avyttring av sådana andra delägarrätter som getts ut av företaget och som omfattas av 48 kap. IL likställas med avyttring av andelar. Bland de andra delägarrätter, förutom aktier och andelar, som räknas upp i sistnämnda lagrum kan nämnas teckningsrätt, vinstandelsbevis i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor m.m. Någon uppräknad eller alternativ anskaffningsutgift får dock inte användas (57 kap. 12 § 2 st. IL).

Skattefri del av kapitalvinst

Av den del av kapitalvinsten som beskattas som inkomst av kapital kan viss del komma att undantas från skatteplikt motsvarande kvarstående *sparat lättnadsutrymme*, se Del 1 avsnitt 25.4.

Sparat lättnadsutrymme överstiger sparat utdelningsutrymme

I undantagsfall kan det förekomma att sparat lättnadsutrymme överstiger sparat utdelningsutrymme. Detta kan inträffa om en passiv andelsägare som innehar sådan andel på vilken viss del av utdelningen är skattefri och har samlat på sig sparat lättnadsutrymme övergår till att vara aktiv i företaget och andelen på grund härav blir att betrakta som kvalificerad. Om sparat lättnadsutrymme är större än sparat utdelningsutrymme ska den kapitalvinst som ska fördelas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital minskas med skillnaden (57 kap. 12 § 4 st. IL). Endast hälften av den del av kapitalvinsten som överstiger sparat lättnadsutrymme ska således tas upp som inkomst av tjänst.

Sparat lättnadsutrymme efter andelsbyte

I prop. 2003/04:33 föreslås att sparat lättnadsutrymme ska överföras till de vid andelsbytet mottagna andelarna. Det överförda utrymmet ska i vissa fall beaktas när kapitalvinsten fördelas enligt 57 kap. 12 § IL, se avsnitt 10.7.

Andel i skalbolag

Om den avyttrade andelen utgör andel i skalbolag och kapitalvinsten ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 49a kap. IL tillämpas inte bestämmelserna i 57 kap. 12 § IL.

Nedan visas schematiskt hur man beräknar den vinst som ska redovisas som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerad andel. Om sparat lättnadsutrymme överstiger sparat utdelningsutrymme ska vad som ovan sagts beaktas

Kapitalvinst I förekommande fall beräknad med beaktande av den uppräknade anskaffningskost- tnaden för andel och det uppräknade beloppet för ovillkorliga kapitaltillskott – eller anskaffningskostnaden beräknad till andels kapitalunderlag	-	Kvarstående sparad utdelning Till den del den är hänförlig till avyttrad andel	x 50 % =	Kapitalvinst som beskattas som inkomst av tjänst

När ovanstående uträkning gjorts beräknas hur stor del av den verkliga kapitalvinsten som hänförs till inkomst av kapital.

Verklig kapitalvinst	-	Kapitalvinst som beskattas som inkomst av tjänst	-	Sparad lättnad	=	Kapitalvinst som beskattas som inkomst av kapital

10.5 Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger andel i fåmansföretag

Det har förekommit att skattskyldiga för att kringgå bestämmelserna om fördelning av kapitalvinst vid avyttring av andelar enligt 57 § IL ägt andelar i fåmansföretag genom handelsbolag. När andel i handelsbolaget avyttrades beskattades kapitalvinsten tidigare i sin helhet i inkomstslaget kapital.

För att förhindra sådant kringgående finns i 50 kap. 7 § IL en särskild bestämmelse om beskattning vid avyttring av andel i handelsbolag, se avsnitt Del 1, avsnitt 34.2.

10.6 Undantagsregler

Beräkningen av kapitalinkomster enligt reglerna i 57 kap. IL kan i vissa fall leda till ett för högt skatteuttag. Detta gäller bl.a. då den skattskyldiges möjligheter att erhålla kapitalinkomster från fåmansföretaget varit begränsade. Vidare kan kapitalinkomsterna vara så höga att nivån tyder på att dessa inte till hälften kan vara

arbetsinkomster. En särskild beskattning av kapitalinkomsterna är då inte motiverad. I 57 kap. 5 § och 12 § IL finns därför bestämmelser som i speciella fall medger undantag från tillämpningen av huvudreglerna.

Beskattning av kapitalinkomster enligt huvudreglerna kan frångås dels om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning (57 kap. 5 § IL), dels om den skattskyldige och honom närstående under senaste fem åren redovisat kapitalvinster motsvarande 100 prisbasbelopp som inkomst av tjänst (57 kap 12 § 3 st. IL). Det första av dessa undantag, utomståenderegeln, kan tillämpas vid både beskattningen av utdelningar och kapitalvinster. Den andra undantagsregeln, basbeloppsregeln, kan endast tillämpas vid kapitalvinstbeskattningen.

10.6.1 Utomståenderegeln

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och i motsvarande mån har, direkt eller indirekt, rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl, 57 kap. 5 § IL. Vid bedömningen av om utomstående äger andel i fåmansföretaget beaktas således även indirekt ägande. Vidare ska vid bedömningen förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Bestämmelsen innebär att utdelning och kapitalvinst i sin helhet kan beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468) uttalas bl.a. följande angående utomståenderegeln.

Utomstående äger minst 30 %

> "Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fåmansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare."

Bakgrunden till uttalandet är att vid ett utomstående ägande på 30 procent av andelarna blir behållningen av andelsägares uttag av företagets vinster i form av en kapitalinkomst i princip inte större jämfört med ett löneuttag. Den skattskyldige bör visa att utomstående delägare har ägt minst 30 procent av andelarna och haft rätt till motsvarande andel av den avkastning som lämnats av företaget. RR har i RÅ 2001 ref. 37 tagit ställning till om det utomstående ägandet ska ha bestått under hela den tidsperiod som anges i 57 kap. 5 § IL för att en tillämpning av denna undantagsregel ska komma i fråga, se nedan.

Särskilda skäl

Ovanstående presumtion gäller dock endast i normalfallet. Det kan finnas omständigheter som gör att den skattskyldige ändå kan erhålla större del av företagets nettobehållning som en kapitalinkomst än vad dennes andelsinnehav i bolaget synes medge.

Lagtexten ger därför utrymme att beakta särskilda skäl vid prövningen. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 468) nämns några särskilda omständigheter som kan föranleda en sådan annan bedömning. Däri uttalas följande

> "Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna ska tillämpas också när utomståendes aktieinnehav uppgår till 30 % eller mera."

Vidare kommenteras utomståenderegeln i specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 s. 704):

> "Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömning bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev e.d. utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger ska undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är."

RR har i ett förhandsbeskedsärende tagit ställning till om sådana särskilda skäl förelåg i ärendet (RÅ 1999 ref. 28). Förutsättningarna var följande.

Samtliga sökanden (fysiska personer) var i samma proportioner delägare i X AB och Y AB. En av sökandena var verksam i betydande omfattning i båda bolagen medan övriga delägare var verksamma i sådan omfattning endast i ettdera av bolagen och inte verksamma i det andra bolaget. De passiva delägarnas andel i bolagen översteg 30 procent. RR fann, med nedanstående motivering, att bestämmelsen i 3 § 12 e mom. första stycket SIL (nu 57 kap. 5 § IL) om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b

mom. samma lag (nu i samma kap) inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag. RR uttalade följande;

> "Motiven för undantag på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier. Ägarförhållandena i X AB och Y AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag."

Innebörden av bestämmelsen att förhållandena under den föregående femårsperioden ska beaktas har prövats av RR i två mål, RÅ 2001 ref. 37 I och II.

I RÅ 2001 ref. 37 I (förhandsbesked) konstaterade RR att syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter försäljning av en minoritetspost av aktier leder till inte avsedda skatteförmåner. RR gjorde följande bedömning.

> ”Det framstår, med hänsyn till utomståenderegelns syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl.a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet ska ha förelegat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden.”

I RÅ 2001 ref. 37 II var omständigheterna följande. A har varit verksam i X AB under en följd av år. Han hade på 1980-talet ett stort aktieinnehav i bolaget men avyttrade samtliga sina aktier i juni 1986. Under 1987 och 1988 var bolaget ett helägt dotterbolag till Y AB och A hade under denna tidsperiod inga ägarintressen i X AB. 1989 blev A emellertid på nytt delägare i X AB då han förvärvade en mindre aktiepost. Han innehade också en post konvertibla skuldebrev utgivna av bolaget samt en option att sälja aktierna. Frågan i målet var om vid tillämpning av utomståenderegeln i samband med A:s försäljning av aktier i X AB under

1991 och 1992 hänsyn skulle tas till ägarförhållandena i bolaget inte bara från den tidpunkt dessa aktier förvärvades utan även förhållandena under tid då han tidigare innehaft aktier i bolaget. RR, som fann att den realisationsvinst som uppkommit i sin helhet ska beskattas i inkomstslaget kapital, anförde följande.

> ”A avyttrade samtliga sina aktier i det aktuella bolaget i juni 1986. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget kan ha medfört fram till denna tidpunkt får anses realiserad genom den avyttringen. Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till juni 1986 bör sålunda inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln.
>
> Sedan A åter förvärvade aktier i bolaget har det utomstående ägandet varit betydande. Den utredning som föreligger i målet ger inte heller vid handen att förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna varit av den art att sådana särskilda skäl föreligger som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket medför att denna bestämmelse ändå inte skall tillämpas.”

Vilka är utomstående?

I 57 kap. 5 § IL definieras vad som avses med "företaget" och "utomstående" delägare. Härav framgår att

– den utomstående delägaren ska, direkt eller indirekt, äga andelar i det företag i vilket andelsägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren

Enligt tredje stycket nämnda bestämmelse anses ett företag ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Även ägande av andelar i ett sådant fåmanshandelsbolag som avses i 57 kap. 4 § IL beaktas således vid bedömningen av om en fysisk person är att anse som utomstående delägare i fåmansföretaget.

10.6.2 Basbeloppsregeln

Enligt basbeloppsregeln ska kapitalvinster på maximalt 100 prisbasbelopp, enligt 1 kap. 6 § AFL, redovisas som intäkt av tjänst (57 kap 12 § 3 st. IL). Från och med 1999 har basbeloppet ändrat namn till prisbasbeloppet (SFS 1998:677). Kapitalvinster överskjutande beloppstaket beskattas enligt vanliga kapitalvinstregler i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen av om beloppstaket är uppnått medräknas andelsägarens och närståendekretsens sammanlagda kapitalvinster som redovisats som intäkt av tjänst under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Avyttringsårets prisbasbelopp ska ligga till grund för beräkningen. Takbeloppet på 100 prisbasbelopp avser andelar i samma bolag (prop. 1990/91:54 s. 224). Detta innebär att om skattskyldig avyttrar andelar i två bolag gäller basbeloppsregeln för andelar i vart och ett av bolagen.

Prisbasbeloppet höjs regelmässigt från år till år. Därigenom ökar också beloppstaket för basbeloppsregelns tillämpning. Om den skattskyldige redovisar en tillräcklig kapitalvinst som intäkt av tjänst innebär detta inte ett generellt undantag från reglernas til??lämpning. Ett senare beskattningsår kan det, p.g.a. prisbasbeloppets höjning, krävas att kapitalvinster från senare års försäljningar redovisas som intäkt av tjänst (RÅ 1995 not. 379).

Beloppstakets til??lämpning inom närståendekretsen

I specialmotiveringen (prop. 1990/91:54 s. 310 ff.) förklaras hur beloppstaket ska tillämpas inom närståendekretsen. Eftersom basbeloppsregeln föreskriver att närståendekretsens sammanlagda kapitalvinster under avyttringsåret och de fem föregående åren som beskattats i inkomstslaget tjänst ska medräknas kan en skattskyldig som avyttrar andelar under ett senare beskattningsår än andra inom närståendekretsen bli förmånligare behandlad vid beskattningen. Beloppstaket kan vara uppnått vid den senare försäljningen. Enligt propositionen måste denna effekt godtas. Om flera personer inom närståendekretsen i stället säljer andelar under samma beskattningsår ska den under tjänst beskattade kapitalvinsten proportioneras dem emellan.

Övergångsbestämmelse

4 kap. 102 § ILP

Den tidsperiod som basbeloppsregeln avser har från och med 1998 års taxering förkortats från tio till fem år. Med anledning härav har en övergångsregel införts. Om den skattskyldige eller någon denne närstående under beskattningsåren 1991 - 1996 avyttrat någon andel i företaget och någon del av kapitalvinsten togs upp som intäkt av tjänst p.g.a. bestämmelserna i 3 § 12 mom. i den upphävda SIL, ska vid avyttring av återstående andelar i

stället för perioden på 5 år gälla en period på 10 år. Den längre perioden räknas efter det senaste år då kapitalvinst på grund av avyttring under beskattningsåren 1991-1996 tagits upp som intäkt av tjänst.

Detta innebär att den skattskyldige eller denne närstående, under en tidsperiod av tio år räknat från det att någon andel i företaget avyttrats, tillsammans behöver redovisa högst 100 prisbasbelopp som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerade aktier i ett och samma företag.

10.7 Andelsbyten

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL har utvidgats till att även omfatta byte av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar, SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15, se Del 1 avsnitt 31. De nya bestämmelserna kan i vissa fall tillämpas retroaktivt.

Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. De nya reglerna tillämpas således för första gången vid 2004 års taxering.

Till följd av utvidgningen av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten har även nya bestämmelser i 57 kap. IL införts.

Avyttras en kvalificerad andel genom ett andelsbyte ska en beräkning göras av de belopp som skulle ha tagits upp som inkomst av kapital (kapitalbelopp) respektive inkomst av tjänst (tjänstebelopp), 48 a kap. 8a § IL. Eventuell ersättning i pengar ska tas upp som inkomst av kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del tas upp i inkomstslaget tjänst, 48 a kap. 9 § och 57 kap. 13 § 3 st. IL.

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte anses även den mottagna andelen kvalificerad hos andelsägaren. Detsamma gäller om den mottagna andelen därefter övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En andel som förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel anses också kvalificerad. Förutom andelar som erhålls i utdelning omfattar bestämmelsen andelar som förvärvats vid t.ex. nyemission och fondemission. Bestämmelserna har införts i ett nytt andra stycke i 57 kap. 6 § IL.

Avyttras en vid ett andelsbyte mottagen andel som är kvalificerad enligt ovan nämnda bestämmelse i 57 kap. 6 § 2 st. IL får den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte

överstiga det vid andelsbytet beräknade tjänstebeloppet. Bestämmelsen har införts i ett nytt första stycke i 57 kap. 13 § IL. Tjänstebeloppet kan höjas i fall där sparad utdelning på mottagen andel är lägre än vad som överfördes på andelen vid bytestillfället, se förslaget nedan. Maximeringsregeln gäller inte om den mottagna andelen är kvalificerad på grund av 57 kap. 4 § eller 6 § 1 st. IL när den avyttras.

Sparat utdelningsutrymme

I prop. 2003/04:33 föreslås att sparat utdelningsutrymme på andelar som avyttrats genom ett andelsbyte förs över och fördelas på mottagna andelar. Är det överförda sparade utdelningsutrymmet högre än det som återstår när de mottagna andelarna senare avyttras ska hälften av mellanskillnaden läggas till det vid bytet beräknade tjänstebeloppet. Justering av tjänstebeloppet ska således ske i de fall där det överförda sparade utdelningsutrymmet helt eller delvis utnyttjats fram till avyttringen av de mottagna andelarna.

Sparat lättnadsutrymme

I ovan nämnda prop. föreslås även att sparat lättnadsutrymme ska överföras till de vid andelsbytet mottagna andelarna. Om de mottagna kvalificerade andelarna är hänförliga till ett marknadsnoterat företag ska det fördelade sparade lättnadsutrymmet beaktas vid beräkning av den kapitalvinst som ska fördelas enligt bestämmelserna i 57 kap. IL när dessa andelar avyttras. Se Del 1 avsnitt 25.6.

Andelar med uppskov

För uppskovsbelopp som fördelats enligt de äldre reglerna före ikraftträdandet gäller de äldre reglerna även efter ikraftträdandet (övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143).

Retroaktiv tillämpning

Har kvalificerade andelar tidigare bytts och uppskovsbelopp fördelats enligt äldre bestämmelser i 49 kap. IL ska om den skattskyldige så begär det, uppskovsbeloppet avseende mottagna andelar inte tas upp till beskattning trots att andelarna avyttrats på annat sätt än genom ett byte. I stället ska bytet anses ha skett enligt de nya bestämmelserna om andelsbyten i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet. Den retroaktiva tillämpningen har knutits till att den mottagna andelen avyttras på annat sätt än genom ett nytt andelsbyte. .Även den som gjort ett andelsbyte av kvalificerade andelar före ikraftträdandet men som då inte begärde uppskov kan, om det skulle ha funnits förutsättningar för uppskov vid bytet, begära att de nya bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. IL tillämpas retroaktivt.

Bestämmelserna om andelsbyten behandlas i Del 1 avsnitt 31.

Anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde efter byte enligt 27 § 4 mom. SIL

Nedan redogörs för ett förhandsbesked rörande anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde för aktier som erhållits vid byte enligt den upphävda bestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL.

I RÅ 1996 ref. 72 (förhandsbesked) har RR prövat frågan om anskaffningstidpunkt och beräkning av anskaffningsvärde för aktier som erhållits i utbyte enligt 27 § 4 mom. SIL. Den fysiska personen A hade under 1993 avyttrat samtliga sina aktier i fåmansföretaget AB X till det nybildade fåmansföretaget AB Y och erhållit dispens enligt 27 § 4 mom. SIL. SRN fann att vid tillämpning av reglerna i 3 § 12-12 e mom. SIL ska A anses ha anskaffat aktierna i AB Y vid det tillfälle då anskaffningen faktiskt skett och för ett belopp som svarar mot det från aktierna i AB X i enlighet med 27 § 4 mom. SIL övertagna anskaffningsvärdet. SRN fann vidare att A på grund härav inte har rätt att såvitt avser aktierna i AB Y tillämpa alternativa anskaffningsvärden eller att till dessa aktier överföra outnyttjad sparad utdelning avseende aktierna i AB X. RR fastställde förhandsbeskedet.

10.8 Särskild skatteberäkning inom familjen

För att förhindra att de kapitalinkomster som redovisas som intäkt av tjänst fördelas inom familjen, och därmed undgår den progressiva beskattningen, har särskilda bestämmelser för beräkningen av skatten införts. I 57 kap. 14 § IL stadgas att om den skattskyldiges make är eller under någon del av den senaste femårsperioden varit verksam i företaget i betydande omfattning och understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst – bortsett från vad som ska beskattas i tjänst enligt 57 kap. IL (tjänsteintäkten) – makens beskattningsbara förvärvsinkomst ska skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § IL som om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst. Om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret gäller vad som sagts om make i stället dennes föräldrar.

Med make anses också sådan med make jämställd person enligt 2 kap. 20 § IL.

Exempel

A, som är underårig son till B, äger aktier i fåmansföretaget AB Y. A har från AB Y erhållit 50 000 kr i utdelning som ska beskattas som inkomst av tjänst. A ska dessutom beskattas för 60 000 kr av andra förvärvsinkomster. B, som under någon del av den senaste femårsperioden varit

verksamhet i företaget i betydande omfattning, redovisar förvärvsinkomster på 300 000 kr vid samma års taxering.

Vid skatteberäkningen beträffande A ska statlig skatt på nämnda 50 000 kr beräknas till samma belopp som skulle gällt om B hade taxerats för beloppet under inkomst av tjänst. Detta innebär att A, förutom kommunal skatt, ska erlägga statlig skatt beträffande del av de 50 000 kr.

10.9 Ackumulerad inkomst

66 kap. IL kan även tillämpas på sådana kapitalinkomster som enligt 57 kap. IL ska redovisas som intäkt av tjänst. Se Del 1 avsnitt 13.

11 Arbetsgivares pensionskostnader och personalstiftelser

28 kap. 1 – 26 §§ IL
Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
prop. 1997/98:146
prop. 1997/98:150
prop. 1998/99:16
prop. 1999/2000:2
prop. 1999/2000:6
prop. 1999/2000:15
prop. 2003/04:21

Sammanfattning

Riksdagen har den 16 december 1999 beslutat om IL (1999:1229, prop. 1999/2000:2), IL, vilken bland annat ersätter kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, som genom ikraftträdandelagen (1999:1230), ILP har upphört gälla fr.o.m. 2001-01-01. IL tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering.

De av Riksdagen tidigare den 29 maj 1998 beslutat om förenklade regler om avdrag för pensionskostnader (SFS 1998:328-336, 1997/98:SkU27, prop. 1997/98:146, SFS 1998:1666, SkU 1998/99:4, 1998/99:16), som trädde i kraft den 30 juni 1998 och ska tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering, har efter språkliga och redaktionella ändringar införts i IL.

De avdragsregler som beslutades 1998, de ”nya” avdragsreglerna, har införts i 28 kap. 1 – 26 §§ IL. De är i princip indelade i en huvudregel och en kompletteringsregel och innebär att de kvantitativa reglerna har ändrats avsevärt. Utgångspunkten för rätt till avdrag för pensionskostnader för anställda är att det föreligger en anställning och att lön utgår. Spärreglerna för arbetstagare med bestämmande inflytande har utmönstrats ur lagstiftningen. Den

nya huvudregeln gäller även utfästelser för anställda utan pensionsrätt i anställningen enligt 59 kap. 9 § IL. Se vidare del 2 avsnitt 23.

I de nya reglerna har anknytningen till allmän pensionsplan slopats utom vad avser avdragsrätten för kostnadsutjämning.

Nya värderingsregler för beräkning av förmögenhet i pensionsstiftelser med avseende på disponibla pensionsmedel och disponibelt avdragsutrymme har införts i 28 kap. 13 och 24 §§ IL.

För att avdrag ska medges krävs att pensionsutfästelsen har tryggats genom tjänstepensionsförsäkring, avsättning i balansräkningen i kombination med kreditförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse. Dessutom krävs det för avdrag att arbetstagaren har varit anställd och fått pensionsgrundande ersättning från arbetsgivaren.

Fr.o.m. den 25 september 2003 har en stoppregel avseende övertagande av ansvaret för pensionsutfästelse införts (se avsnitt 11.7).

Äldre bestämmelser avseende avdragsrätt för pensioner som gäller för 2001 års taxering och tidigare års taxeringar samt övergångsbestämmelser, bl.a. beträffande övergångsreglerna enligt 1975 års ikraftträdandelag, finns i handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 2.

11.1 Uttryck och termer

Allmän pensionsplan - Civilrättsliga grunder

Med uttrycket allmän pensionsplan avses enligt civilrättsliga grunder enligt 4 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., TrL, sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggande av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning och som arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet är att anse såsom central arbetstagarorganisation. Exempel på sådan planer är ITP, BTP- och KTP-planen.

En allmän pensionsplan innebär enligt Regeringsrätten (RÅ 1996 ref 33) att det i planen ska finnas en garanti för att grunderna är av kollektiv natur och att pensionsförmånerna ska vara preciserade.

För att avdrag ska medges för premiebaserade pensionsplaner enligt TrL till avsättningar till konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser samt till pensionsstiftelse fordras, att det föreligger en förräntningsklausul

så att en pensionsförmån kan beräknas utifrån gällande avgiftsgrundande pensionsutfästelse. FPG har i en promemoria 1998-11-19 redogjort för sina synpunkter på vad som krävs för att FPG ska kreditförsäkra kontoavsättningar för pensioner. SKV ställer till viss del sig bakom de tankar som där framförts, för att kunna medge avdrag vid inkomsttaxeringen för tryggande av premiebaserade kollektivavtalade pensionsplaner på kontoavsättningar i balansräkningen och i pensionsstiftelser och med beaktande av TrL:s bestämmelser för nämnda trygganden.

Allmän pensionsplan – skatterättsliga grunder

I de kvalitativa reglerna i 58 kap. 20 § IL har införts en definition av vad som är allmän pensionsplan (4 § TrL) och vad som skatterättsligt jämställs med begreppet allmän pensionsplan. Detta har man gjort bl.a. för att säkerställa att avgiftsbestämda pensionsplaner, vilka är sådana förmånsbaserade pensionsplaner som omfattas inte av 4 § TrL, innefattas i ryms inombegreppet allmän pensionsplan.

Det skattemässiga begreppet allmän pensionsplan i 58 kap. 20 § IL bygger på det civilrättsliga begreppet allmän pensionsplan och därutöver avses också;

- pensionsutfästelser som ryms inom vad som enligt en allmän pensionsplan är sedvanligt inom branschen för arbetare med motsvarande uppgifter, dock när det gäller utfästelser som tryggas genom avsättning i balansräkningen bara i förening med kreditförsäkring,
- pensionsutfästelser för vilka det har tecknats kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, och
- pensionsutfästelser i enlighet med pensionsavtal som har godkänts på arbetstagarsidan av sådan organisation som enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet anses som central arbetstagarorganisation.

Utformningen av det nämnda lagrummet innebär att regeln har utvidgats. Förutom att "ryms inom-fall" och kommunala och statliga pensionsavtal omfattas även sådana avtal som ingås mellan arbetsgivare och en i MBL:s mening central arbetstagarorganisation. Ett exempel är SAF-LO-avtalet (ASL) om den premiebaserade pensionsplanen och PFA 98 för kommuner m.fl..

Lagrummets utformning innebär nu att även ITP-planen med alternativa pensionslösningar, de s.k. tio-taggarlösningarna, omfattas i de pensionsplaner som jämställs med allmän pensionsplan och medför avdragsrätt vid inkomsttaxeringen.

Pensionsutfästelse

Med pensionsutfästelse avses en av arbetsgivaren gjord utfästelse till anställd eller tidigare anställd person eller efterlevande till sådana anställda och som omfattar ett löfte om t.ex. ålders-, sjuk- eller efterlevandepension (familjepension). Något civilrättslig krav på hur en pensionsutfästelse ska vara utformad eller om den kan vara muntlig eller skriftlig finns inte. SKV anser dock att en pensionsutfästelse från bevissynpunkt bör vara skriftlig, för att kunna läggas till grund för ett yrkande av pensionskostnader vid inkomsttaxeringen. Med pensionsutfästelse likställs bland annat pensionsavtal, anställningsavtal eller anställningskontrakt med en bestämmelse om pensionsförmåner.

Oantastbar eller antastbar pensionsutfästelse

En utfästelse om pension innebär att den anställde fortlöpande (linjärt) intjänar en fordran på framtida pension. För att avdrag ska medges för att trygga upplupen del av utfästa pensioner till anställda, tidigare anställda eller efterlevande till anställda fordras enligt TrL att utfästelsen är oantastbar, dvs. att utfästelsen inte är förknippad med några villkor. Detta innebär att den anställde har rätt till intjänad pension oavsett om han slutar sin anställning eller tar annan anställning före uppnådd pensionsålder. Den anställde ska i sådant fall erhålla ett fribrev av arbetsgivaren avseende hos denne intjänad pensionsrätt. Ett exempel på antastbara löften är garantipension och visstidspension, där pensionen är en bruttoförmån från vilken ska avräknas de inkomster den anställde kan komma att tjäna under pensionstiden.

Före TrL:s tillkomst fanns enligt äldre rätt ingen avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för antastbara pensionslöften lämnade efter 1962-12-31.

I 43 § ILP avseende 28 kap. IL sägs, att pensionsutfästelse som lämnats senast 1966-12-31 och som inte är förenat med fribrev, dvs. antastbara löften och som vid ikraftträdande av TrL 1968-03-01 (1969 års taxering) medgavs enligt övergångsbestämmelser till denna och till dåvarande KL, medför rätt till avdrag även framdeles. Dessa löften låstes dock till nominellt belopp jämte inflationstillägg fram till den tidpunkt vid vilken beräkningen för sådan skuld ska göras.

Antastbara pensionslöften givna före 1961-12-13 är enligt p. 11 övergångsbestämmelserna till TrL alltjämt avdragsgilla. Jfr 1 § andra stycket TrL.

Pensionsborgenär eller pensionsgäldenär

Den som erhållit ett pensionslöfte (i regel den anställde) är pensionsborgenär, dvs. den som innehar en fordran på pensionsrätt. Den som givit pensionslöftet är pensionsgäldenär (arbetsgivaren), dvs. den som står i skuld för pensionslöftet.

Destinatär

Destinatär är en person som kan komma att omfattas av pensionslöftet, t.ex. den anställde som erhållit löftet eller någon efterlevande till den anställde.

Fribrev

Med fribrev avses upplupen del av en intjänad, från arbetsgivare utfäst, ovillkorad pensionsförmån vid en viss tidpunkt och som ska utbetalas vid uppnådd pensionsålder. Endast ålders- (temporär eller livsvarig), familjepension och ITP-K är fribrevsgrundande.

Kapitalvärde

Vid en kapitalisering av ett fribrev uppstår pensionsförmånens kapitalvärde. Denna beräkning sker enligt försäkringstekniska grunder fastställda av finansinspektionen utifrån bestämmelser i TrL. För räkenskapsår påbörjade 2001-01-01 gäller finansinspektionens anvisning FFFS 1999:24 och för räkenskapsår påbörjade 2001-01-01 och senare gäller FFFS 2001:13. Till hjälp vid sådan beräkning kan användas tabeller utfärdade av SPP.

Pensionsreserv

En arbetsgivares pensionsreserv består av kapitalvärden för samtliga pensionsutfästelser som företaget lämnat. Begreppet pensionsreserv återfinns både i TrL och IL och får i skatterättslig betydelse anses motsvara ett tak för avdragsrätt.

Temporär och livsvarig pension

Med temporär pension avses här en pension som utgår före ordinarie pensionsålder 65 år och avser en kortare period, dock tidigast från 55 års ålder. Observera det är att skillnad mellan begreppen förtida pension, dvs. temporär pension, och förtida uttag av ordinarie ålderspension.

Livsvarig pension utgår från ordinarie pensionsålder 65 år och under den anställdes livstid.

Pensionsmedförande lön

I de flesta kollektivavtalade pensionsplaner som är förmånsbaserade exempelvis ITP-planen och även i premiebaserade pensionsplaner, finns bestämmelser om pensionsmedförande lön. Dessa bestämmelser är mindre förmånliga än motsvarande löneunderlag enligt bestämmelserna 28 kap. IL. Vid yrkande av pensionsavdrag enligt kollektiva pensionsplaner bör således en kontroll ske av den använda pensionsplanens bestämmelser.

Sjukpenning från försäkringskassan räknas inte in i pensionsmedförande lön, trots att denna kan ha sin grund i tjänsteinkomsten.

Tjänstetid och tjänstetidsfaktor

Med tjänstetid avses den anställningstid som krävs för att den anställde ska vara kvalificerad till pensionsförmåner. För fulla pensionsförmåner krävs normalt 30 års tjänstetid. Pensionsgrundande tjänstetid inträder enligt ITP-planen fr.o.m. 28 års ålder och enligt SAF-LO (ASL) från 22 års ålder år 2001 - fr.o.m. 21 års ålder år 2002 - och till dess att pensionsåldern inträder, exempelvis vid 65 års ålder. Utgår pension från 55 år kan full tjänstetid

normalt inte uppnås och fulla pensionsförmåner blir då reducerade till 27/30 av pensionsbeloppet. Inom ITP-planen kan undantag medges från en sådan reducering.

Tjänstetid kan efter avtal med arbetsgivaren avse både nuvarande anställningstid hos arbetsgivaren och retroaktiv anställningstid hos förutvarande arbetsgivare. Ett villkor för avdragsrätt är dock att förutsättningarna för beräkning av tjänstetid anges i pensionsutfästelsen (RÅ 1991 ref 84).

Även anställningstid utomlands och tjänstetid för utländsk medborgare som anställts i Sverige vid tjänstgöring utomlands kan inräknas.

En arbetsgivare som åberopar retroaktiv tjänstetid och intjänadetid för en anställd, ska kunna lämna en redogörelse över arbetstagarens tidigare anställningar.

Tjänstetidsfaktorn uttrycker hur stor del av utlovande pensionsförmåner den anställde kan beräknas bli kvalificerad för med hänsyn till pensionsålder och anställningstid.

Som tjänstetid räknas inte den tid som en person bedrivit näringsverksamhet i enskild firma, enkelt bolag, partrederi eller som delägare i handels- eller kommanditbolag samt EEIG.

Intjänadetid och intjänadetidsfaktor

Med intjänadetid avses den tid en anställd har på sig att tjäna in det givna pensionslöftet. Intjänandet sker linjärt, vilket innebär att alla anställningsår tills pensionstillfället inträder ska beaktas. Anställs en person vid 28 års ålder som ska få pension vid 65 års ålder är intjänandetiden 37 år dvs. pensionen tjänas in med 1/37 per år. Skulle pension utgå vid 55 års ålder blir intjänandetiden 1/27 per år.

Intjänandefaktor uttrycker hur stor del av utlovande pensionsförmåner den anställde har tjänat in med hänsyn till anställningstiden, i normalfallet vid bokslutstidpunkten.

Direktpension

Med uttrycket direktpension avses en av arbetsgivare gjord utbetalning av pension till en anställd, för vilken avdrag yrkas vid inkomstbeskattningen. Detta är oberoende av om pensionsfrågorna har reglerats i enskild pensionsutfästelse eller kollektivavtal eller om förtida tryggande av pensionsutfästelse. Se vidare under avsnitt 11. 8 Övrigt.

Arbetstagare eller uppdragstagare

RR har i RÅ 2001 not 164 avseende ett opublicerat förhandsbeskedsärende, tagit ställning till om en arbetande styrelseordförande ska anses vara uppdragstagare eller arbetstagare. I 10 kap. 1 § IL specificeras inkomstslaget tjänst. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. I 18 kap. 3 § IL sägs att arbets-

givares tryggande av utfästelse om pension till en arbetstagare ska dras av som kostnad i den utsträckning som anges i de följande bestämmelserna. RR uttalade följande:

”Inom skatterätten kan det vara oklart när uttrycken arbetsgivare och arbetstagare eller anställd används i en bestämmelse om denna är tillämpning också i fråga om uppdrag och uppdragstagare (jfr SOU 1999:94 s. 65 – 70). Vad gäller bestämmelserna om arbetsgivares avdrag för kostnader för tryggande av pension synes de emellertid – med hänsyn till bestämmelsernas bakgrund och utformning – stå klart att de inte är avsedda att omfatta pension till uppdragstagare. Som Skatterättsnämnden konstaterat finns det inom inkomstskatterätten inte någon självständig definition av arbetsgivar- respektive arbetstagarbegreppet. En sådan finns däremot i 1 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) enligt vilken uttrycken avser den som betalar ut respektive tar emot ersättning för arbete. Denna definition, som alltså omfattar även ersättningar till självständiga näringsidkare, är uppenbarligen alltför vidsträckt för att kunna tillämpas vid inkomstbeskattningen. I stället får vad som kan betecknas som ett mer allmänt vedertaget arbetstagarbegrepp användas där olika inslag i avtalsförhållandet värderas. (jfr SOU 1993:32 s. 227 – 228) Enligt Regeringsrättens bedömning måste generellt sett styrelseledamöter inklusive styrelsens ordförande, i denna sin egenskap anses som uppdragstagare.” I det fall som prövades var dock förhållandena för styrelseordföranden sådana att han ansågs vara arbetstagare, varför arbetsgivaren var berättigad till avdrag för pensionskostnad avseende honom.

Den slutsats man kan dra av detta rättsfall är att styrelseledamöter i aktiebolag o.d. normalt ska anses som uppdragstagare. Om det är fråga om en s.k. arbetande styrelseordförande bör han i stället normalt anses som arbetstagare. Det bör uppmärksammas att frågan om en styrelseledamot ska anses som uppdragstagare eller arbetstagare inte påverkar skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

11.2 Krav på pensionsutfästelse

Vid bedömningen av avdrag för en arbetsgivarens pensionskostnader enligt 28 kap. IL får en pensionsutfästelse beaktas bara om en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Jfr vad som sägs om pensionsutfästelse under avsnitt 11.1 Uttryck och termer.

11.3 Avdrag för tryggande av pensionsutfästelser

Villkor för avdragsrätt – civilrättslig

Civilrättsliga regler finns i tryggandelagen i fråga om konto Avsatt till pensioner och Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser samt för avsättningar till pensionsstiftelser. När det gäller pensionsförsäkringar överensstämmer de civilrättliga reglerna i 3 § lagen (SFS 1927:77) om försäkringsavtal, FAL, med de bestämmelser som finns i 58 kap. IL.

Kvalitativa bestämmelser om pensionsmedförande lön, pensionsgrundande tjänstetid och intjänadetid m.m. finns även i de kollektivavtalade förmåns- eller avgiftsbaserade pensionsplaner som en arbetsgivare är ansluten till och tillämpar.

Tryggandelagens bestämmelser avser i huvudsak förmånsbaserade pensionsutfästelser.

Villkor för avdragsrätt skatterättsligt

De villkor som ska vara uppfyllda för att avdrag ska kunna medges vid inkomsttaxeringen kallas kvalitativa regler (principer) finns i 58 kap. IL och kvantitativa regler (beloppsramar) finns 28 kap. IL.

En första förutsättning för en arbetsgivares avdragsrätt för att trygga pensionsutfästelse är att försäkring för utfästelsen är en sådan pensionsförsäkring som avses i 58 kap. IL, vilket framgår av 28 kap. 2 § IL.

Utöver reglerna i IL gäller parallellt vissa kvalitativa regler i TrL avseende skuldföring i balansräkning och avsättningar till pensionsstiftelse.

Lägg märke till att en särskild beräkning av pensionskostnaderna ska ske för varje anställd, både när det gäller avdrag enligt huvud- och kompletteringsregeln, liksom vid s.k. avtalspension. Någon kvittning mellan olika anställdas kostnader över och under det uppkomna avdragstaket får inte ske. Inte heller får utjämning av pensionskostnader ske mellan företag inom en koncern.

11.3.1 Tryggandeformer

Begreppet tryggande

Med tryggande avses att arbetsgivaren i förväg säkerställt utbetalningar av den anställdes framtida pension genom skuldföring i företagets balansräkning eller genom avsättning av medel till pensionsförsäkring eller pensionsstiftelse.

En arbetsgivares pensionsutfästelser till anställda i näringsverksamhet tryggas med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen på något av följande sätt:

1. Köp av pensionsförsäkring
2. Avsättning till konto avsatt till pensioner eller som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser i balansräkningen kombinerat med kreditförsäkring eller motsvarande (jfr 58 kap. 20 § IL)
3. Avsättning till pensionsstiftelse med kontanter eller motsvarande reala medel

En arbetsgivare kan fritt välja tryggandeform för de anställda och därvidlag också kombinera olika tryggandeformer för en och samma anställd, om inte den av företaget tillämpade pensionsplanen föreskriver något annat.

För en arbetsgivare, som inte har tecknat kollektivavtalade pensionsplaner, finns inte något krav på tryggande av pensionsutfästelser enligt TrL. Således kan en arbetsgivare utfästa pension till sina anställda utan att trygga eller säkerställa pensionsutfästelserna.

Vanligen säkerställer dock arbetsgivaren sina pensionsutfästelser till anställda genom inköp av kapitalförsäkring, som pantsätts som säkerhet för pensionslöftet (direktpension). Observera att denna form av säkerställande inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Ytterligare former av säkerställande, utan avdragsrätt vid inkomsttaxeringen kan förekomma, exempelvis bankgaranti, borgen och inteckningar i fastighet.

Tjänstepensionsförsäkringar

Denna tryggandeform innebär att företaget betalar hela premien under hela försäkringsavtalstiden för en pensionsförsäkring, som enligt försäkringsbrevet ska utgöra tjänstepensionsförsäkring, oavsett om arbetsgivaren eller den anställde står som försäkringens ägare (58 kap. 7 § jfr med 9 § IL). Äganderätten till försäkringen påverkar endast förfoganderätten och familjerättsliga konsekvenser och inte avdragsrätten inom skatterätten.

Utländsk pensionsförsäkring kan i vissa fall anses utgöra tjänstepensionsförsäkring. Därutöver kan SKV medge dispens för utländska pensionsförsäkringar att anses som tjänstepensionsförsäkring (58 kap. 5 § IL).

Samtliga utgående pensionsförmåner kan tryggas genom en tjänstepensionsförsäkring.

Fondförsäkring

En fondförsäkring (unit linked-försäkring) jämställs med en konventionell pensionsförsäkring enligt 28 kap. 15 § IL och kan

utgöra antingen en privat pensionsförsäkring eller en tjänstepensionsförsäkring, för vilken avdragsrätt föreligger enligt 28 kap. 10 § IL.

Avdragsrätt för en pensionsutfästelse som utlovar tecknande av en fondförsäkring med en viss premie och andra avgiftsbaserade utfästelser, får ske med belopp motsvarande kostnaderna för en traditionell pensionsförsäkring, för att uppnå de förmånsnivåer som direkt eller indirekt utlovas.

En fondförsäkring innebär att försäkringsbolaget inte garanterar någon bestämd pensionsförmån och inte heller något utgående försäkringsbelopp, utan att den försäkrade står hela risken för utfallande belopp. Har arbetsgivaren inte lämnat någon annan pensionsutfästelse än en premie- eller avgiftsbaserad utfästelse till den anställde, varvid tryggande sker i en fondförsäkring, garanterar inte heller arbetsgivaren något bestämt utfallande pensionsbelopp.

Senaste dag för inbetald försäkringspremie

Inbetalning av första försäkringspremien eller av engångspremie för tjänstepensionsförsäkring är avdragsgill för räkenskapsåret;

- om bindande pensionsutfästelse lämnats av arbetsgivaren och mottagits av arbetstagaren under räkenskapsåret, och
- om ansökan om försäkring ingetts till försäkringsföretaget och försäkringspremien erlagts, senast den ordinarie deklarationstidpunkt då arbetsgivaren skulle ha lämnat sin självdeklaration eller senast anståndsdagen, och
- om utfästelsen är skriftlig och oantastbar samt avser preciserade pensionsförmåner.

Frågan om senaste dag för betalning av pensionsförsäkringspremie har varit föremål för prövning hos RR i antal domar, RÅ 1969 Fi 794, RÅ 1974 A 117, RÅ 1977 ref 41 (=1977 1:14), RÅ 1980 1:4.

Regeringsrätten har i dom 2003-06-23, målnr 4218-2002 beslutat, att en inbetalning av pensionsförsäkringspremie i bankkassa den 30 december år 1 via bankgiro och som bokfördes hos försäkringsbolaget den 4 januari år 2, ska anses ha inbetalts år 1.

För förnyelsepremier ska kontantprincipen tillämpas. Det är inbetalningen av premierna som konstituerar ett försäkringsavtal mellan parterna, dvs. försäkringsgivare och försäkringstagare.

11.3.2 Avsättning i balansräkningen

I 28 kap. 4 § IL anges att pensionsutfästelser kan tryggas med avdragsrätt på konto avsatt till pensioner och som delpost under

rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Möjligheter att trygga pensionsutfästelser genom konto Avsatt till pensioner tillkom genom tryggandelagen år 1967 som trädde i kraft 1968-03-01 och tillämpades första gången vid 1969 års taxering.

Alla arbetsgivare, oavsett företagsform, får enligt 5 § st. 1 TrL skuldföra pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan i balansräkningen genom kontoavsättning. Skatterättsligt har begreppet allmän pensionsplan en vidare innebörd än 4 § TrL (jfr ovan under rubrik allmänt).

I 5 § st. 2 TrL sägs, att vissa kvalificerade skattesubjekt såsom aktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomiska föreningar och sparbanker får skuldföra även upplupen del av pensionsutfästelser som ej omfattas av allmän pensionsplan (jfr RÅ 2001 not 166). För arbetstagare med bestämmande inflytande och sådan arbetstagares efterlevande, under den tid inflytandet består, får skuldföring endast ske för pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan. Vid bedömning av bestämmande inflytande gäller TrL:s regler inklusive dess närståendebegrepp.

En förutsättning för avdragsrätt för en skuldföring i balansräkning på ovannämnda konton är att en kreditförsäkring erhållits av Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt, FPG eller med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti.

Avdrag för avsättning till konto i balansräkningen medges i takt med att pensionerna intjänas, dvs. för varje räkenskapsårs upplupna pensionskostnader för anställda. Pensionskostnaderna belastar rörelsens resultat. Den skuld som finns på kontot motsvaras av kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter samt i vissa fall tillkommande värdesäkringsmedel (s.k. överräntefonden inom ITP-planen prop. 1975/76:31 s. 134).

Pensionsskulden beräknas efter försäkringstekniska grunder fastställda av Finansinspektionen och beräkningen görs av Pensionsregistreringsinstitutet, PRI (3 § TrL). Detta framräknade värde motsvarar ungefär den engångspremie exklusive försäkringsföretagets administrationskostnader samt eventuella kostnader för försäkringsföretagets egen riskbedömning, som behövs för att trygga intjänat fribrevsvärde genom köp av en pensionsförsäkring.

Ökning av konto Avsatt till pensioner intill pensionsreserven är inom nedan angivna ramar avdragsgill vid inkomstbeskattningen,

om kontomedlen vid årets ingång understiger den beräknade pensionsreserven och om pensionsutfästelserna inte har tryggats på annat sätt.

Årsredovisningslagen

Bestämmelserna om kontoavsättningar i balansräkning har ändrats i enlighet med terminologin i nya årsredovisningslagen (1995:1619), ÅRL, vilket medfört lagändring i 8 a) § TrL och avser de arbetsgivare som omfattas av ÅRL. Ändringen avser de räkenskapsår som påbörjats den 1 januari 1997 och senare. Detsamma gäller de övriga årsredovisningslagarna.

Kreditförsäkring

Allmänna pensionsplaner kräver att pensionsutfästelserna ska tryggas. Avsättning till konto Avsatt till pensioner är ett tryggandesätt och kräver i sin tur kreditförsäkring inom det s.k. FPG/PRI-systemet.

Enda försäkringsbolag som för närvarande ger kreditförsäkring av pensionsutfästelser är FPG. Bolaget har som huvuduppgift att kreditförsäkra pensionsskulden för kontoförda ålderspensioner enligt ITP-planen. Årskostnaden för försäkringen år 2004 är 0,3 % av pensionsskulden vid årets ingång exklusive avgift till PRI på 0,846 %. Försäkringen beviljas i regel endast juridiska personer. Aktiebolag, handels- och kommanditbolag och ekonomiska föreningar är i praktiken de enda som kan kreditförsäkra en pensionsskuld.

PRI har till uppgift att fortlöpande beräkna och registrera de anställdas pensionsförmåner och räkna ut arbetsgivarens pensionsskuld samt utbetala pensioner för arbetsgivaren räkning.

Med kreditförsäkring jämställs de fall där staten eller kommunen eller andra institutioner har ställt borgen för kontoförda pensionskostnader när statliga eller kommunala bolag har bolagiserats.

Kostnader för kreditförsäkring torde jämställas med en kostnad för tryggande av pension motsvarande en försäkringsavgift för pensionsförsäkring (jfr LR i Södermanlands län dom 1997-05-14 målnr 2587-95). Det är dock osäkert vad som är rätt och frågan är f.n. under prövning av RR. Däremot torde det vara klarat att tekniska avgifter och PRI:s administrations- och driftskostnadsavgifter inte räknas som pensionskostnader (jfr avsnitt 12, SLP.

I samband med införandet av årsredovisningslagen (SFS 1995:1554), ÅRL, gjordes vissa följdändringar i TrL, varvid en ny paragraf, 8 a), infördes i TrL per 1996-01-01 (SFS 1995:1619). En arbetsgivare som omfattas av någon av årsredovisningslagarna och redovisar pensionsåtagande i balansräkningen ska i stället för att redovisa skuld på konto ”Avsatt till pensioner” redovisa motsvarande belopp som delpost under rubriken ”Avsättningar till pensioner och liknande förpliktelser”. Vad som

sägs i 5 § andra stycket samt 7 och 8 §§ TrL om posten Avsatt till pensioner gäller även beträffande en sådan delpost.

När destinatären uppnår pensionsåldern, vid ordinarie ålderspension 65 år, börjar pensionen utbetalas. Om pensionerna ingår i det s.k. FPG/PRI-systemet sker utbetalningen av PRI. De utbetalda pensionerna faktureras sedan arbetsgivaren, eftersom det är företaget som står för pensionskostnaden. Pensioner som utbetalas från bolaget utgör direktpension och utgör en avdragsgill personalkostnad, när pensionen utbetalas.

Bokföringsmässiga grunder

RSV har i skrivelse 2001-02-20 ansett att den skattemässiga avdragsrätten för pensionspremier inte är uttryckligen reglerad, varför detta torde medföra att 14 kap. 2 § IL, dvs. bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed ska gälla vid inkomstbeskattningen. Således är, enligt RSV:s ställningstagande i denna skrivelse , reserverade AMF-avgifter inklusive pensionsavgifter på löneskulder avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

När det gäller reserveringar för ITP-avgifter innebär ITP-planens regler om betalning av premier att bokföringsmässiga grunder inte som för AMF-avgifterna – blir aktuella. Se KR:s i Gbg dom 2001-06-20 målnr 4612-1998 respektive 2002-04-18 målnr 2617-1998.

I en dom i KR i Stockholm 2003-10-29, målnr 348-02, var det fråga om avdrag för personalkostnader av pensionsliknande karaktär. Tidigare anställda skulle ges ett s.k. efterskydd under minst en femårsperiod. KR ansåg att avdragsfrågan skulle - i enlighet med RÅ 1989 ref 84 - bedömas efter IL:s bestämmelser avseende arbetsgivares pensionskostnader (28 kap. IL) och att frågan om god redovisningssed som den framgick av de internationella redovisningsbestämmelserna i IAS 19 (International Accounting Standards) och Redovisningsrådets rekommendation RR 29, saknade relevans för den skatterättsliga bedömningen.

Upplysningsplikt i deklarationen

Enligt 2 kap. 23 § i lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter ska arbetsgivare som för beskattningsåret redovisar pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner eller som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser redovisa vad som avser avdragsgilla pensionsåtaganden enligt 28 kap. IL. Redovisningen ska avse förhållandena vid beskattningsårets ingång och utgång.

11.3.3 Huvudregeln

En förutsättning för arbetsgivares avdragsrätt för pensionskostnader är, enligt både huvud- och kompletteringsregeln, att det finns en anställd som uppbär lön det år avdrag yrkas (prop.

1998/99:16 s.15 – 16). Jämför dock nedan under avsnitt 11.3.7. och 11.7.

Avdrag avseende arbetstagare medges med den faktiska pensionskostnaden (se kap. 11.3.4), dock högst med 35 % av lönen. Avdraget får inte heller vara högre än tio prisbasbelopp. Avdraget, som är en kostnadsschablon, innefattar kostnader för samtliga av arbetsgivarens lämnade pensionsutfästelser till den anställde, till skillnad mot kompletteringsregeln där de faktiska pensionsutfästelserna ligger till grund för avdrag.

Lön

Man får fritt välja att som grund för avdraget använda lönen under företagets beskattningsår eller lönen under det föregående beskattningsåret, oavsett beskattningsårets längd.

Maximal pensionsmedförande lön utgör 30 prisbasbelopp för en anställd. Innehar en person under samma år flera anställningar i vilka pensionsförmåner utgår, får de sammanlagda pensionsförmånerna grundas på en sammanräknad pensionsmedförande lön om högst 30 prisbasbelopp.

Med *lön* avses all pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal. Avtalet bör vara skriftligt. I lön ingår alla skattepliktiga löneförmåner, som ingår i det pensionsavtal som upprättats mellan arbetsgivare och arbetstagare. Utgångspunkten är den utbetalda lönen och andra förmåner. Detta innebär bl.a. att även en bilförmån får räknas in i lönen om den är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet. Även avtalade ersättningar vid t.ex. tjänstledighet ingår i den pensionsgrundande ersättningen. I begreppet tjänstledighet får anses ingå sådana ledigheter som ingår i bestämmelser som finns reglerade i de allmänna pensionsplaner såsom semester, studier, föräldraledighet, sjukdom och utlandstjänstgöring (försäkringslön) m.m. Sjuklön och annan ersättning från försäkringskassan inräknas inte i begreppet lön.

I propositionen har inte behandlats frågan om vilken avtalad lön som ska gälla när den anställde har haft olika lön under beskattningsåret t.ex. på grund av byte av anställning eller annan liknande omständighet. Enligt SKV:s uppfattning bör den avtalade pensionsgrundande aktuella lönen i varje anställning användas vid beräkning av pensionskostnader hos varje arbetsgivare. Detta innebär att man inte får beräkna pensionsavdraget efter den högsta lönen vid anställning under året eller föregående år eller den lön man har haft längst tid under ett beskattningsår. Inte heller får man använda sig av en förhöjd månadslön och uppräkna denna för helt år som underlag för beräkningen av pensionsavdrag, vid exempelvis en månads anställning under ett uppsägningsår.

Eftersom lönen under beskattningsåret eller året dessförinnan ska ligga till grund för avdraget kan en arbetsgivare inte medges

avdrag för de personer som redan är pensionärer eller som har slutat sin anställning (s.k. fribrevsinnehavare).

Huvudregeln innebär för en arbetsgivare, att han inom ramen för ingånget kollektivavtal kan komplettera den anställdes pensionsskydd genom ytterligare pensionsutfästelse, med avdragsrätt inom avdragsutrymmet 10 prisbasbelopp. Basen för huvudregeln torde således utgöras av föreliggande kollektivavtal och dess pensionsplan om pensionsmedförande lön. Samtliga pensionsförmåner får anses ingå i det genom huvudregeln framräknade avdragsbeloppet.

I det fall en pensionsavgång äger rum exempelvis den 1 januari 2001 bör som underlag för huvudregeln få användas beskattningsåren 1999 eller 2000.

Bruttolöneavdrag

Vid en löneförhandling på lokal eller central avtalsnivå eller direkt mellan arbetsgivare och anställd förekommer att ett avtal träffas om en sänkt kontantlön, s.k. bruttolöneavstående, i utbyte mot annan förmån, exempelvis tjänstepension. Ett exempel på ett sådant avtal är det s.k. Pappersavtalet 1998 avseende livsarbetstid (terminaltid) innehållande sparande av arbetstid i timbank, från vilken uttag sker genom ersättning i lön eller i ledighet respektive i tjänstepensionsförmån. Ytterligare sådant avtal är Verkstadsavtalet 2001 med motsvarande innehåll.

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 15 februari 1999 godtagit att nedsättning av lön, s.k. bruttolöneavdrag, kan ske i utbyte mot förmån av fri sjukvård. RSV har i en skrivelse 1998-02-09, dnr 9800-97/200, avseende bruttolöneavdrag i samband av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning uttalat, att en omförhandling av bruttolön kan accepteras och att det är den lägre lönen som ska ligga till grund för beskattning.

Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Detta innebär vid omförhandlingar av löneförmåner att omförhandlingen måste ske innan den omförhandlade delen av löneförmånerna blivit tillgängliga för lyftning för att den nya fördelningen av löneförmånerna ska få läggas till grund för beskattningen. En sådan omförhandling av lönen bör ske vid ordinarie lönerevision för en tolvmånadersperiod eller, i fråga om nyanställning, i anställningsavtalet. Vanligen fastställs löneavstående genom avtal på central eller lokal nivå, men det är inget som hindrar att respektive företag kan införa sådana bestämmelser i företagens standardanställningsavtal och då med framåtsyftande val. Något val månad för månad eller liknande torde inte kunna godtas. Kontantprincipen har prövats i

bl.a. RÅ 1996 ref 92. I vart fall torde en skriftlig överenskommelse året innan det år beloppet utfaller till betalning kunna godtas med hänsyn till utgången i RÅ 1988 not 131.

Sker ett bruttolöneavstående kan den tidigare lönen inte längre ligga till grund för arbetsgivarens avdragsrätt för tjänstepensionsförmån oavsett om arbetsgivaren eller den valda försäkringsgivaren godtar ett sådant förfarande. Detsamma gäller om arbetsgivaren och den anställde har använt bruttolöneavståendet i en kompetensförsäkring.

Det förekommer att arbetsgivaren till försäkringsgivare (exempelvis Alecta) anmäler som underlag för pensionsförmån den tidigare avtalade bruttolönen och betalar premie på grundval av denna. I ett sådant fall ska det yrkade avdraget för pensionskostnader minskas, även om avdraget i sig skulle vara lägre än huvud- eller kompletteringsregelns takbelopp.

En löneväxling mot tjänstepensionsförmån vid anslutning till ITP-planen innebär, att den till Alecta anmälda bruttolön kommer att korrigeras enligt avtalet till den fasta aktuella nulönen, vilket utgörs av nettolönen. Därefter kommer Alecta att återbetala överskjutande premie till arbetsgivaren. En pensionsförmån som grundas på anmäld bruttolön är en antastbar pensionsförmån, för vilken avdragsrätt ej föreligger vid inkomsttaxeringen.

En förutsättning för att den anställde inte ska beskattas vid en löneväxling mot en tjänstepensionsförmån är, att lönen inte är tillgänglig för lyftning.

Bonus

Även när det gäller anställningsförmåner i form bonus m.m. sker avtal mellan arbetsgivare och anställd om när förmånen ska vara tillgänglig för lyftning och i vilken förmånsform denna ska utgå, exempelvis lön eller som tjänstepension. Således uppkommer här samma frågor om kontantprincipens tillämpning och om tidpunkten för när ett avtal av byte mellan lön och pensionsförmån senast ska ha träffats för att kunna godta skatterättsligt.

Regeringsrätten har i dom RÅ 2000 ref 4 gjort samma bedömning som SRN, som ansåg att bonus för en anställd var tillgänglig för lyftning under beskattningsåret efter intjänandeåret först när bonusen var fastställd till sitt belopp och den av arbetsgivaren meddelade utbetalningstiden inföll.

Denna dom innebär inte, att en arbetsgivare som reserverar för beräknad bonus i bokslutet för räkenskapsåret avseende samtliga anställda, samtidigt kan göra en beräknad avsättning för tjänstepension till enskilda arbetstagare med avdragsrätt utifrån en tänkt bonus.

Prisbasbelopp

Med prisbasbelopp avses det oreducerade prisbasbeloppet enligt

1 kap. 6 § första och andra styckena AFL. Prisbasbeloppet för 2002 är 37 900 kr och för 2003 38 600 kr. I allmänna pensionsplaner beräknas vissa pensionsförmåner inom grundplanen för pensionsmedförande lön upp till 7,5 prisbasbelopp utifrån det förhöjda prisbasbeloppet som utgör 38 700 kr 2002 och 39 400 kr 2003 (1 kap. 6 § AFL fjärde och femte styckena). Det i lagstiftningen preciserade prisbasbeloppet kan därför medföra ytterligare avdragsutrymme vid individuella pensionsavtal mellan arbetsgivare och arbetstagare.

11.3.4 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln får tillämpas endast om pensionskostnaden beror på

- Ändring av pensionsavtal eller nytt pensionsavtal vid förtida avgång från anställning (s.k. avtalspension) eller
- otillräckligt tryggade pensionsutfästelser (s.k. köpa ikappfall).

Med uttrycket otillräckligt tryggande avses pensionsutfästelser/avtal som tidigare inte har tryggats fullt ut. Däremot innefattas inte i begreppet den under räkenskapsåret upplupna löpande pensionskostnaden. Något hinder finns däremot inte för att kunna tillämpa kompletteringsregeln under flera år (ej löpande premier), om arbetsgivaren inte helt kan köpa i kapp givna pensionslöften samma år. I dessa fall sker en ny avdragsberäkning för varje år. Observera att någon rullning av pensionsförmåner mellan intervallen före och efter 65 år för att skapa ytterligare avdragsutrymme inte är tillåten. En beräknad pensionskostnad för en temporär pension mellan 55 – 65 år (enligt pensionsutfästelse) ska motsvaras av ett tryggande enligt utfästelsen, för att avdragsrätt ska föreligga. Tecknas en femårig pensionsförsäkring för pensionskostnad motsvarande en temporär pension mellan 55 – 65 år kan avdrag inte medges.

Även enligt denna regel får arbetsgivaren göra avdrag med högst den faktiska pensionskostnaden. Kostnaderna ska avse avtalad pension, vilket bl.a. innebär att den tidigare tillämpade s.k. A-kassemodellen nu får användas vid tillämpning av kompletteringsregeln. Användningen av en sådan modell kommer framdeles att innebära att avdragsrätten beskärs genom reducering av tjänstetidsfaktorn med hänsyn till kravet på anställning och lön vid avgångstillfället. Kravet på anställning och lön avser det räkenskapsår under vilket den anställde slutar sin anställning.

A-kassemodellen innebär att den p.g.a. arbetsbrist o.d. uppsagde utnyttjar en eller flera A-kasseperioder, varvid A-kasseersättning utgår, innan pensionsfallet. Detta innebär dessutom att någon an-

ställning inte föreligger under A-kassetiden, varför kraven för en arbetsgivares avdrag för pensionskostnader inte är uppfyllda.

Begreppen lön, anställning, prisbasbelopp och faktiska pensionskostnader är desamma som i huvudregel. Dock påverkas inte den pensionsgrundande lön som ska ligga till underlag för beräkning enligt kompletteringsregeln av beskattningsårets längd.

Kompletteringsregeln innebär inte någon fiktiv jämförelseschablon utan baseras på en verklig pensionsutfästelse som framgår av pensionsavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagare. Således ska avdrag ske enligt varje tabellintervall jämfört med pensionsutfästelsen/avtalet, varvid någon jämförelse mellan avdragsmaximering enligt kompletteringsregeln inte medför ytterligare avdragsrätt.

ITP-K egenpension i ITP-planen och motsvarande i andra pensionsplaner bör få hänföras till den livsvariga pensionsförmånen från 65 års ålder. Slutbetalning inom ITP-planen ska ingå i de beloppsbegränsningar som finns i kompletteringsregeln. Vid avdragsberäkning för de s.k. tiotaggarna dvs. de anställda som har ITP-planen med alternativ pensionslösning torde hänsyn tas till en avdragsberäkning efter en skuggplan motsvarande den ordinarie ITP-planen (frilagd premie) och med hänsyn till tillkommande återbäring. Motsvarande torde gälla för andra pensionsplaner med alternativ pensionslösning.

Kostnaderna vid 2004 års taxering får inte överstiga ett belopp som svarar mot kostnaden för ålderspension enligt följande tabell. Detta gäller även om pensionslöften enligt kompletteringsregeln är förenande med en premiebefrielseförsäkring.

Ålderspension i % av lön

Lön i kr			**mellan 55 och 65 års ålder**	**fr.o.m. 65 års ålder**
	-	289 500	80	20
289 500	-	772 000	70	70
772 000	-	1 158 000	40	40

Vid en kombination av huvud- och kompletteringsregel samma år ska en avräkning ske av vad som tryggats genom huvudregeln, eftersom huvudregeln (schablonregel) innefattar samtliga pensionsförmåner inklusive efterlevande- och sjukpension. Avräkning kan exempelvis ske genom att en fullständig kapitalvärdesberäkning av pensionslöftena först görs, varefter hela avdragsbeloppet som yrkats enligt huvudregel sker mot det framräknade kapitalvärdet. Ett annat avräkningssätt är att beräkna den temporära delen av pensionspremien enligt huvudregeln efter en schablon till 5 procent per år före 65 år som pensionen ska utgå. Av-

räkning kan dock inte ske mot högre belopp än erlagd premie.

Vid bl.a. utlandstjänstgöring förekommer det att pensionsavtal medger kompensation för bortfall av socialförsäkringsförmåner. Ett pensionsavtal som ger mer än 20 procent i första löneintervallet i tabellen ovan avseende den livsvariga pensionen från 65 år medför rätt till avdrag, om den högre avtalade pensionen utgör ersättning för tilläggspension enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (ATP-kompensation) eller den inkomstgrundande ålderspensionen, som omfattar såväl inkomst- som premiepensionen.

Faktiska pensionskostnaden

Med den faktiska pensionskostnaden menas;

- vid tryggande med pensionsförsäkring: utläggen för premierna och
- vid tryggande genom avsättning i balansräkningen eller till pensionsstiftelse: det belopp som krävs och avsätts för att täcka pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser.

Formerna för tryggande av pensioner är desamma i de nya reglerna som tidigare. De påverkas inte heller av om huvudregeln eller kompletteringsregeln används.

Fortfarande gäller att en pensionsutfästelse ska beaktas endast om den uppfyller de kvalitativa kraven i 58 kap. IL.

Unit Linked-försäkring

Arbetsgivaren har rätt att välja slag av pensionsförsäkring även om det är fråga om en försäkring som inte är förmånsbestämd, exempelvis s.k. Unit Linked-försäkring (fondförsäkring).

Vid ett tryggande av ålderspension enligt de nya begränsningsreglerna till kompletteringsregeln kan arbetsgivaren välja att tryggandet sker genom en Unit Linked-försäkring (fondförsäkring). Arbetsgivaren får då avdrag med belopp som motsvarar kostnaden för en traditionell pensionsförsäkring hos samme försäkringsgivare enligt de angivna förmånsnivåerna (Sv. Livförs. bol. Skattenämnd yttrande 2/1998).

Intjänadetid

Avdragsrätt enligt kompletteringsregeln förutsätter full intjänandetid. Därmed menas full intjänandetid enligt pensionsavtalet, dock lägst 30 år, förutsatt att avtalet kräver fortsatt intjänande fram till den avtalade pensionstidpunkten. Om pensionsavtal anger annan intjänandetid eller saknar bestämmelser om denna**,** avses med intjänandetid en sammanlagd tid om minst 30 år fram till den avtalade pensionstidpunkten.

Detta innebär att om en fysisk person bedriver enskild närings-

verksamhet och ombildar verksamheten till aktiebolag, krävs också en intjänandetid på lägst 30 år. Någon retrospektiv beräkning, dvs. som tar hänsyn till den tidigare bedrivna verksamheten och den tid denna bedrivits, kan inte komma ifråga i dessa fall.

När intjänandetiden beräknas får både nuvarande och retroaktiv tjänstetid inräknas. Även tjänstetid i utlandet får inräknas. Dock gäller vad som stadgas särskilt därom i kollektivavtalade pensionsplaner.

Någon lägsta ålder för intjänande av pension nämns inte i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1997/98:146). Enligt SKV:s mening torde en lägsta ålder på 16 år kunna godtas, motsvarande den ålder från vilken pension intjänas enligt det reformerade pensionssystemet. Dock måste bestämmelser om intjänandetid vara intagna i pensionsutfästelsen eller pensionsavtalet.

Avgångspension

Vid avgångspension (tidigare ofta kallad avtalspension) tecknas vanligen pensionsförsäkringar på kortare tid än fem år och ska upphöra vid 65 års ålder.

En tjänstepensionsförsäkring kan i förevarande fall tecknas för en kortare tid än tre år enligt 58 kap. 11 § IL under hänvisning till 20 § samma kapitel, om det föreskrivs i en allmän pensionsplan (enligt TrL) eller om någon tillämpar ryms inom-regeln och citerar en allmän pensionsplan som är sedvanlig inom branschen. Även kommunala och statliga pensionsavtal inräknas här samt centralt överenskomna premiebestämda pensionsplaner exempelvis SAF-LO-planen. En förutsättning är alltså att bestämmelserna i de tillämpade planerna följs till alla delar vad det gäller exempelvis pensionsmedförande lön, tjänste- och intjänandetid m.m. och att de enligt avtalet möjliga temporära ålderspensionsbestämmelser beaktas.

Således är varken tiotaggarlösningar, enskilda lösningar vid omstruktureringar eller unit linked-försäkringar förenliga med tryggandelagens bestämmelser avseende en allmän pensionsplan. Pensionsutfästelser som baseras på IL:s maximiregler avseende kompletteringsregeln är således inte förenliga med en allmän pensionsplan. Pensionsutfästelser som inte följer allmän pensionsplan kan inte komma i fråga för kortare försäkringstid än 3 år (36 månaders utbetalning). För dessa nu nämnda fall finns inte möjligheten att teckna tjänstepensionsförsäkringar för med tid understigande tre år om pensionen ska upphöra vid den försäkrades sextiofemårsdag. I annat fall gäller en minsta tid om fem års utbetalningstid (58 kap. 11 § IL).

Enligt 28 kap. 12 § IL avseende tillämpning av kompletteringsregeln gäller, att vid yrkande av avdrag för pensionskostnader ska det totala värdet av tryggade pensionskostnader avräknas, vare

sig det skett under beskattningsåret eller tidigare. Detta gäller oavsett vilken arbetsgivare den anställde har eller har haft eller vilken avdragsregel som tillämpas av respektive arbetsgivare. Detta gäller även för kommunala och statliga pensionsförmåner (58 kap. 20 § IL). Har en anställd flera anställningar hos olika arbetsgivare samma beskattningsår, ska avräkning ske av vad samtliga arbetsgivare tryggar vid tillämpningen av kompletteringsregeln. Avdrag av tidigare tryggande ska ske oavsett om avdragsrätt har funnits eller erhållits för det tidigare tryggandet.

Avräkning sker separat för varje pensionsdel när det gäller tidigare tryggande för temporär ålderspension mellan 55 - 65 år och för livsvarig ålderspension efter 65 år. Eventuellt övertryggande av den temporära ålderspensionen avräknas inte mot den livsvariga ålderspensionen. Vid sammansatta tariffer ska värdet av efterlevandepension frånskiljas och räknas för sig. Detta innebär en ändring av tidigare gällande rätt.

Någon ändring från gällande rätt vad gäller vilket värde tidigare tryggande ska avräknas är inte avsedd i de nuvarande reglerna. Någon exakt reglering hur avräkning ska ske eller med vilket värde tidigare tryggande ska avräknas, när fråga är om traditionell försäkring, framgår inte vare sig lagtexten eller förarbetena. Regeringsrätten har i dom 2003-11-18, målnr 3509-2003 beslutat att allokerad återbäring ej skall avräknas vid beräkning av tillgängligt avdragsutrymme.

Med allokerad återbäring avses den av försäkringsgivaren fördelade återbäring, utöver garanterad och tilldelad återbäring, som härrör från försäkringsrörelsens överskott.

Vid avräkning av tryggande av ålderspension genom Unit Linked-försäkring ska försäkringen tas upp till sitt fulla värde dvs. till underliggande egendoms (fondandelarna, m.m.) hela noterade värde.

Avräkning torde ske per dagen för pensionsutfästelsens dagtecknande.

Vid avräkning av tidigare tryggande genom försäkringar vid tillämpning av den s.k. alternativregel i 23 § anv.p. 20 e) sjunde stycket KL i dess äldre lydelse bör en aktuariell beräkning ske av försäkringsbelopps fördelning på respektive temporär, livsvarig och familjepension. En sådan beräkning bör lämnas av den aktuella försäkringsgivaren. Någon valfri fördelning är inte godtagbar.

11.3.5 Begränsningar i avdragsrätten vid olika tryggandeformer

Pensionsstiftelse

När det gäller avsättningar till en pensionsstiftelse begränsas avdragsutrymmet dels av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser, dels av pensionsstiftelsens förmögenhet. I avdragsbestämmelserna finns numera lagreglerat hur stiftelsens förmögenhet ska värderas vid beräkning av kvarvarande avdragsutrymme. Förmögenheten ska i det nya systemet tas upp till 80 % av skillnaden mellan stiftelsens tillgångar och finansiella skulder. Man får välja om värdetidpunkten ska vara beskattningsårets ingång eller utgång, exklusive årets avsättning. Sättet att beräkna förmögenheten överensstämmer med sättet att beräkna det kapitalunderlag som ska användas när man för stiftelsen beräknar kapitalunderlaget enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. När detta underlag beräknas får man dock inte göra någon reducering till 80 % och beräkningstidpunkten ska alltid vara beskattningsårets ingång.

Beräkning av kapitalvärde och pensionsreserv

Vid beräkning av kapitalvärdet enligt pensionsavtalets grunder ska ränteantagandena inte vara lägre än vad som framgår av Finansinspektionens grunder FFFS 2001:13, vilka utfärdas i enlighet med 3 § TrL (28 kap. 13 § IL).

För beräkningen av kapitalvärdet för en förmånsbaserad pensionsutfästelse och företagets pensionsreserv enligt försäkringstekniska grunder används

SPP:s tabellverk, som utgår från Finansinspektionens författningssamling FFFS 2001:13 och som tillämpas för beskattningsår som påbörjas 2001-01-01. Vissa av dessa tabeller finns som bilaga till detta avsnitt. För räkenskapsår påbörjade 2000-01-01 används SPP:s tabellverk, som utgår från FFFS 1999:24.

I tabellerna används två olika räntesatser beroende på om pensionsutfästelsen innehåller bestämmelser om värdesäkring eller indexuppräkning eller inte. När bestämmelser om värdesäkring eller index förekommer ska en räntesats på 3 procent användas. Annars användes en räntesats på 3,5 procent. När det gäller FFFS 1999:24 används procentsatserna 3 procent respektive 3.75 procent.

Därutöver finns tabeller, vari hänsyn tagits till en belastning av avkastningskatt på pensionsmedel.

Avsättning i balansräkningen

Vid tryggande genom avsättning i balansräkningen till konto Avsatt till pensioner eller i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, liksom vid tryggande genom avsättning till pensionsstiftelse, är avdraget maximerat till ett belopp som svarar mot pensionsreserven för varje pensions-

berättigad. Som utgångspunkt för beräkning av pensionsreserven ska ligga en med avdragsrätt tryggad pensionsutfästelse enligt de grunder som anges i det aktuella pensionsavtalet. Denna begränsning gäller även indexeringskostnader och dylikt för tidigare arbetstagare.

För tryggande genom avsättningar i balansräkning får avdrag ske med högst ökningen av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser enligt pensionsavtal.

Det bör observeras att tryggandelagens regler för avsättningar till konto i balansräkning och stiftelse fortfarande gäller. De nya skatterättsliga reglerna kan i vissa fall innebära vissa komplikationer med hänsyn till olikheter i utformningen av bestämmelserna i TrL respektive IL, som exempelvis för beroende arbetstagares avsättningsmöjligheter, värdering av stiftelsens förmögenhet samt avsättningar enligt huvudregel m.m.

Genom de hänvisningar som görs i 28 kap. 4 § IL till TrL inskränks avdragsrätten för avsättningar avseende arbetstagare med bestämmande inflytande i ett företag. Enligt bestämmelser i 5 § TrL ska nämligen i fråga om kontoavsättning i balansräkningen hänsyn tas endast till utfästelser där det finns en faktisk anslutning till allmän pensionsplan. I fråga om pensionsstiftelse är motsvarande begränsning enligt 10 § TrL utfästelse som kan anses sedvanlig för en arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter.

Pensionsförsäkring

Arbetsgivarens avdrag för tryggande av pensionsutfästelse genom köp av pensionsförsäkringar kan medges med maximalt premien för försäkringen.

11.3.6 Förräntning, indexering eller annan värdesäkring

Pensionskostnader för s.k. indexering och värdesäkring av gjorda pensionsutfästelser har i de regler som gällde t.o.m. 2000 års taxering inte varit reglerade i kommunalskattelagen utan avdrag har skett utifrån tillämpade allmänna pensionsplaner.

I de nuvarande reglerna har avdragsrätt införts för höjning av pensionsreserven genom grundränteuppräkning, indexering eller annan värdesäkring avseende tidigare med avdragsrätt tryggande pensionsutfästelser (28 kap. 16 § IL). Fråga är dock inte om något standardhöjande tillägg. Denna avdragsrätt innefattar även kostnader för pensionsutfästelser till tidigare anställda (fribrevsinnehavare och pensionärer), dvs. i detta fall finns inga krav på lön och anställning. Avdraget medges oavsett om huvudregeln eller kompletteringsregeln tillämpas, dvs. att avdragsrätt föreligger utöver de enligt huvud- och kompletteringsreglerna yrkade

avdraget och att fråga är om avdragsrätt för gamla pensionsutfästelser. Avdragsrätten begränsas dock till vad som stadgas i 28 kap. 13 och 14 §§ IL avseende pensionsreserven (prop. 1997/98:146 s. 78). Den nya regeln innebär vidare, kombinerad med en tillämpning av huvud- och kompletteringsregel, att FPG/PRI-systemets avgifter för fribrevshavare numera är avdragsgilla.

11.3.7 Byte av tryggandeform

Vid byte av tryggandeform får arbetsgivaren avdrag i enlighet med 28 kap. 17 § IL, under förutsättning att kostnaderna för att trygga pensionsutfästelse tidigare har skett med avdragsrätt och förfarandet innebär att det tidigare tryggandet av utfästelsen upphör. En spärregel har införts vid byte av tryggandeform och denna innebär, om ett tidigare tryggande skett genom avsättning till pensionsstiftelse, att avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar den gottgörelse som erhålls från stiftelsen. SRN har i ett förhandsbesked 2001-10-11 medgivit byte av tryggandeform från pensionsstiftelse till avsättning till konto Avsatt till pensioner i balansräkningen. SRN:s beslutet innebär, dels att man ska beakta den ursprungliga pensionsutfästelsen som låg till grund både för det skattemässiga avdraget och för gottgörelsen och dels att kapitalvärdet av den ursprungliga pensionsutfästelsen ska beaktas, dels att gottgörelsen kan bestå av faktiskt avsatta medel och värdetillväxt av stiftelseförmögenheten. Denna tolkning av den s.k. krona för krona-principen (prop. 1998/99:16 s. 16 och SkU 4 1998/99) stämmer bäst överens med lagens syfte. SKV delar alltså SRN:s uppfattning.

Byte av tryggandeform kan omfatta både anställda och anställda som har slutat sin anställning (fribrevsinnehavare) samt pensionärer.

Ett byte av tryggandeform innebär en ny avdragsprövning vid inkomsttaxeringen (prop. 1997/87:146 s. 70).

Avlösen av avdragsgilla pensionsutfästelser vid upphörande av näringsverksamhet kan ske för både oberoende och beroende arbetstagare, dock inom de nya avdragsreglernas ramar.

11.3.8 Byte av arbetsgivare

Om en arbetsgivare tar över ansvaret för en pensionsutfästelse som tidigare har tryggats av en annan arbetsgivare med avdragsrätt, anses den anställde innehaft samma anställningsförhållande som hos överlåtande arbetsgivare. Den nya arbetsgivaren har rätt till avdrag för att trygga de övertagna pensionsutfästelserna. Avdrag beräknas utifrån pensionsutfästelsernas kapitalvärde och

med beaktande av bestämmelserna i 28 kap. 13 – 15 §§ IL. Se vidare under avsnitt 11.5.

I RÅ 2001 ref 45 prövade RR följande fråga. Viss verksamhet inkl. personal skulle överföras till två dotterbolag. Ansvaret för pensionsutfästelserna skulle också överföras. Utfästelserna var i moderbolaget tryggade genom två pensionsstiftelser och skulle i fortsättningen tryggas genom särskilda "fack" i samma stiftelser eller i två nybildade pensionsstiftelser. Någon särskild ersättning, för övertagandet av utfästelserna skulle inte lämnas av moderbolaget. Frågan gällde bl.a. om någon ersättning ändå skulle anses ha lämnats och föranleda beskattning, inkomstskatt och SLP, genom överföring av pensionsutfästelserna och viss del i stiftelsens överskott. RR ansåg inte det, eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen. RR konstaterade, att den civilrättsliga grunden för överlåtelse av medlen i stiftelsen, dvs. länsstyrelsens beslut om godkännande enligt 22 och 24 §§ TrL för överföring förelåg i ärendet.

11.3.9 Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall

Kostnaden för rena riskskyddskostnader, t.ex. årets risk för dödsfall eller sjukdom, är i princip avdragsgill till sitt fulla belopp. Detta gäller också kostnaden för efterlevandepension. Om kostnaden överstiger vad som kan anses rimligt för efterlevandepension torde dock SKV kunna vägra avdrag för viss del av kostnaderna (se prop. 1997/98:146 s. 68). Kostnader för efterlevande- och sjukpension räknas på en maximal pensionsgrundande lön på 30 prisbasbelopp. En efterlevandepension torde i vissa fall kunna tecknas separat utan att ålderspension tecknas, trots att kompletteringsregeln i grunden avser en ålderspension (Sv.Livförs.bol. Skattenämnd yttrande 2/1998).

Om pensionsförsäkring för efterlevande har tagits efter det att den anställde har avlidit är avdraget uttryckligen begränsat enligt ramarna för avdrag enligt kompletteringsregeln (28 kap. 13 – 14 §§ IL). Avdraget beräknas på den avlidne anställdes senaste lön. Även i detta fall föreligger rätt att som underlag för avdragsberäkningen använda antingen lönen för räkenskapsåret eller den året före räkenskapsåret. I vissa undantagsfall synes även en lön baserad på tidigare år än räkenskapsåret eller året före detta kunna godkännas, exempelvis då den avlidne har varit långtidssjuk innan denne avled m.m.

Vid beräkning av maximal nivå för efterlevandepension ska hänsyn tas till befintlig efterlevandepension som redan är tryggad. En efterlevandepension ska vara tecknad på lägst 5 år enligt 58 kap. 14 § IL.

11.4 Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare

Reglerna om kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan som tidigare funnits i lagen (1978:188) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgift för kostnadsutjämning enligt allmän pensionsplan m.m. har förts över till 28 kap. 20§ IL. Bestämmelserna hänvisar i fråga om beteckningen allmän pensionsplan till de nya bestämmelserna i 58 kap 20 § IL. Detta innebär att de planer som omnämns i 58 kap. 20 § IL utöver allmän pensionsplan nu omfattas av kostnadsutjämningen t.ex. de kommunala och statliga pensionsavtalen, PFA-98 och PA-91 samt andra pensionsavtal som träffats mellan arbetsgivare och sådan organisation som enligt MBL utgör en central arbetstagarorganisation. Ett sådant exempel SAF-LO-avtalet även i fråga om den premiebaserade pensionsplanen.

11.5 Ersättning från pensionsstiftelse

Vad är en pensionsstiftelse

De civilrättsliga bestämmelserna om pensionsstiftelse finns i 9 – 22 §§ TrL.

En pensionsstiftelse utgör ett alternativ till tryggande av pensionsutfästelse genom pensionsförsäkring eller skuldföring på konto i balansräkningen och är en avsättning till en av arbetsgivaren grundad pensionsstiftelse, vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande, dvs. en pantstiftelse (9 § TrL).

Avsättning av medel till stiftelsen ska ske genom överföring av reella tillgångar exempelvis kontanter, aktier, obligationer, fastighet eller dylikt. Överföring genom reverser eller liknande fordringar på arbetsgivaren är inte tillåtet (11 § TrL).

Det civilrättsligt bestämda ändamålet i TrL innebär, att en pensionsstiftelse inte får bedriva näringsverksamhet (KR Stockholm 1992-11-14, målnr 26-1991), oavsett om denna handel bedrivs genom fondkommissionär eller inte, och inte heller får låna upp medel för att handla med värdepapper e.d. (RÅ 1980 2:72).

Till vem får utfästelse lämnas

Alla arbetsgivare, oavsett företagsform, har rätt att bilda pensionsstiftelse. Utfästelse om pension får dock göras endast till arbetstagare. Det innebär att enskilda näringsidkare enligt TrL inte får göra utfästelser till sig själva.

Hur fungerar en pensionsstiftelse

En pensionsstiftelse ska ha en styrelse med ledamöter, som till lika antal väljs av arbetsgivaren och arbetstagaren. Stiftelsen ska stå under tillsyn enligt 18 a) och 32 §§ TrL, som hänvisar till bestämmelser i stiftelselagen (SFS 1994:1220). Tillsynsmyndighet är länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sin hemvist. Års-

redovisningen med tillhörande handlingar ska lämnas in till tillsynsmyndigheten för granskning senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Tryggar stiftelsen pensionsutfästelse till huvuddelägare enligt TrL:s definition för person med bestämmande inflytande ska tillsynsmyndigheten utse ordförande i styrelsen.

En pensionsstiftelse är enligt 7 kap. 2 § 3 IL helt undantagen från skattskyldighet till inkomstskatt. I gengäld är den skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kostnadsföring

För varje år den anställde tjänar in en del av sina pensionsförmåner ökar arbetsgivarens pensionsskuld och pensionsreserv med motsvarande belopp. Arbetsgivaren har rätt att under beskattningsåret göra avsättningar till stiftelsen och i räkenskaperna kostnadsföra den upplupna delen av den kapitaliserad pensionsskuld som intjänats.

Förvaltningskostnader

Förvaltningskostnader i pensionsstiftelse består i normalfallet av tillsynsavgift, registerhållningsavgift, arvode till styrelseledamöter och revisorer, bokförings- och redovisningskostnader, kostnader för upprättande årsredovisning, kapitalförvaltningskostnader, kostnader för vidareutbildning avseende förvaltning av pensionsstiftelser och i tryggandelagen för styrelseledamöter och revisorer, likvidationskostnader, kostnader för kontakter med SKV och tillsynsmyndighet avseende pensionsstiftelsen. Kostnader för dessa utgifter ska belasta stiftelsens resultat.

Kostnader som ska belasta arbetsgivarens resultat består i normalfallet av kostnader för beräkning av arbetsgivarens pensionsreserv, upprättande och utfärdande av pensionsutfästelser, kostnader för pensionskonsultationer inkluderande revidering och simulering samt omräkning av arbetsgivarens pensionskostnad och pensionsreserv samt administrationskostnader vid pensionsutbetalningar.

Avdragsrätten

De kvantitativa reglerna, reglerna om avdragsutrymmet, finns 28 kap. IL.

I RÅ 1977 ref 61 har RR medgett ett bolag avdrag såsom personalkostnad för avsättning till en pensionsstiftelse, trots att stiftelsen inte var bildad vid beskattningsårets utgång. Stiftelsen bildades dock och medlen överfördes före bolagets ordinarie deklarationsdag.

Koncernavsättning

En pensionsstiftelse kan vara koncerngemensam för flera aktiebolag i en koncern, om koncernen innehåller endast svenska bolag. Enligt 11 § TrL kan en stiftelse enligt TrL endast omfatta aktiebolag såsom de definieras i ABL, och stiftelsen måste var

registrerad och ha sitt säte i Sverige. Reglerna för en koncerngemensam stiftelse är desamma som för en enskild stiftelse. Alltså kan inte ett svenskt moder- eller dotterföretag i en internationell koncern avsätta pensionsmedel med avdragsrätt till en koncerngemensam pensionsstiftelse, om den omfattar utländska bolag, eftersom en sådan stiftelsen inte utgör en stiftelse enligt TrL.

Citerad lön

Enligt 10 § TrL får en pensionsstiftelse inte trygga utfästelse om pension till huvuddelägare utöver vad som kan anses som sedvanligt för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter, dvs. citerad lön. Uttrycket ”sedvanligt” avser här inte någon speciell bransch. Denna regel tillkom för att tillförsäkra en företagsledare i ett fåmansägt företag en korrekt pension, när konsolideringar m.m. i företaget reducerat utrymmet för löneuttag. Denna regel kan inte längre tillämpas vid den skattemässiga avdragsrätten enligt 28 kap. IL, eftersom inkomstunderlaget för avdrag för både huvudregel och kompletteringsregeln utgörs av beskattningsårets eller föregående beskattningsårs lön. Någon fiktiv löneberäkning, dvs. en efter eget skön uppskattad lön utan referenser till bransch e.d., är inte tillåten.

PRI-stiftelser

Numera är det vanligt att stora företag tryggar sin kontoavsättning i balansräkningen med både en kreditförsäkring och en avsättning till pensionsstiftelse. Härigenom erhåller företaget rabatt på kreditförsäkringsavgiften av FPG. Denna kreditförsäkringsavgift utgör en vid inkomsttaxeringen avdragsgill pensionskostnad.

Återlån

En arbetsgivare har enligt 11 § TrL möjlighet att återlåna medel från pensionsstiftelsen om betryggande säkerhet lämnas eller medgivande sker av tillsynsmyndighet.

När det gäller fåmansföretags rätt till lån ska bestämmelserna i 12 kap. 7 och 8 §§ samt 19 kap. 1 § ABL tillämpas för stiftelsens rätt att lämna lån och ställa säkerhet.

Genom att tillsynsmyndigheten utser ordförande i sådan stiftelser som tryggar pension åt huvuddelägare, får myndigheten möjlighet att kontrollera att 11 § TrL efterlevs.

Observera att bestämmelserna om förbjudna lån i 56 kap. 2 och 3 §§ IL gäller även för lån enligt 11 § TrL (RÅ 1986 ref 154). Vid en kontroll av sådana lån bör SKV inhämta yttrande från tillsynsmyndigheten.

Beskattning av förbjudna lån hos juridiska personer regleras i 13 kap. 3 § IL.

Sista dag för inbetalning

För att avdrag för avsättning till pensionsstiftelse ska medges för visst beskattningsår, ska medlen ha överlämnats till stiftelsen

senast den dag då företagets deklaration för beskattningsåret ska ha avlämnats (RN 1956 4:4) eller vid anstånd senast på anståndsdagen.

Gottgörelse

När arbetsgivaren betalar ut pension eller har andra pensionskostnader får han, under vissa förutsättningar, ta ut medel (gottgöra sig) från stiftelsen. Stiftelsen får inte själv betala ut pension annat än i några speciella situationer (13 § TrL).

Enligt 14 § TrL får arbetsgivaren, i den mån hans kostnader avsett arbetstagare eller annan destinatär som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämmelse, gottgöra sig ur stiftelsens medel för:

- Vad som utbetalas i pension, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering, som exempelvis erlagda ATP-avgifter.
- Vissa engångsunderstöd.
- Vad som avsatts till skuldpost i balansräkning för att fullgöra bestämmelse enligt allmän pensionsplan.

Enligt 15 § TrL får gottgörelse enligt de två första strecksatserna ovan i princip utgå bara ur överskott på stiftelsen kapital. Gottgörelsen enligt den första strecksatsen får dock utgå både ur överskott på stiftelsens kapital och ur årets avkastning på stiftelsens tillgångar, även om stiftelsen har underskott.

Pensionsstiftelsens tillgångar ska i detta fall värderas med tillämpning av 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220). Reglerna om gottgörelse från pensionsstiftelse och personalstiftelse har inte ändrats och ska fortfarande tillämpas med turordningsregler som följer av 28 kap. 21 § IL, dvs. när det gäller pensionsstiftelse ska gottgörelse i första hand avse obeskattade medel och när det gäller personalstiftelser beskattade medel i första hand. All avkastning ur pensions- eller personalstiftelse är att anse såsom obeskattade medel (prop. 1967:84 sid. 51).

Arbetsgivarens gottgörelse får avse utgifter under det aktuella räkenskapsåret och utgifter under det närmast föregående räkenskapsåret.

I RÅ 1994 not 389 har RR godtagit att en pensionsstiftelse kan lämna en gottgörelse för en pensionspost motsvarande en direktpension med belopp avseende hela den anställdes pensionsreserv, efter det att den anställde har avsagt sig pensionsutfästelsen hos arbetsgivaren. Pensionsstiftelsen trygga endast denna pensionsutfästelse. Förfarandet ansågs inte strida mot TrL.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 1993-03-23 medgivit ett bolag avdrag för avlösen av årliga pensionsutbetalningar med ett engångsbelopp såsom en personalkostnad. Den anställde blev beskattad för hela beloppet som pension.

Gottgörelse för pensionspost som avser en tecknad unit-linked-försäkring bör inte godtas, eftersom denna typ av försäkring inte avlöser pensionslöftet som givits enligt allmän pensionsplan eller som ryms inom allmän pensionsplan eller som utgör någon förmånsbaserad pensionsförmån.

KRG har bland annat i dom 1997-02-27 målnr 10431-93, medgett gottgörelse för pensionspost, som avsåg en tecknad unit-linked-försäkring, vid likvidation av en pensionsstiftelse. KR ansåg att särskilda förhållanden föreligger vid likvidation enligt 21 § TrL (jfr reglerna vid byte av tryggandeform).

Överskott på stiftelsens kapital

Överskott på stiftelsen kapital föreligger när stiftelsen tillgångar överstiger summan av:

- den skuld som stiftelsen själv ådragit sig och
- kapitalvärdet av intjänad del av utfästa pensioner som tryggas genom stiftelsen.

Gottgörelse ur stiftelsens medel får i princip göras med högst så stort belopp att den kvarstående förmögenheten i stiftelsen motsvarar kapitalvärdet av intjänad del av de utfästa pensioner som tryggas av stiftelsen.

Värderingsprinciperna för en pensionsstiftelses förmögenhet anges i 28 kap. 13 § IL. Enligt dessa bestämmelser ska stiftelsens förmögenhet beräknas till 80 % av stiftelsens förmögenhet antingen vid beskattningsåret ingång eller beskattningsårets utgång och med tillämpning av AvPL:s regler om förmögenhetsvärdering.

Ersättning (gottgörelse) som en arbetsgivare får från en pensionsstiftelse ska tas upp till beskattning, förutom sådan ersättning som avser en tidigare inte avdragsgill avsättning. En ersättning från stiftelsen ska i första hand avse tidigare med avdragsrätt gjorda avsättningar till stiftelsen.

Bostadsförmån

I RÅ 1990 ref 15 ansåg RR att en huvuddelägare som åtnjutit en bostadsförmån i en fritidsfastighet från en till bolaget knuten pensionsstiftelse, skulle beskattas som inkomst av tjänst på grund av intressegemenskap mellan huvuddelägaren, bolaget och stiftelsen. Den ifrågavarande ersättningen, som minskade stiftelsens fastighetsinkomster, ansågs inte utgöra pension.

Upplysningsplikt

I 2 kap. 23 § Nya LSK föreskrivs, att den som gjort avdrag för medel som avsatts till pensionsstiftelse, ska lämna uppgift om namn och organisationsnummer på stiftelsen.

11.6 Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen

11.6.1 Vad som ska tas upp

Två förutsättningar ska vara uppfyllda för att återföring av pensionsbelopp ska kunna ske. En första förutsättning för återföring av pensionsbelopp är att det föreligger disponibla pensionsbelopp vid beskattningsåret utgång. En andra förutsättning är att det också föreligger disponibelt pensionsbelopp vid beskattningsårets ingång.

När det finns disponibla pensionsbelopp på konto Avsatt till pensioner eller i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser ska en avtappning av disponibla medel ske genom återföring under intäkt av näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 28 kap. 22 - 24 §§ IL. Återföringen ska avse avdragsgilla pensionsåtaganden. Finns andra pensionsmedel på konto ska dessa avtappas i särskild ordning.

Återföring av disponibla pensionsmedel kan ske enligt huvudregeln i 28 kap. 22 § IL eller genom alternativregeln, den s.k. tvångsavtappningsregeln i 28 kap. 23 § IL. Arbetsgivaren har rätt att välja mellan reglerna.

Huvudregeln

Om den avsättning för att trygga pensionsutfästelser som med avdragsrätt gjorts i balansräkningen uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång än motsvarande avsättning vid det föregående beskattningsårets utgång, ska skillnaden tas upp som intäkt.

Alternativregeln

Om det finns disponibla pensionsbelopp vid beskattningsårets utgång, ska som intäkt enligt 22 § dock tas upp lägst summan av

- dels tio procent av de disponibla pensionsbeloppen vid det föregående beskattningsårets utgång och
- dels de avdrag som gjorts under beskattningsåret för premier för pensionsförsäkringar, lämnad ersättning för pensionsutfästelse som tagits över av någon annan och överföring till pensionsstiftelse till den del dessa avdrag avser samma pensionsutfästelser som omfattas av den avsättning som gjorts i balansräkningen och som är avdragsgill.

Observera att vid beräkning av disponibla pensionsmedel avseende konto Avsatt till pensioner eller i delpost under rubriken Avsättningar till pensioner och liknande förpliktelser ska lämnat vederlag för överlåtna pensionsansvar medräknas vid intäktsföringen.

Minskning får dock ske av konto Avsatt till pensioner eller i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser under arbetsgivarens pensionsreserv, om denna har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. En arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet minskar nyssnämnda konton i strid med TrL kan dömas till böter.

Kvarstår avskattade medel på konto ska dessa medel inte tas med påföljande år vid beräkningen av disponibla pensionsmedel.

11.6.2 Disponibla pensionsmedel

Med disponibla pensionsbelopp avses skillnaden mellan:

1. avsättning för avdragsgilla pensionsutfästelser vid föregående beskattningsårs utgång ökat med förmögenhet i pensionsstiftelse vid beskattningsårets utgång, som tryggar samma pensionsutfästelser, och
2. pensionsreserven vid beskattningsårets utgång, för pensionsutfästelser enligt punkt 1, till den del dessa inte är tryggade genom pensionsförsäkring, ökat med medel som då kvarstår i stiftelsen och som inte har dragits av vid överföringen.

Disponibla pensionsbelopp kan aldrig överstiga avdragsgilla kontoavsättningar vid beskattningsåret ingång.

Nya regler för beräkning av en pensionsstiftelses förmögenhet har införts vad avser beräkning av disponibla pensionsmedel. Stiftelseförmögenheten, som tidigare beräknades efter förmögenhetsskattelagen, ska numera värderas enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. Med värdet av en pensionsstiftelses förmögenhet, värderad enligt AvPL, avses här 80 % av kapitalunderlaget vid beskattningsårets utgång. Denna värderingsregel tar hänsyn till fluktuationerna på aktiemarknaden och innebär ett visst mått av konsolidering av pensionsstiftelsen. Denna värderingsregel ska tillämpas vid punkt 1 ovan.

11.6.3 Upphörande av näringsverksamhet

Reglerna om hur disponibla pensionsbelopp ska återföras vid upphörande av näringsverksamhet och likvidation finns i 28 kap. 25 § IL. De får anses innefatta även de fall när en arbetsgivare går i konkurs.

Upphörande av näringsverksamhet

Om en arbetsgivare upphör med sin näringsverksamhet ska disponibla pensionsbelopp tas upp som intäkt det beskattningsår då verksamheten upphör.

Likvidation

Om en arbetsgivare träder i likvidation eller om ett dödsbo efter en arbetsgivare skiftas, ska disponibla pensionsbelopp tas upp det år beslut om likvidationen fattas eller boet skiftas.

Ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

I 8 § lagen (1996:761) om inkomstskatteregler med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek m.m. anges att tryggande på konto Avsatt till pensioner eller i en sådan delpost som avses i 8 a) § TrL avseende oberoende arbetstagare får överföras från aktiebolag till annan företagsform i vissa situationer. Disponibla pensionsmedel ska återföras till beskattning under en period av högst fem år, dvs. övergångsåret och de fyra därpå följande åren. Fördelningen av återfört belopp på de fem åren sker efter den skattskyldiges eget val. Om gjorda avsättningar på ovannämnda konton avser personer med bestämmande inflytande ska medlen återföra till beskattning, om inte dessa följer allmän pensionsplan och ska avlösas med pensionsförsäkring. Även här gäller en femårsperiod för återföring av pensionsmedlen.

Fusion

Några särskilda regler som behandlar fusion med avseende på pensionskostnader finns inte i 28 kap. IL Allmänna bestämmelser om beskattning vid fusion finns dock och är numera införda i 37 kap. IL (se del 4 avsnitt 15).

11.7 Övertagande av pensionsutfästelse

Överföring av pensionsansvar mellan arbetsgivare regleras i 28 kap. 26 § IL.

Överföring kan ske i tre fall, dels i samband med överflyttning av näringsverksamhet, dels endast i samband med ny anställning, dels utan samband med vare sig överflyttning av näringsverksamhet eller anställning. Första fallet följer av reglerna i 23 § TrL. RÅ 1997 ref 30 II (det s.k. Västerviks-fallet) är ett exempel på fall två ovan. Det tredje fallet avser den situation som framgår av prop. 1998/99:16, vilken innebär att överlåtelse av pensionsansvar ska kunna ske även om den anställde har slutat sin anställning hos den överlåtande arbetsgivaren utan att ta någon ny anställning hos den övertagande arbetsgivaren och även om överlåtelsen avser pensionärer. Dock ska överlåtelse av pensionsansvar alltid ha den verkan, efter pensionsborgenärens godkännande av ett gäldenärsbyte, att pensionsutfästelsen har samma rättsverkan för den anställde oavsett överlåtelsen.

All ersättning (vederlag) som en arbetsgivare betalar till en annan arbetsgivare för övertagande av pensionsansvar utgör en intäkt för den övertagande arbetsgivaren och en avdragsgill kostnad för den överlåtande arbetsgivaren. Ersättningen kan bestå av kontanter, aktier, kapitalförsäkring, fastigheter, m.m.

I RÅ 2000 ref 28 har RR medgivit avdrag för utgivet vederlag för överlåtelse av pensionsutfästelser avseende icke avdragsgilla pensionsåtaganden, som fanns skuldförda i det överlåtande företagets balansräkning på konto Avsatt till pensioner, från ett svenskt aktiebolag till en utländsk trust på Guernsey. Trusten, som får anses utgöra en s.k. ”discretionary trust”, utgör inget eget skattesubjekt på Guernsey. RR behandlar överlåtelsen till trusten som en överlåtelse till annat rättssubjekt, men tar inte ställning till hur trusten ska behandlas i svensk intern rätt. Härigenom bekräftar RR att ordalydelsen i 28 kap. 26 § IL gäller utan inskränkning såväl för svenska som för utländska subjekt och att någon begränsning till tidigare avdragsgilla pensionsåtaganden inte längre finns samt att äldre praxis i detta avseende numera är obsolet.

I förutsättningarna vid överföringen av medel till trusten ingick att trusten vid pensionsfallet skulle teckna en utländsk pensionsförsäkring, som inte uppfyller kraven för motsvarande svensk pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL och i vilken försäkring de anställda skulle insättas som oåterkalleliga förmånstagare. RR förklarade beträffande de anställdas beskattning, i fråga om kontantprincipens tillämpning, att tidpunkten när förmånen skulle anses som tillgänglig för lyftning för de anställda utgjorde teckningsdagen för försäkringen. Vid detta tillfälle ansågs de anställde ha fått en försäkringsförmån, som skulle tas upp till beskattning under inkomstslaget tjänst.

Däremot ansågs de anställda inte vara ägare till försäkringen, vare sig när det gällde skattskyldighet till förmögenhetsskatt eller avkastningsskatt.

Skatterättsnämnden har i tre förhandsbesked 2002-06-10 och 2002-12-06 behandlat frågan om överlåtelse av pensionsansvar enligt 28 kap. 26 § IL, dels mellan svenska företag och dels mellan ett svenskt företag och International Pensions Administration SARL, Luxemburg. SRN fann att överlåtelse mot vederlag i kontanter eller genom vederlag i form av kapitalförsäkring, avseende nuvarande och tidigare anställda, dvs. nya eller gamla direktpensionslöften, inte var i strid med lagstiftningen och att skatteflyktslagen inte var tillämplig. RR har i dom 2003-05-21, målnr 7326-7327-2002 fastställt SRN:s förhandsbesked avseende överlåtelser mellan svenska och utländska företag.

Nya stoppregler avseende övertagande av pensionsutfästelser

Regeringen har i prop. 2003/2004:21föreslagit begränsningar i avdragsrätten för ersättning som lämnas vid övertagandet ansvaret för pensionsutfästelser. Avdrag för lämnad ersättning medges när övertagandet;

1. avser överföring av rätt till tjänstepension till Europiska gemenskaperna, eller
2. sker när en näringsverksamhet övergår till en ny arbetsgivare som också övertar ansvaret för pensionsutfästelserna.

Stoppreglerna, som endast berör den ersättning som lämnas, tillämpas på avtal som ingåtts efter den 25 september 2003. Lagen träder ikraft den 1 januari 2004 och tillämpas i detta avseende första gången vid 2004 års taxering.

11.8 Övrigt

Utomlandsanställda

En arbetstagare kan vara utsänd av sin svenska arbetsgivare för arbete utomlands. Begreppet utsänd innebär att en arbetstagare, som omfattas av hemlandets lagstiftning, av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där utföra arbete för den utsändande arbetsgivarens räkning. Utsändningstiden är max. 12 månader enligt svensk lag, normalt också när EG-rätten är tillämplig och kan variera mellan 12 och 60 månader enligt de konventioner Sverige slutit med ett tjugotal länder.

För att en utsändning ska anses föreligga krävs att arbetstagaren när utsändningen påbörjas är omfattad av socialförsäkringen i utsändningslandet. Försäkringskassan utfärdar intyg om tillämplig lagstiftning inom EU/EES-området och utsändningsintyg när en konvention är tillämplig och sänder en kopia av intyget till bland andra arbetstagaren, arbetsgivaren, försäkringsorgan i annat EU/EES-land i förekommande fall samt till SKV.

Därutöver kan den anställde ha tagit lokal anställning hos ett dotterföretag eller intresseföretag i den koncern där arbetsgivaren ingår.

Arbetstagaren kan ha en anställning eller dubbla anställningar dvs. vara anställd både hos den svenska och den utländska arbetsgivaren, dock inte för samma arbete.

Vid arbete utomlands gäller särskilda pensionsbestämmelser (om utlandsförsäkring m.m.) som framgår av respektive pensionsplan eller särskilt tecknat pensions- eller anställningsavtal. Här beräknas också pensionsförmånerna efter en särskild försäkringslön som kan skilja sig från den vanliga pensionsmedförande lönen enligt tillämpad pensionsplan.

Med hänsyn till de nu gällande avdragsreglerna och däri ingående förutsättningar för avdrag – anställning och lön från arbetsgivaren under beskattningsåret – synes RÅ 1986 not 250 (Astra) och RÅ 1986 not 251 (PLM) vara obsoleta.

Direktpension

Direktpension kan omfatta arbetstagare av alla kategorier.

Vanligt förekommande slag av direktpension är sådan pension som går utöver de kvantitativa reglerna i 28 kap. IL. Pensionen utgår vanligen till personer med bestämmande inflytande eller deras närstående och till vissa anställda som på grund av sin tjänsteställning och befattning inte omfattas av någon kollektivavtalad allmän pensionsplan (s.k. frikretsare) samt till andra personer som en form av pension utöver föreliggande pensionsavtal.

När det gäller direktpension finns inga *uttryckliga* kvalitativa eller kvantitativa regler i IL. Direktpension faller in under de allmänna bestämmelserna om personalkostnader såsom kostnad i näringsverksamhet.

Trots att särskilda regler för direktpension saknas torde krävas att det föreligger ett pensioneringssyfte, varför utgångspunkten vid en bedömning av pensionssyftet böra vara de i 58 kap. IL angivna kvalitativa reglerna. Exempelvis föreligger inte ett pensionssyfte om en 25 årig anställd begär att få hela eller större delen av sin lön innestående, för att vid 65 års ålder ta ut denna lönefordran som pension.

Utgångspunkten för bedömningen av om direktpension föreligger eller inte, bör vara arbetstagarens ålder, arbetsinsats, pensionsskydd, pensionsmedförande lön, nuvarande och retroaktiv tjänstetid samt för huvuddelägare och liknande personer uttagen lön respektive konsolidering av företaget.

En svårighet med direktpension är att avgöra om fråga är om pension, lön eller förtäckt utdelning.

Direktpension kan ges både före och efter 65 års ålder. En utgångspunkt vid bedömning beträffande arbetstagarens ålder och fråga om pension kan vara dispenspraxis enligt 58 kap och 59 kap. IL. Jämför dock RÅ 1990 ref. 95.

Tryggande av direktpension kan inte ske i förtid med avdragsrätt vid arbetsgivarens inkomsttaxering. En utlovad direktpension garanteras arbetstagaren vanligtvis genom kapitalförsäkring, som pantförskrivs till säkerhet för pensionsborgenären. Andra sätt att garantera direktpension utgörs av inteckning i fastighet, borgen och dylikt.

Utbetalning av direktpension görs först när pensionsåldern inträder. Då inträder också avdragsrätten för arbetsgivaren. När en

kapitalförsäkring tecknats som garanti för pensionen, sker först en utbetalning av försäkringsbeloppet till arbetsgivaren, som då får likvida medel för utbetalning av pensionen.

En fråga som ofta uppkommer är om en anställd kan uppbära pension och lön samtidigt, samt arbeta kvar i företaget eller i något av koncernens företag. Arbetar den anställde kvar i företaget med oförändrade arbetsuppgifter, även om lönen minskas, torde utbetalda belopp behandlas som lön och inte pension. Vid beräkningen bör hänsyn tas till förändringen av arbetsuppgifter och ställning i företaget, den anställdes ålder samt förändringar av arbetstid och lönevillkor.

En vanlig företeelse är att den pantsatta kapitalförsäkringen överlåts till den anställde när dennes anställning upphör i förtid m.m. Denna överlåtelse medför då en beskattning som kontant lön, eftersom beloppet är känt till sin storlek och utgör ersättning för utfört arbete och i övrigt härrör från tjänsteförhållandet. I princip överlåter arbetsgivaren sin fordringsrätt på försäkringsbeloppet till den anställde. Vid ett sådan förhållande är det således inte fråga om någon utbetald direktpension (KR G 1992-03-23, målnr 6652-1990).

Frågan om förtäckt utdelning eller inte vid utbetalning av direktpension har med avseende på pensionsbeloppets storlek prövats av RR i ett flertal äldre rättsfall: RÅ 1945 not 600, RÅ 1954 not 9 och not 1529, RÅ 1963 not 1140 , RÅ 1966 not 424 och RÅ 1967 not 1349. I samtliga fall har belopp utöver skälig pension blivit beskattade som förtäck utdelning.

Här föreligger ytterst en bevisfråga om skäligheten av det såsom pension utbetalda beloppet.

I RÅ 1982 1:63 grundades utbetald pension till huvuddelägare tillika VD i företaget inte på aktuell lön utan på en citerad marknadsmässig lön med hänsyn till återhållsamhet i löneuttagen p.g.a. företagets resultat och likviditet samt till VD:s föreliggande pensionsskydd utöver folkpension och ATP. Utgående pension skulle regleras efter basbeloppets utveckling. RR ansåg att någon förtäckt utdelning inte förelåg med hänsyn till VD:s anställningstid, arbetsuppgifter och omständigheter i övrigt.

Frågan om periodiskt understöd var avdragsgillt, enligt bestämmelserna före 1991-01-01, till den del utbetald direktpension inte kunde anses utgöra pension har prövats av RR i RÅ 1984 1:3 avseende förhandsbesked RSV FB Dt 1984:9. I målet medgav RR ett aktiebolag avdrag för periodiskt understöd enligt dåvarande 46 § 2 mom. 1) KL för den del av utbetalt belopp som inte kunde anses utgöra pension. Här var emellertid också fråga om en fas-

tighetsöverlåtelse till aktiebolaget av ett av företagsledaren ägt fastighetsbestånd. Detta påverkade troligen utgången i målet med hänsyn till dåvarande beskattningsregler vid fastighetsöverlåtelser. I RR:s domskäl sägs att det utbetalda pensionsbeloppet ”till ej oväsentlig del utgör ersättning för de värden som…. genom fastighetsöverlåtelsen…tillförts bolaget.”

RR har i en prövning av ett opublicerat förhandsbesked, RÅ 1987 not 656, medgett avdrag för pension både till en f.d. företagsledare och dennes hustru för beräknade marknadsmässiga löner med hänsyn till konsolideringar och investeringar i företaget. Verksamheten i bolaget hade en betydande omfattning. VD:n hade rätt till ITP-pension på de löneuttag som hade gjorts under anställningen.

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag utgör i regel inte tjänstepension, eftersom pensionssyfte saknas och ersättning ofta grundas på anställningsförhållanden och anställningstid. I många avtal om avgångsvederlag ges den anställde möjlighet att välja hur vederlaget ska betalas ut, t.ex. i form av lön eller pensionsförsäkring. I och med att den anställde på något sätt har valfrihet dvs. belopp står till den anställdes disposition, utgör hela vederlaget lön som emanerar från den tidigare innehavda tjänsten. Den tecknade pensionsförsäkringen utgör således lön och den anställde kan medges avdrag i form av allmän avdrag enligt 59 kap. IL (KR Sundsvall 1993-05-28, målnr 4533-1991).

SKV har här också möjlighet att ge dispens för förhöjt avdrag enligt 59 kap. IL om förutsättningar finns.

En ersättning som angetts såsom avgångsvederlag kan också i vissa fall vara av pensionsliknande karaktär (RÅ 1989 ref 84).

Delpension

Det förekommer att företag avsätter medel till delpension i egen regi och därefter yrkar avdrag enligt kompletteringsregeln för avsatta medel. Frågan har tidigare varit föremål för RR:s prövning. I ett överklagat förhandsbesked, som gällde tolkningen av de tidigare bestämmelserna, förklarade RR i dom RÅ 1990 not 453 att ryms inom-regeln inte var tillämplig när fråga var om delpension till anställda mellan 60-65 år som hade en lön understigande 7,5 basbelopp, eftersom ITP-planen inte medgav en sådan förmån.

SRN har i ett förhandsbeskedsärende funnit att en s.k. delpension utgjorde en lönekompensation under ledighet och att arbetsgivaren skulle få avdrag vid utbetalningstillfället, varför bestämmelserna om arbetsgivares pensionskostnader i 28 kap. IL inte var tillämpliga. Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref 6 fastställt förhandsbeskedet. SRN fann att fråga var om en lönekompensation under ledighet och att arbetsgivaren erhåller avdragsrätt

vid utbetalningstillfället, varför bestämmelserna om arbetsgivares pensionskostnader i 28 kap. IL inte var tillämpliga.

Pension vid företagsöverlåtelser

Vid försäljning av ett företag kan huvuddelägare och andra anställda få sina pensionsförmåner säkerställda, om så inte har skett tidigare, genom att pensionsutfästelser utfärdas och anges i köpekontraktet.

Om det i köpekontraktet vid en företagsöverlåtelse finns angivet att oantastbara pensionsutfästelser föreligger, som gjorts innan köpeavtalets dagtecknades, gäller utfästelserna som pensionsgrundande pensionslöften enligt RR:s dom RÅ 1978 not 223.

De vanliga civilrättsliga och skatterättsliga kraven på pensionsutfästelserna ska dock var uppfyllda för att avdrag ska medges.

RR har i dom RÅ 1987 ref 131 även förklarat det möjligt att en säljare vid företagsöverlåtelse kan avstå från tidigare erhållna pensionsutfästelser och härigenom öka försäljningslikviden för aktierna i bolaget, som då beskattades enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Idrottsmännens pensioner

För idrottsmän och deras pensionslösningar gäller samma regler för pensioner som för övriga anställda eller egenföretagare. Således gäller vad som sagts ovan om kriterier för pension och direktpension samt kontantprincipen.

För idrottsmän finns särskilda förhållanden som påverkar den skatterättsliga bedömningen. En fråga som uppkommer är hur anställningstiden ska beräknas. Ska den beräknas från idrottsutövandets början, från första ersättning för idrottsutövande eller från den tidpunkt då anställningen påbörjats på elitnivå med kontrakterad lön? En annan fråga är hur livsinkomsten ska beräknas för idrottsmän. Ytterligare en fråga är hur gränsen mellan lön och pension ska dras. Hur ska frågan om valfrihet mellan lön och pension påverka bedömningen? I ett förhandsbesked från Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden RSV FB Dt 1985:22 har begreppet tillgängligt för lyftning och vilka ersättningar som påverkade pensionen varit föremål för prövning. Förutsättningarna i ansökan om förhandsbesked var bl.a. att ett spelarkontrakt var ingånget och upprättat före spelårets ingång, av kontraktet framgick ersättning och utfäst pension och pensionsutfästelse lämnades på intjänad pension. Förhandsbeskedet utmynnade i att begreppet ”tillgängligt för lyftning” skulle tolkas utifrån punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL (motsvarar nuvarande 10 kap. 8 § IL).

Således får en bedömning göras i det enskilda fallet avseende idrottsmännens pensioner och avdragsrätt vid inkomsttaxeringen samt beskattning av idrottsmän.

I RÅ 2001 not 166 har frågan om tidpunkt för inkomstbeskattning vid utfästelse om direktpension till idrottsmän säkerställd genom pantsättning i kapitalförsäkring eller genom pensionsstiftelse samt frågor om särskild löneskatt på pensionskostnader vid skuldföring för arbetsgivaren av den utfästa pensionen behandlats. Pensionerna till idrottsmännen skulle utgå under minst fem år och efter det att idrottsmännens karriär på elitnivå hade upphört. RR fastställde beskattningstidpunkten till när pensionerna blir tillgängliga för lyftning för idrottsmännen. RR ansåg att föreningen skulle erlägga SLP vid utbetalningen av pensionen, oavsett att föreningen i sin balansräkning hade skuldfört utfästa direktpensioner. SRN avvisade frågorna i ansökan om principerna för beräkning av idrottsmännens pensioner och om växling skulle kunna ske för ersättningar för landslagsuppdrag till pensioner hos aktuellt idrottsförbund.

SPP:s återbäring

I RÅ 2000 not 54 fastställde RR SRN:s beslut 1999-11-03, att SPP:s (Alectas) återbäring ska tas upp till beskattning när intäkten skulle redovisas enligt vad som följer av god redovisningssed. SPP (Alecta) har i sina grunder givit anvisningar om hur återbäringen ska utgå. Beträffande SLP hänvisas till del 4 kap. 31.

BFN har i BFNAR 2000:1 och 2001:5 lämnat allmänna råd om hur en fordran på SPP:s återbäring bör redovisas i balansräkningen och resultaträkningen. RSV har i en skrivelse 2000-10-25, dnr 9678-00/110, uttryckt sin syn på vissa skatterättsliga frågor i anslutning till SPP-återbetalningen och i en skrivelse 2001-12-13, dnr 12113-01/110, behandlat frågan om hur fordran på överskottsmedel ska tas upp i boksluten i april, juni eller augusti 2001 med hänsyn till ändrade villkor för återbäringen.

Även andra försäkringsbolag och pensionskassor m.fl. exempelvis Skandia, Arkitekternas pensionskassa m.fl. har lämnat återbäring på samma sätt som SPP.

11.9 Övergångsbestämmelser

De äldre övergångsbestämmelserna som fortfarande gäller framgår av ikraftträdandelagen ILP. I 2 kap. 1 – 21 §§ ILP finns övergångsbestämmelser om personförsäkringar och i 43 – 44 §§ ILP i fråga om pensionsutfästelser som lämnats före 1967 respektive 1976. Därutöver finns i 103 § ILP övergångsbestämmelser till 58 kap. IL avseende försäkringsavtal och försäkringstekniska riktlinjer.

De upphävda lagarna tillämpas alltjämt för 2001 och tidigare års taxeringar samt vid senare taxeringar i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet av IL till den del detta leder till lägre skatt.

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 2001:13)

Män ej aktuell pension

Räntefot	3,50%
Avkastningsskatt	15%

Ålder i år	Ännu ej aktuell ålders-/familjepension							Ej aktuell familje-pension
	Pensionsålder							
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år *)	67 år **)	70 år	
25	8,290	6,206	5,464	5,111	4,471	3,851	2,992	3,172
26	8,511	6,371	5,609	5,247	4,590	3.954	3.072	3,252
27	8,738	6,541	5,758	5,378	4,712	4,059	3,154	3,333
28	8,971	6,716	5,912	5,531	4,838	4,168	3,238	3,415
29	9,210	6,895	6,070	5,679	4,967	4,279	3,324	3,499
30	9,457	7,079	6,232	5,830	5,100	4,393	3,413	3,583
31	9,710	7,269	6,399	5,986	5,236	4,511	3,504	3,668
32	9,970	7,463	6,570	6,147	5,377	4,632	3,598	3,755
33	10,238	7,664	6,747	6,312	5,521	4,756	3,695	3,842
34	10,513	7,870	6,928	6,482	5,670	4,884	3,794	3,930
35	10,796	8,082	7,115	6,656	5,823	5,016	3,897	4,018
36	11,088	8,300	7,307	6,836	5,980	5,151	4,002	4,106
37	11,388	8,525	7,505	7,021	6,142	5,291	4,110	4,195
38	11,698	8,757	7,709	7,212	6,309	5,434	4,222	4,284
39	12,016	8,995	7,919	7,408	6,480	5,582	4,337	4,373
40	12,345	9,241	8,135	7,611	6,657	5,735	4,455	4,462
41	12,683	9,495	8,359	7,820	6,840	5,892	4,578	4,550
42	13,032	9,756	8,589	8,035	7,028	6,054	4,704	4,638
43	13,393	10,026	8,826	8,257	7,223	6,222	4,834	4,725
44	13,765	10,305	9,072	8,487	7,424	6,395	4,968	4,810
45	14,150	10,593	9,325	8,724	7,631	6,574	5,107	4,895
46	14,548	10,890	9,587	8,969	7,846	6,758	5,251	4,977
47	14,960	11,199	9,859	9,223	8,068	6,950	5,399	5,058
48	15,386	11,518	10,140	9,486	8,298	7,148	5,553	5,136
49	15,828	11,849	10,431	9,759	8,536	7,353	5,713	5,212
50	16,287	12,193	10,734	10,042	8,784	7,566	5,878	5,285
51	16,764	12,549	11,048	10,336	9,041	7,788	6,050	5,354
52	17,260	12,921	11,375	10,641	9,308	8,018	6,229	5,419
53	17,777	13,308	11,715	10,960	9,587	8,258	6,416	5,480
54	18,316	13,711	12,071	11,292	9,878	8,509	6,611	5,535
55	-	14,133	12,442	11,639	10,181	8,770	6,814	5,585
56	-	14,574	12,830	12,003	10,499	9,044	7,026	5,628
57	-	15,036	13,237	12,384	10,833	9,331	7,249	5,664
58	-	15,522	13,665	12,784	11,183	9,633	7,484	5,693
59	-	16,034	14,116	13,206	11,551	9,950	7,731	5,713
60	-	-	14,591	13,650	11,940	10,286	7,991	5,723
61	-	-	15,094	14,121	12,352	10,640	8,266	5,723
62	-	-	-	14,620	12,789	11,016	8,559	5,712
63	-	-	-	-	13,253	11,417	8,870	5,689
64	-	-	-	-	13,749	11,844	9,201	5,653
65	-	-	-	-	-	12,301	9,557	5,603
66	-	-	-	-	-	12,792	9,938	5,539
67	-	-	-	-	-	-	10,350	5,459
68	-	-	-	-	-	-	10,796	5,363
69	-	-	-	-	-	-	11,281	5,251

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS2001:13)

Kvinnor ej aktuell pension

Räntefot	3,50%
Avkastningsskatt	15%

Ålder i år	Ännu ej aktuell ålders-/familjepension							Ej aktuell familje-pension
	Pensionsålder							
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år *)	67 år **)	70 år	
25	9,470	7,338	6,570	6,204	5,535	4,880	3,956	1,819
26	9,722	7,533	6,745	6,369	5,681	5,009	4,061	1,865
27	9,980	7,732	6,924	6,538	5,832	5,142	4,169	1,911
28	10,245	7,938	7,108	6,712	5,987	5,279	4,280	1,958
29	10,517	8,149	7,297	6,890	6,146	5,419	4,393	2,006
30	10,796	8,365	7,491	7,073	6,310	5,563	4,510	2,054
31	11,084	8,588	7,690	7,261	6,477	5,711	4,630	2,103
32	11,379	8,817	7,895	7,455	6,650	5,863	4,754	2,152
33	11,682	9,052	8,105	7,654	6,827	6,020	4,880	2,202
34	11,994	9,293	8,322	7,858	7,010	6,180	5,011	2,252
35	12,315	9,542	8,544	8,068	7,197	6,345	5,145	2,302
36	12,644	9,797	8,772	8,284	7,389	6,515	5,282	2,352
37	12,983	10,060	9,008	8,506	7,587	6,690	5,424	2,403
38	13,331	10,330	9,249	8,734	7,791	6,869	5,569	2,453
39	13,690	10,607	9,498	8,939	8,000	7,054	5,719	2,504
40	14,059	10,893	9,754	9,210	8,216	7,244	5,873	2,554
41	14,438	11,187	10,017	9,459	8,438	7,439	6,032	2,604
42	14,829	11,490	10,288	9,715	8,666	7,641	6,195	2,654
43	15,231	11,801	10,567	9,978	8,901	7,848	6,363	2,703
44	15,645	12,123	10,855	10,250	9,143	8,061	6,536	2,751
45	16,072	12,453	11,151	10,530	9,393	8,282	6,714	2,799
46	16,513	12,795	11,456	10,818	9,650	8,508	6,898	2,845
47	16,967	13,146	11,771	11,116	9,916	8,742	7,088	2,890
48	17,435	13,510	12,097	11,423	10,189	8,984	7,284	2,934
49	17,919	13,884	12,432	11,740	10,472	9,233	7,486	2,976
50	18,419	14,272	12,779	12,067	10,764	9,491	7,695	3,016
51	18,936	14,672	13,138	12,406	11,066	9,757	7,911	3,054
52	19,471	15,087	13,509	12,756	11,379	10,033	8,134	3,090
53	20,025	15,516	13,893	13,119	11,703	10,318	8,365	3,122
54	20,559	15,960	14,291	13,495	12,038	10,614	8,605	3,152
55	-	16,422	14,704	13,885	12,386	10,921	8,854	3,178
56	-	16,901	15,134	14,290	12,748	11,239	9,112	3,201
57	-	17,399	15,580	14,712	13,123	11,571	9,381	3,219
58	-	17,918	16,044	15,150	13,515	11,916	9,661	3,232
59	-	18,459	16,529	15,608	13,923	12,275	9,952	3,240
60	-	-	17,034	16,085	14,349	12,651	10,257	3,243
61	-	-	17,564	16,585	14,794	13,044	10,576	3,239
62	-	-	-	17,108	15,261	13,456	10,909	3,229
63	-	-	-	-	15,752	13,888	11,260	3,212
64	-	-	-	-	16,268	14,343	11,629	3,187
65	-	-	-	-	-	14,823	12,017	3,155
66	-	-	-	-	-	15,330	12,429	3,114
67	-	-	-	-	-	-	12,864	3,064
68	-	-	-	-	-	-	13,327	3,005
69	-	-	-	-	-	-	13,821	2,936

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 2001:13)

Män ej aktuell pension

Räntefot	3,00%
Avkastningsskatt	15%

Ålder i år	Ännu ej aktuell ålders-/familjepension							Ej aktuell familje-pension
	Pensionsålder							
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år *)	67 år **)	70 år	
25	10,004	7,601	6,732	6,317	5,557	4,816	3,777	3,988
26	10,225	7,769	6,881	6,457	5,680	4,923	3,861	4,071
27	10,452	7,942	7,033	6,600	5,806	5,032	3,946	4,155
28	10,683	8,118	7,189	6,746	5,935	5,144	4,034	4,240
29	10,921	8,298	7,349	6,896	6,067	5,258	4,123	4,325
30	11,164	8,483	7,513	7,049	6,202	5,375	4,215	4,412
31	11,412	8,672	7,680	7,206	6,340	5,495	4,309	4,498
32	11,667	8,865	7,851	7,367	6,482	5,617	4,405	4,586
33	11,928	9,064	8,027	7,532	6,627	5,743	4,504	4,673
34	12,195	9,267	8,207	7,701	6,775	5,872	4,605	4,761
35	12,469	9,475	8,391	7,874	6,927	6,004	4,708	4,848
36	12,750	9,688	8,580	8,051	7,083	6,139	4,814	4,936
37	13,038	9,907	8,774	8,233	7,243	6,277	4,923	5,023
38	13,334	10,132	8,973	8,420	7,408	6,420	5,035	5,110
39	13,637	10,362	9,177	8,611	7,576	6,566	5,149	5,196
40	13,949	10,599	9,387	8,808	7,749	6,716	5,267	5,281
41	14,269	10,842	9,602	9,010	7,927	6,870	5,388	5,365
42	14,598	11,092	9,823	9,218	8,110	7,028	5,512	5,448
43	14,936	11,349	10,051	9,431	8,298	7,191	5,639	5,529
44	15,284	11,613	10,285	9,651	8,491	7,359	5,771	5,609
45	15,642	11,886	10,527	9,878	8,690	7,531	5,906	5,686
46	16,012	12,167	10,775	10,111	8,895	7,709	6,046	5,761
47	16,393	12,456	11,032	10,352	9,107	7,893	6,190	5,834
48	16,787	12,756	11,297	10,600	9,326	8,082	6,338	5,903
49	17,194	13,065	11,571	10,857	9,552	8,278	6,492	5,969
50	17,615	13,385	11,854	11,123	9,786	8,481	6,651	6,031
51	18,052	13,717	12,148	11,399	10,029	8,691	6,816	6,089
52	18,505	14,061	12,453	11,685	10,280	8,909	6,987	6,141
53	18,975	14,418	12,770	11,982	10,542	9,136	7,165	6,189
54	19,465	14,791	13,099	12,291	10,814	9,372	7,350	6,231
55	-	15,179	13,443	12,614	11,098	9,618	7,543	6,266
56	-	15,584	13,802	12,951	11,394	9,875	7,744	6,294
57	-	16,009	14,178	13,304	11,704	10,143	7,955	6,314
58	-	16,454	14,572	13,674	12,030	10,426	8,176	6,325
59	-	16,922	14,987	14,063	12,372	10,722	8,409	6,327
60	-	-	15,424	14,473	12,733	11,035	8,654	6,319
61	-	-	15,886	14,906	13,115	11,366	8,913	6,299
62	-	-	-	15,366	13,519	11,716	9,188	6,268
63	-	-	-	-	13,949	12,089	9,480	6,224
64	-	-	-	-	14,407	12,486	9,792	6,166
65	-	-	-	-	-	12,911	10,126	6,094
66	-	-	-	-	-	13,369	10,484	6,007
67	-	-	-	-	-	-	10,871	5,904
68	-	-	-	-	-	-	11,290	5,784
69	-	-	-	-	-	-	11,745	5,648

Tariffer enligt Tryggandelagens grunder (FFFS 2001:13)

Kvinnor ej aktuell pension

Räntefot	3,00%
Avkastningsskatt	15%

Ålder i år	Ännu ej aktuell ålders-/familjepension							Ej aktuell familje-pension
	Pensionsålder							
	55 år	60 år	62 år	63 år	65 år *)	67 år **)	70 år	
25	11,512	9,054	8,156	7,724	6,930	6,147	5,030	2,278
26	11,766	9,254	8,336	7,895	7,083	6,282	5,141	2,236
27	12,025	9,458	8,520	8,069	7,239	6,421	5,254	2,374
28	12,291	9,667	8,708	8,247	7,399	6,563	5,370	2,422
29	12,562	9,880	8,900	8,429	7,562	6,708	5,489	2,470
30	12,840	10,099	9,097	8,615	7,729	6,856	5,610	2,519
31	13,124	10,322	9,298	8,806	7,901	7,008	5,734	2,569
32	13,415	10,551	9,504	9,001	8,076	7,163	5,861	2,618
33	13,712	10,785	9,715	9,201	8,255	7,322	5,991	2,668
34	14,017	11,024	9,930	9,405	8,438	7,484	6,124	2,718
35	14,329	11,269	10,151	9,614	8,626	7,651	6,260	2,767
36	14,648	11,520	10,377	9,828	8,818	7,821	6,400	2,817
37	14,974	11,777	10,609	10,047	9,014	7,995	6,543	2,866
38	15,309	12,041	10,846	10,272	9,216	8,174	6,689	2,915
39	15,652	12,310	11,089	10,502	9,422	8,357	6,839	2,963
40	16,003	12,587	11,338	10,738	9,634	8,545	6,992	3,011
41	16,364	12,870	11,593	10,980	9,851	8,737	7,150	3,059
42	16,733	13,160	11,854	11,227	10,073	8,934	7,311	3,105
43	17,112	13,458	12,123	11,482	10,301	9,137	7,477	3,151
44	17,501	13,764	12,398	11,742	10,535	9,344	7,646	3,195
45	17,900	14,078	12,681	12,010	10,775	9,557	7,821	3,238
46	18,310	14,400	12,972	12,285	11,022	9,776	8,000	3,280
47	18,731	14,732	13,270	12,568	11,276	10,001	8,184	3,320
48	19,164	15,073	13,577	12,859	11,536	10,233	8,373	3,358
49	19,610	15,423	13,893	13,158	11,805	10,471	8,568	3,395
50	20,169	15,784	14,218	13,466	12,081	10,716	8,769	3,428
51	20,542	16,156	14,553	13,783	12,366	10,968	8,975	3,459
52	21,030	16,540	14,899	14,111	12,660	11,229	9,188	3,488
53	21,534	16,936	15,256	14,449	12,963	11,498	9,409	3,513
54	22,054	17,345	15,624	14,798	13,276	11,776	9,636	3,534
55	-	17,769	16,006	15,159	13,600	12,063	9,871	3,551
56	-	18,208	16,401	15,533	13,936	12,361	10,115	3,565
57	-	18,662	16,811	15,921	14,284	12,670	10,368	3,573
58	-	19,135	17,236	16,324	14,646	12,990	10,630	3,576
59	-	19,627	17,679	16,744	15,022	13,324	10,903	3,574
60	-	-	18,141	17,181	15,414	13,672	11,188	3,566
61	-	-	18,622	17,637	15,823	14,035	11,485	3,551
62	-	-	-	18,114	16,252	14,415	11,796	3,529
63	-	-	-	-	16,700	14,813	12,121	3,500
64	-	-	-	-	17,172	15,231	12,464	3,462
65	-	-	-	-	-	15,672	12,824	3,417
66	-	-	-	-	-	16,137	13,205	3,363
67	-	-	-	-	-	-	13,608	3,299
68	-	-	-	-	-	-	14,037	3,227
69	-	-	-	-	-	-	14,493	3,145

11.10 Personalstiftelse

Civilrättslig lagstiftning

I 1 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen (1994:1220), SL, som trädde i kraft 1996-01-01, sägs att för personalstiftelser gäller endast lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (TrL). Denna lag trädde i kraft den 1 mars 1968 och ersatte lagen den 18 juni 1937 (nr 521) om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser. Lagstiftningen innehöll ett flertal övergångsbestämmelser som fortfarande i vissa stycken alltjämt är gällande bl.a. för äldre pensions- och personalstiftelser.

Den nya stiftelselagen innebär således ingen förändring mot vad hittills gällt för pensions- och personalstiftelser vid 1995 och tidigare års taxeringar. Genom stiftelselagen upphävs dock tillsynslagen från 1996-01-01 enligt 2 § i lagen (1994:1221) om införande av stiftelselagen.

Företagsanknuten stiftelse

Begreppet företagsanknuten stiftelse är ett samlingsbegrepp för pensions- och personalstiftelser. Regler för dessa finns i TrL. Vinstandelsstiftelser och familjestiftelser omfattas inte av begreppet företagsanknuten stiftelse i TrL:s mening.

En personalstiftelse är enligt TrL *en av arbetsgivaren* bildad stiftelse (27 § TrL, jfr RÅ 1984 1:72:I), vars ändamål är att till anställda och efterlevande främja annan välfärd än pension, lön eller annan förmån (exempelvis bostadsförmån) som arbetsgivaren enligt anställningsavtal/tjänsteavtal eller i övrigt är skyldig att utge.

Vid bildandet av en stiftelse fordras en rättshandling, vanligen ett styrelsebeslut eller ett på ordinarie bolagsstämma fattat beslut och som innebär en förmögenhetsöverföring av real egendom som bildar en självständig förmögenhet och som ska tjäna ett bestämt ändamål.

Därutöver fordras val av en från stiftaren skild styrelse, vars ledamöter enligt TrL ska väljas till lika antal av arbetsgivare/ förvaltare och de arbetstagare (destinatärer) som omfattas av stiftelsens ändamål. Stiftelseförordnandet är i princip oåterkalleligt.

Realstiftelse

I och med TrL:s tillkomst måste en personalstiftelse vara en realstiftelse (28 § TrL). Avsättning måste ske genom att kontanter, värdepapper (aktier, obligationer, m.m.), fastighet eller jämförliga tillgångar överlämnas till stiftelsen (prop. 1967:83).

Försäljning av fastighet till stiftelsen kan göras av det företag som bildat stiftelsen, under förutsättning att köpet utgör ett led i

stiftelsens fullföljande av ändamålet och att köpet sker till marknadsmässigt pris (RÅ 1963 ju not 34).

Återlån

En personalstiftelsen får inte ha fordran mot arbetsgivaren. Till skillnad från vad som gäller för pensionsstiftelser kan återlån av stiftelsen inte ske (Jfr RÅ 1986 not 904), inte ens mot ställd säkerhet. Förekommer ett sådant avtal om fordran, är det ogiltigt. Före TrL:s tillkomst var dock återlån från en personalstiftelse tillåtet. Beträffande äldre personalstiftelser och fordran som uppkommit före TrL:s tillkomst, se p. 6 av övergångsbestämmelserna till TrL.

I övrigt blir låneförbudsreglerna i 11 § TrL (jfr 10 kap. 3 § och 11 kap. 45 § IL samt 12 kap. 7 § och 19 kap. 1 § ABL) tillämpliga och avser då främst fysiska personer enligt närståendebegreppet i 2 kap. 22 § IL samt juridiska personer i vilka de fysiska personerna har bestämmande inflytande. Beslut avseende låneförbud enligt 11 § tredje stycket TrL sker hos SKV enligt 33 § TrL och enligt bestämmelserna i IL och ABL. Ett sådant beslut kan överklagas till länsrätt. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätt.

Tillsyn

I 3 och 8 §§ lagen (1929:116) om tillsyn över stiftelser (tillsynslagen) sägs att anmälningsplikt alltid föreligger för pensions- och personalstiftelser och att sådana stiftelser inte undantas från tillsyn. Stiftelsens styrelse ska göra en anmälan till Länsstyrelsen, tillsynsmyndigheten om tillsyn inom sex månader från det att styrelsen mottagit sitt uppdrag. Tillsynen är obligatorisk.

Tillsynsmyndighet är länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sin hemvist (31 § TrL). Om stiftelsen är gemensam för flera arbetsgivare står stiftelsen i regel under tillsyn av den länsstyrelse i det län där den arbetsgivare som bildat stiftelsen har sin hemvist. Det ankommer således på tillsynsmyndigheten att kontrollera att stiftelsens medel används på rätt sätt och att stadgarna är rätt utformade.

En registrerings- och tillsynsavgift utgår för personalstiftelser.

Konkurs och likvidation

Vid en arbetsgivares konkurs ska stiftelsen likvideras. Enligt 4 kap. 9 § Konkurslagen (1987:672) kan återvinning ske av medel som överlämnats till stiftelsen.

Vid en konkurs saknas möjlighet att genom permutation omvandla en personalstiftelse till en allmännyttig stiftelse (30 § TrL), eftersom medlen ska användas för att främja välfärden till destinatärernas fromma.

Bokföringsskyldighet

Pensions- och personalstiftelser är enligt 2 kap. 3 § BFL bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldigheten ska fullgöras enligt BFL. En stiftelse ska enligt BFL upprätta årsredovisning, som ska bestå

av den resultaträkning och den balansräkning som har tagits in i årsbokslutet samt av en förvaltningsberättelse med uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

I 4 kap. 1 § LSK som innefattar den som är skyldig att lämna självdeklaration m.m., dvs. även en personalstiftelse, sägs: ”är också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.”

Skatterättslig lagstiftning

En personalstiftelse utgör i regel en sådan juridisk person som omtalas i 6 kap. 3 § IL, vilket innebär att den är obegränsat skattskyldig (se vidare nedan under *Stiftelsens inkomstbeskattning*).

Avsättning till personalstiftelse i företaget

I regel föreligger avdragsrätt för olika personalaktiviteter under begreppen personalvård och personalens välfärd oavsett om aktiviteterna drivs i företagets egen regi eller om bidrag härför lämnas till en personalstiftelse eller personalförening.

Avsättning utgör en onerös förmögenhetsdisposition (vinstdisposition) från företaget och saknar en benefik karaktär (SOU 1937:13).

Avdragsrätten för bidrag till personalstiftelse är reglerad i 16 kap. 14 § IL. En förutsättning för avdragsrätt är, att en till arbetsgivare tillhörig personalstiftelse är att anse som en personalstiftelse enligt TrL. För övriga personalstiftelser föreligger således inte någon avdragsrätt. Däremot kan avdrag under vissa förutsättningar ske till en av personalen bildad personalförening.

Enligt 16 kap. 14 § IL får arbetsgivare avdrag för medel som förs över till en personalstiftelse enligt TrL. I RÅ 1995 ref 37 medgavs avdrag för avsättning till en personalstiftelse, som inte ansågs uppfylla kraven enligt 27 § TrL avseende främjande av personalens välfärd. Trots detta ansåg RR att arbetsgivaren var berättigad till avdrag för avsättning till personalstiftelse enligt TrL. Skälet härtill var att stiftelsen var bildad i enlighet med TrL, med stadgar som fastställts av Länsstyrelsen. Stiftelsen stod också under Länsstyrelsens tillsyn.

Begränsningsregeln avseende fåmansföretag har slopats.

Det finns inte någon begränsning av engångsavsättningar till personalstiftelse för inköp av fastighet, mark, byggnad, markanläggningar, byggnads- eller markinventarier och andra inventarier. Detta får den effekten att en tillgång som i företaget endast skulle ha medfört årliga värdeminskningsavdrag skrivs av direkt (SOU 1948:22 sid. 176). I gengäld kan sägas, att arbetsgivaren

(företaget) förlorar äganderätten till fastigheten. Avsättning till personalstiftelse kan även ske i fråga om realtillgångar.

Avdragsrätten för företaget påverkas inte av den anställdes eller dennes efterlevandes skattskyldighet för förmånerna från stiftelsen eller av tolkningen av begreppet välfärd.

Följande krav uppställs för att en avsättning ska vara avdragsgill enligt IL

- Personalstiftelsen är bildad i enlighet med TrL vad avser ändamål, styrelse, tillsyn m.m. (RÅ 1965 ju not 36).

Vid denna tillsynsmyndighetens prövning ska en helhetsbedömning ske av samtliga kriterier, varvid stiftelsens stadgar noggrant bör genomgås.

- Avsatta medel överlämnas till stiftelsen senast deklarations eller anståndsdagen.

Personalstiftelse ska enligt 27 § TrL vara grundad av arbetsgivaren och ha till ändamål att främja arbetstagares eller dennes efterlevandes välfärd, vilket inbegriper även nytta och trevnad för personalen (RÅ 1983 1:9). Enligt förarbetena till TrL och KL (prop. 1967:83 och 84) ansågs denna lydelse ersätta det i tidigare lagtext (KL) intagna villkoret för avdragsrätt, nämligen att stiftelsens ändamål för de avsatta medlen var av sådan beskaffenhet att arbetsgivaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv bestritt kostnaden (RÅ 1958 not 1381). Ändringen var redaktionell och avsåg inte någon ändring i sak.

Om t.ex. avsatta medel huvudsakligen ska komma företagsledaren eller honom närstående till godo föreligger inte en stiftelse i TrL:s mening (R 75 1:18, RÅ 1984 1:72 fall 2, RÅ 1987 not 188).

Ändamålet med stiftelsen får inte vara att bereda förmåner åt allmänheten. Om stiftelsen t.ex. innehar en fritidsanläggning måste anläggningen huvudsakligen komma de anställda till del (SOU 1965:41 sid. 232, RÅ 1968 ref 46, RÅ 75 1:18, RÅ 1987 not 188).

Av prop. 1967:83 framgår att typiska ändamål för en personalstiftelse är att;

Ändamål

- anskaffa tomtmark för kommande stiftelseändamål (SOU 1954:19),
- bidrag till simhall (bad- och tvättinrättningar) för personalens fromma (RÅ 1945 not 236),
- anlägga idrottsplats (RÅ 1949 not 575),

– inrätta semesterhem, samlings- och fritidslokaler (fritidsfastigheter,
– daghem, m.m.., RÅ 1946 not 135, RÅ 1949 not 925),
– lämna studie- och utbildningsstipendier,
– lämna resestipendier,
– lämna understöd till olika fritidsaktiviteter som t.ex. tennis, bandy, skytte, samt musik.

En personalstiftelse som kan betecknas som en understödsstiftelse kan lämna;

– understöd vid sjukdom,
– arbetslöshetsunderstöd,
– hjälp vid olycksfall,
– kontantunderstöd vid anställds inträde i pensionsåldern,
– begravningshjälp och
– anskaffning av bostäder.

Förbjudna ändamål

En personalstiftelse får inte lämna sådan förmån som annars utgår på grund av tjänst enligt anställningsavtal. Om en stiftelse utger t.ex. bil-, kost- eller bostadsförmån eller främjar verksamhet med anknytning till arbetsgivarens näringsverksamhet eller om stiftelsen lämnar bidrag till internutbildning eller annan utbildning med anknytning till företagets verksamhetsområde är det inte fråga om personalfrämjande åtgärder eller kostnader i TrL:s mening utan om företagets normala rörelsekostnader.

Eftersom det är tillsynsmyndighetens uppgift att bevaka att personalstiftelserna uppfyller TrL:s krav kan kontakt tas med Länsstyrelsen för utredning av stiftelsernas verksamhet och status.

En personalstiftelse får inte inneha aktier i det bolag som bildat stiftelsen eller aktier i bolag i samma koncern utan tillsynsmyndighetens godkännande.

Därutöver ingår inte heller följande verksamhet i begreppet välfärd:

– utlåning av pengar till personal,
– bidrag till ekonomiska eller ideella föreningar (RÅ 1962 ref 17).

- bidrag till vila och miljöombyte för fåtal anställda (RÅ 1966 Ju not 47),
- tillhandahållande bostäder av för anställda (jfr p. 7 övergångsbestämmelserna TrL),
- jaktarrende (RÅ 1969 ju not 55) och
- anläggandet av kyrka (RÅ 1975 1:18).

Välfärdskriteriet prövas av Länsstyrelsen. SKV bör vid behov ta kontakt med tillsynsmyndigheten för en prövning av detta villkor.

Underlåtenhet att använda medel

Har en stiftelse under längre tid inte använt sina medel för att främja ändamålet torde en sådan stiftelse inte vara personalstiftelse i TrL:s mening. Begreppet ”längre tid” finns inte definierat varken i lagtext eller förarbeten och inte heller i rättspraxis.

Avdragsrätt bör inte föreligga för ytterligare avsättningar till en sådan stiftelse (RÅ 1967 not 941), varför kontakt bör tas med tillsynsmyndigheten för en bedömning av stiftelsens status.

Gemensam stiftelse

TrL uppställer inte något hinder mot att en stiftelse är gemensam för två eller flera arbetsgivare inom samma koncern (RÅ 1978 1:51, SRN 1986-10-28). Dock torde varje i koncernen ingående bolag vara tvunget avsätta lika mycket per anställd, för att stiftelsen ska kunna vara gemensam (jfr RÅ 1987 not 188). Dessutom ska en separat redovisning ske för varje bolag avseende avsättningar och destinatärer.

Även två helt skilda arbetsgivare kan ha en gemensam personalstiftelse, samförvaltning, under samma förutsättningar som ovan nämnts avseende koncernbolag.

Viss grupp anställda

Arbetsgivaren kan i stiftelseurkund förordna att stiftelsen ska omfatta endast viss grupp av anställda eller efterlevande (27 § TrL, jfr RÅ 1981 1:68). De som omfattas av stiftelsens ändamål utgör stiftelsens destinatärer.

Gottgörelse ur personalstiftelse

Alla medel som lämnar en personalstiftelse är i princip skattepliktiga, oavsett om de går som gottgörelse till arbetsgivaren eller direkt till den anställde som förmån.

En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter som faller inom ramen för stiftelsens ändamål (29 § TrL). Sådan gottgörelse är skattepliktig intäkt enligt 15 kap. 5 § IL.

Gottgörelse är inte skattepliktig intäkt till den del den utgår ur medel som avsatts till stiftelsen utan att arbetsgivaren fått avdrag för denna avsättning (KR i Jönköping 1992-04-08, målnr 4562-1989). Finns sådana beskattade medel i stiftelsen anses gottgörelse i första hand ske från dessa medel (15 kap. 5 § IL).

Har en personalstiftelse medel kvar sedan arbetsgivaren gottgjort sig äger stiftelsen själv förfoga över dessa medel genom utbetalning inom stiftelseändamålet.

Hela förmögenheten och inte endast avkastningen på förmögenheten står till förfogande för gottgörelse och ska användas för sitt ändamål. Avsikten är att en personalstiftelse inte ska kunna användas för att t.ex. bygga upp ett mera långsiktigt aktieinnehav. Undantag bör emellertid göras för de fall stiftelsen äger fast egendom som används för arbetstagarens välfärd, t.ex. ett semesterhem.

Den del av stiftelsens förmögenhet som är placerad i sådan egendom får inte mot stiftelsens vilja nyttjas för gottgörelse. Stiftelsen får också behålla tillräckliga medel för underhåll och skötsel av sådan egendom under de närmaste åren (29 § TrL).

Arbetsgivares gottgörelse får avse utgifter under det aktuella eller det närmast föregående räkenskapsåret (30 § jämfört med 15 § TrL).

Likvidation

Bestämmelserna om likvidation för en personalstiftelse är desamma som för en pensionsstiftelse (19 - 22 §§ TrL). Förhållandena vid en likvidation av personalstiftelse skiljer sig dock från en likvidation av en pensionsstiftelse genom att destinatärerna inte har någon utfästelse från arbetsgivaren och inte är fordringsägare i förhållande till arbetsgivaren.

En personalstiftelse ska träda i likvidation om följande inträffar;

- stiftelsens medel under avsevärd tid varit helt otillräckliga för sitt ändamål,
- stiftelsens medel inte längre kan anses behövliga för sitt ändamål,
- arbetsgivaren blivit försatt i konkurs och
- arbetsgivaren upphör med sin näringsverksamhet och stiftelsen inte blivit överförd till annan arbetsgivare.

Efter en realisation av stiftelsens tillgångar och efter en reglering av egna skulder ska stiftelsens medel användas för att främja destinatärernas välfärd (30 § TrL). Begreppet välfärd har här en mer vidsträckt betydelse än i 27 § TrL.

Med välfärd avses här även lön, pension m.m. I praktiken fördelas medlen vanligen mellan destinatärerna. Observera att det inte finns några hinder för att tilldela en kvarvarande destinatär medlen, oavsett om denne är huvudaktieägare eller ej.

Stiftelsens styrelse ska upprätta ett förslag till fördelning av stiftelsens medel mellan den aktuella destinatärskretsen. Sedan bör stiftelsens styrelse ta kontakt med tillsynsmyndigheten för yttrande över fördelningslistan m.m.

De förmåner en destinatär erhåller vid en likvidation utgör normalt en skattepliktig inkomst av tjänst.

Stiftelsens inkomstbeskattning

En personalstiftelse enligt TrL är obegränsat skattskyldig enligt 6 kap. IL. Av 7 kap. IL framgår att stiftelser i vissa fall är begränsat skattskyldiga.

En s.k. understödsstiftelse är enligt 7 kap. 16 § IL skattskyldig endast för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet. En stiftelse med ett kvalificerat allmännyttigt ändamål är enligt 7 kap. 3 § IL är skattskyldig endast för näringsverksamhet som hänför sig till fastighet och rörelse.

Den allmänna verksamheten i en personalstiftelse bedrivs i regel inte med något vinstsyfte, varför en särskild bedömning får ske utifrån den äldre förvärvskälleindelningen av vad som kan anses utgöra skattepliktig inkomst för en personalstiftelse (prop. 1990/91:110 s. 578-580). Vid denna bedömning gäller tidigare praxis (RÅ 1972 Fi not 1064, 1174). Inkomst av rörelse och fastighet samt kapital- och realisationsvinster ska beskattas och redovisas i näringsverksamheten (allmän självdeklaration blankett 3).

Äger stiftelsen en fastighet utgör denna i stiftelsens hand en näringsfastighet enligt 2 kap. 14 § IL. Samtliga intäkter och kostnader hänförliga till fastigheten inklusive kostnadstäckningsbidrag från stiftarföretaget ska redovisas i verksamheten. Kostnadstäckningsbidraget får anses utgöra en ersättning från arbetsgivaren för de anställdas nyttjande av stiftelsens fastighet/er och ska redovisas i verksamheten (LR i Älvsborgs län, dom 1992-09-24, målnr S 1571-91 och LR i Älvsborgs län, dom 1999-05-27, målnr 821-97).

Genom att reglerna om näringsverksamhet ska tillämpas för alla juridiska personer inklusive stiftelser m.fl. uppkommer även frågorna om uttagsbeskattning för stiftelsen vid uthyrning av lägenhet eller fastighet till lägre pris än marknadsvärde, åt stiftelsens destinatärer (KR i Jönköping, dom 1995-03-21. målnr 59-1993, KR i Gbg dom 1996-01-09, målnr 8562-63-1994).

Observera reglerna i 7 kap. 21 § IL avseende fastighet med specialbyggnad och vissa andra fastigheter. Ägare av de i lagrummet aktuella fastigheterna kan frikallas från skattskyldighet för fastighetsinkomst, i den mån ägarens inkomst härrör från sådan egen användning (RÅ 1991 ref 36) som gör att byggnaden vid fastighetstaxeringen ska indelas i specialbyggnad m.m. (Jfr KR i Göte-

borg, dom 1994-07-04, målnr 4668-1993).

Exempel på blandad verksamhet

En personalstiftelse driver en bad-, sport- och idrottsanläggning på sin fastighet med specialbyggnader, som består av mark och en byggnad i tre plan och som till helt eller till huvudsaklig del används av stiftarföretagets personal. I plan tre bedriver stiftelsen även konferensverksamhet som riktar sig mot utomstående företag.

Enligt 7 kap. 21 § IL är inkomsten från vissa specialbyggnader skattefri. Exempelvis är inkomst från bad-, sport- och idrottsanläggning skattefri. Detta innebär att inkomsten av fastigheten kommer att bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten ska därför vid blandad användning proportioneras.

Förvaltningskostnader

Regeringsrätten har RÅ 2001 not 82, prövat frågan om den nya förvärvskälleindelningen genom 1990 års skattereform innebär direkta eller indirekta förändringar för stiftelsers beskattning bl.a. med avseende på kostnader för intäkternas förvärvande i form av direkta och indirekta förvaltningskostnader. Före skattereformen förelåg avdragsrätt endast för ”rena” förvaltningskostnader, dvs. kostnader för intäkternas förvärvande. Resterande förvaltningskostnader avseende den ordinarie förvaltningen av en stiftelse medförde inte avdragsrätt vid inkomsttaxeringen. RR uttalade i domen: ”Genom skattereformen förändrades indelningen av inkomstslag och förvärvskällor. För juridiska personer utom dödsbon innebar förändringen att alla inkomster skulle beräknas gemensamt och hänföras till en och samma förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet, 1 § 3 mom. och 2 § 1 mom. SIL. Härav följer att den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet efter reformen beräknas enligt reglerna i 20 och 22-24 §§ KL. Dessa bestämmelser innehåller inte någon särskild reglering rörande avdrag för kostnader i samband med kapitalförvaltning. Avdragsrätten får därför bestämmas utifrån de allmänna reglerna i 20 § första stycket och 23 § KL om avdrag för ”kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande” respektive avdrag för ”kostnader i verksamheten”.

Regeringsrätten uttalade vidare, att avdrag bör medges inte bara för kapitalförvaltningskostnader utan även för andra förvaltnings- och administrationskostnader, "under förutsättning att de är att hänföra till omkostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande och således inte till t.ex. omkostnader för fullföljandet av stiftelseändamålet."

Således ska kostnader för stiftelsens förvaltnings- och administrationskostnader, såsom bokföring, revision, upprättande av årsredovisningshandlingar, arvode till styrelsens ledamöter m.m., fördelas mellan den del som är hänförlig till intäkternas förvärvande och bibehållande och den del som är hänförlig till fullföljandet av stiftelseändamålet.

Stiftelsens förmögenhetsbeskattning

En stiftelse som är oinskränkt skattskyldig till inkomstskatt är också oinskränkt skattskyldig till förmögenhetsskatt (6 § punkt 4 och tredje stycket SFL). Undantag gäller dock förmögenhet nedlagd i rörelse, som skattefri även för stiftelser (3 och 4 §§ SFL). Utgör stiftelsen en personalstiftelse enligt 7 kap. 16 § IL är stiftelsen befriad från förmögenhetsskatt enligt 6 § punkt 4 och tredje stycket SFL.

Förmånstagares beskattning

Förmåner som utges till arbetstagare från personalstiftelse anknuten till visst företag, oavsett slag av personalstiftelse, anses som ett utflöde ur tjänsten hos företaget och utgör skattepliktig inkomst av tjänst hos arbetstagaren (SOU 1937:13, RÅ 1978 Aa 143, 1987 ref 81).

Ett undantag härifrån utgör sådana personalvårdsförmåner som anges i 11 kap. 12 § IL. Förmåner från stiftelsen av sådant slag att dessa inryms i 8 och 11 kapitlen IL, kan medföra att någon beskattning av destinatären inte ska ske.

Förmånstagaren ska betala preliminärskatt enligt 3 kap. 3 § UBL för erhållna förmåner.

Arbetsgivaravgift/ särskild löneskatt

En personalstiftelse är skyldig att betala arbetsgivaravgifter/ särskild löneskatt på alla förmåner utom de som enligt KL normalt är skattefria (11 kap. 12 § IL).

Kontrolluppgift/ preliminärskatt

Personalstiftelsen ska redovisa värdet av utgivna förmåner till destinatärerna på kontrolluppgift (3 kap. 4 § LSK) och därvid redovisa innehållen preliminärskatt (39 § UBL).

Stiftelsens egen skattsedel

En personalstiftelse ska om den driver näringsverksamhet inneha en F-Skattsedel. I annat fall kan stiftelsen tilldelas SA-skattsedel.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

I de fall stiftelsen har pensionskostnader för egen anställd personal ska stiftelsen betala SLP.

Avkastningsskatt

I de fall stiftelsen har konto Avsatt till pensioner i sina räkenskaper ska stiftelsen betala avkastningsskatt oavsett skattskyldighet till statlig inkomstskatt.

Fastighetsskatt/ Fastighetstaxering

För en fastighet, som enligt 1 § lag om statlig fastighetsskatt inte åsatts taxeringsvärde, ska inte utgå någon fastighetsskatt. Enligt fastighetstaxeringslagens bestämmelser är en fastighet som ägs av och utnyttjas för en allmännyttig stiftelses ändamål (3 kap. 2 §

fastighetstaxeringslagen) skattefri, d.v.s. den ska inte åsättas något taxeringsvärde.

Används fastigheten för annat ändamål, ska den åsättas taxeringsvärde och följer vanliga regler vid fastighetstaxeringen.

Mervärdesskatt

Allmänna momsregler tillämpas för personalstiftelser.

Ett företag som avsatt medel till en personalstiftelse, ska medges avdrag i sin momsredovisning för ingående skatt på personalstiftelsens förvärv om fakturorna utställts på företaget (RÅ 1978 1:51). Har fakturorna däremot utställts i personalstiftelsens namn är momsen inte avdragsgill för företaget (RSV/FB Im 1986:7).

Upplysningsplikt i deklarationen

Av 2 kap. 23 § 2 st. LSK framgår, att arbetsgivare som har gjort avsättning till personalstiftelse enligt 16 kap. 14 § IL ska lämna uppgifter om stiftelsens namn och organisationsnummer.

12 Särskild löneskatt på pensionskostnader

Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
Förordningen (1991:704) om fastställande av särskild löneskatt på statens pensionskostnader
16 kap. 17 § IL
prop. 1989/90:110
prop. 1990/91:54
prop. 1990/91:166 s. 43-56, 65-69, 72-74 och 100-101, SkU29
prop. 1991/92:60, SkU10
prop. 1991/92:43
prop. 1992/93:187
prop. 1993/94:50
prop. 1994/95:25
prop. 1994/95:91
prop. 1994/95:122
prop. 1995/96:168
prop. 1995/96:231
prop. 1996/97:12
prop. 1997/98:146
prop. 1997/98:151
prop. 1998/99:16
prop. 1998/99: 109
prop. 1999/2000:2
prop. 2000/01:8

Sammanfattning

Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) påförs med 24,26 % på kostnaden för utfäst tjänstepension till anställda (SLP-A) och på fysiska personers och dödsbons pensionsavgifter i inkomstslaget näringsverksamhet (SLP-E).

12.1 Allmänt

De pensionskostnader som SLP är tillämplig på kan delas in i två huvudgrupper.

Särskild löneskatt på utfäst tjänstepension = SLP-A

Den som utfäst en tjänstepension ska för 2003 betala SLP med 24,26 % på kostnaden för pensionsutfästelsen. Detta innebär att SLP ska betalas av arbetsgivare för alla pensionsutbetalningar och pensionskostnader utan hänsyn till om avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:11 s. 45 och 1997/98:146 s. 50). Skattesatsen gäller alla skattskyldiga oavsett företagsform. Den jämkas inte efter räkenskapsårets längd.

Om det är ett handels- eller kommanditbolag eller europeisk ekonomisk intressegruppering, EEIG, som utfäst tjänstepensionen är det numera företaget och inte delägarna som är skattskyldigt till särskild löneskatt för företagets utfästelser.

Även staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter samt försäkringskassor är skattskyldiga till SLP och ska erlägga SLP på sina pensionskostnader. För statens del fastställs och redovisas SLP i särskild ordning genom Riksförsäkringsverket.

Utländska juridiska personer, som varken har verksamhet med fast driftställe i Sverige eller som ska beskattas till någon del för verksamhet i Sverige, omfattas inte av bestämmelserna i SLPL (se avsnitt 12.1.1).

Det bör observeras, att även om avsättningar till en vinstandelsstiftelse i vissa fall sker med underliggande syfte att bidra till den anställdes pensionering, ska avsättningar till sådan stiftelse inte beläggas med SLP utan med särskild på vissa förvärvsinkomster (1 § p. 6 SLFL). Jfr avsnitt 12.1.1.

Eftersom pensionskostnader för utfäst tjänstepension i normalfallet avser anställda eller f.d. anställda används har beteckningen SLP-A.

Särskild löneskatt på avdrag för egen P-försäkringsavgift i näringsverksamhet = SLP-E

Fysiska personer eller dödsbon som medges avdrag för avgift för egen pensionsförsäkring eller inbetalning på eget pensionssparkonto i inkomstslaget näringsverksamhet är skattskyldiga enligt SLPL och ska erlägga SLP med 24,26 % på avgiften. Eftersom berörda pensionskostnader avser näringsidkare används här beteckningen SLP-E.

SLPL är inte tillämplig på pensionsavgifter som dras av som allmänt avdrag. Avgifterna kan ju i sådant fall sägas vara betalda med medel som vid intjänandet belagts med arbetsgivaravgifter, egenavgifter eller, i vissa fall, särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF).

Efter dispens (59 kapitlet 8 – 12 §§ IL) kan avdrag för pensionsförsäkringspremier eller inbetalningar på eget pensionssparkonto i vissa fall få göras i inkomstslaget kapital. Avgifter som dras av i

kapital ska inte heller ingå i underlaget för SLP-E.

Numera gäller att en fysisk person som medges avdrag för pensionsförsäkringspremie eller inbetalning på pensionssparkonto inte ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader om avdraget görs från ersättning som har utgjort underlag för arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Se vidare avsnitt 12.1.3 nedan.

Underlaget fastställs vid taxeringen

SLP som staten ska betala fastställs i särskild ordning genom Riksförsäkringsverket. För övriga skattskyldiga fastställs beskattningsunderlaget vid den årliga inkomsttaxeringen. TL:s bestämmelser är således tillämpliga, vilket bl.a. innebär att reglerna om omprövning och överklagande samt skattetillägg är tillämpliga för SLP. Uppgiftsskyldigheten finns reglerad i 2 kap. 2, 4 och 8 §§ LSK.

Även icke-statliga arbetsgivare, vars arbetstagare omfattas av reglerna om statlig tjänstepension och som har avdragsrätt för pensionsavgifter som inbetalas till Statens löne- och pensionsverk, SPV, och Försäkringsföreningen för det Statliga Området, FSO (RSV:s skrivelse 2001-03-12, dnr 3489-01/100), ska numera själva deklarera underlaget för SLP. SPV administrerar de utfästa pensionerna för dessa arbetsgivare (se RSV:s skrivelse 1998-08-28, dnr 7455-98/900).

SLP debiteras som preliminär och slutlig skatt

Att beskattningsunderlaget fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen innebär, att SLP kommer att ingå i den slutliga skatten. Det innebär också att SLP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt. Någon redovisning av SLP ska alltså inte ske i arbetsgivarens skattedeklarationer även om den avser utfäst tjänstepension. Jfr särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) som redovisas i skattedeklarationerna om den avser anställda.

Bokföringsmässiga grunder

Vid beräkning av beskattningsunderlaget för SLP ska enligt 2 § SLPL bokföringsmässiga grunder tillämpas. I RÅ 2002 not 212 prövades frågan om en kommun skulle betala SLP för det år under vilket den enligt god redovisningssed skulle kostnadsföra pensionsförsäkringspremier för personalen eller skattskyldigheten uppkom först för det år premierna hade betalats. SRN, med instämmande av RR, ansåg att löneskattens nära anslutning till bestämmelserna i 28 kap. IL innebar att beskattningstidpunkten skulle inträffa först när premien betalades, trots att det kunde var god redovisningssed att skuldföra pensionsutfästelserna tidigare. Det bör observeras att den skattskyldige i detta fall inte var skattskyldig till inkomstskatt. Med hänsyn till den vikt som SRN/RR lägger vid kopplingen mellan inkomstskatten och löneskatten

torde av rättsfallet den slutsatsen kunna dras att SLP bör påföras för samma år som avdrag medges vid inkomstbeskattningen.

AMF-försäkringar

RSV har i en skrivelse 2001-02-20, dnr 354-00/540 uttalat, att bokföringsmässiga grunder ska tillämpas på reserveringar för AMF-avgifter på löneskulder och då även den del av avgifterna som utgörs av pensionsförsäkringspremier. Detta innebär att en sådan reservering ska bli föremål för SLP och medtas i beskattningsunderlaget till SLP.

SLP avdragsgill vid inkomsttaxeringen

SLP är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (16 kap. 17 § IL). Eftersom näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, ska SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper.

Särskilda kostnadsposter vid inkomsttaxeringen

Fysiska personer eller dödsbon som driver näringsverksamhet kan komma att påföras både SLP-A och SLP-E. Avdraget för SLP måste då delas upp i två poster. Orsaken är att avdraget för SLP-A ska göras före beräkning av avdragsutrymmet för egna pensionsavgifter i förvärvskällan (59 kap. 4 § IL). Det avdrag för egen pensionsavgift som medges i förvärvskällan läggs i sin tur till grund för avdrag för SLP-E. Trots att skattesatsen för SLP-A och SLP-E är densamma gör avdragsordningen det nödvändigt att skilja mellan SLP-A och SLP-E för fysiska personer och dödsbon som näringsidkare.

Förhandsbesked

Förhandsbesked om SLP kan sökas hos Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

SLP-A

Betalas av	den som utfäst en tjänstepension
Underlag	- kostnader för tryggande av pensioner - kostnader för utbetalning av otryggade pensioner
Skattesats	24,26 %
Debitering, betalning, avdragsrätt etc.	underlaget för SLP-A fastställs vid den årliga taxeringen; debitering sker som preliminär och slutlig skatt;avdrag medges enligt 16 kap. 17 § IL för det beskattningsår på vilket SLP-A belöper

SLP-E

Betalas av	fysisk person som driver näringsverksamhet under enskild firma
Underlag	medgivet avdrag för egen pensionsförsäkringsavgift i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet

Skattesats	24,26 %
Debitering, betalning, avdragsrätt etc.	Underlaget fastställs vid den årliga taxeringen debitering sker som preliminär och slutlig skatt; avdrag medges enligt 16 kap. 17 § IL för det beskattningsår på vilket SLP-E belöper

12.1.1 SLP för kostnader på utfäst tjänstepension

Skattskyldig

Den som utfäst en tjänstepension är enligt 1 § SLPL skyldig att för 2003 betala SLP på kostnaden för utfästelsen med 24,26 %. Har tjänstepensionen utfästs av ett handels- eller kommanditbolag eller EEIG är dessa och inte delägarna skattskyldiga till SLP för företagets utfästelser.

Av lagtextens ordalydelse att döma är tillämpningsområdet för SLP vittomfattande och omfattar både svenska och utländska arbetsgivare. I RÅ 1999 not 154 har RR dock funnit att utländska arbetsgivare som varken är hemmahörande i Sverige eller bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige inte är skattskyldiga till SLP. Detta gäller också utländsk arbetsgivare som bedriver verksamhet som hänför sig till fastighet här utan att fast driftställe föreligger. SRN uttalade, med instämmande av RR, att SLP måste betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt. Om en utländsk juridisk person skulle ha ett fast driftställe i Sverige, ska endast de kostnader för pensioner som belöper på det fasta driftstället ingå i beskattningsunderlaget till SLP.

Frågan i vad mån ett svenskt företag som har direkt eller indirekt verksamhet i utlandet ska betala SLP för utfästelser av tjänstepensionsförsäkringar, som har tryggats och bokförts i företaget i Sverige som pensionskostnad avseende personal utomlands är fortfarande oklar. Av vare sig lagtexten eller förarbetena kan utläsas att det skulle ha någon betydelse för bedömningen under vilka förhållanden personalen i utlandet är anställd. Enligt SKV:s uppfattning torde skattskyldighet i sådana fall alltid föreligga, oavsett om arbetsgivaren i Sverige fakturerar pensionskostnaden vidare till ett utländskt koncernbolag (LR Stockholm 2001-06-21, målnr 7418-01 och 2001-12-07, målnr 569-01 och LR i Göteborg 2003-01-13, målnr 6215-00, 5140-01, 3062-02). SRN har i ett förhandsbesked 2003-02-20 intagit motsatt ställning och jämställt SLP med svenska socialavgifter. RSV har överklagat förhandsbeskedet till RR.

Skattskyldigheten till SLP kan endast överföras genom överlåtelse av pensionsutfästelserna eller genom fusion.

Avveckling av aktiebolag

Ett aktiebolag som inte höjt aktiekapitalet till den nya minimigränsen 100 000 kr kunde enligt lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen) fortsätta verksamheten i annan företagsform utan att några skattekonsekvenser uppkom. Enligt 8 § denna lag anses vid tillämpning av SLPL aktiebolaget och det övertagande företaget utgöra en skattskyldig. Detta kan få till följd att jämkningsreglerna i 2 § tredje stycket SLPL inte behöver tillämpas och underskott vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § j) kan utnyttjas av det övertagande företaget.

SLP på utfäst tjänstepension ska normalt betalas av arbetsgivaren eller den f.d. arbetsgivaren. Detta gäller även om någon annan anlitas för utbetalning av pensionerna, t.ex. för kommunernas del KPA (prop. 1990/91:166 s. 65) och t.ex. när pensioner som skuldförs på konto Avsatt till pensioner kreditförsäkras. Utbetalningen av pensionen sker i sådant fall genom PRI Pensionstjänst AB, som återkräver beloppet av den som utfäst pensionen.

Även kommunerna ska påföras SLP. Det är den kommun som utfäst pensionen som är skattskyldig, även om utbetalningen i allmänhet sköts av KPA. Staten påförs särskild löneskatt på sina pensionskostnader i särskild ordning (5 § SLPL, se SFS 1991:704).

Vid bolagisering av statlig och kommunal verksamhet ska det vederlag som utgår för de överförda pensionsutfästelserna öka myndighetens respektive kommunens beskattningsunderlag (2 § 1 st. e) SLPL) oavsett i vilken form vederlaget utgår.

Preliminär och slutlig skatt påförs också stiftelser och allmännyttiga, ideella föreningar som inte är skattskyldiga att betala inkomstskatt men som har anställda för vilka de betalar ITP-avgift e.d. Även försäkringskassorna är skyldiga att betala SLP.

Arbetsgivares konkurs

Utformningen av reglerna innebär att arbetsgivarens konkurs kan medföra att SLP inte kan tas ut. Det gäller t.ex. när ett pensionsåtagande har säkerställts genom att arbetsgivaren tecknat en kapitalförsäkring som pantsatts till pensionsborgenären (prop. 1990/91:166 s. 65). Arbetsgivare ska inte heller betala SLP i det fall en anställd förlorar sin pensionsfordran på arbetsgivaren, som är säkerställd med en pantsatt kapitalförsäkring, om panten realiseras och den anställde får ut sina pensionspengar. I sådant fall torde arbetsgivaren i stället påföras arbetsgivaravgifter, alternativt särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster i det fall att den anställde uppnått ordinarie pensionsålder.

Utfäst tjänstepension

SLP tas ut på kostnaden för utfäst tjänstepension oavsett om pensionsutfästelsen tryggats eller inte. SLP tas ut på direkt utbetalda

pensioner (direktpension) och på s.k. förmedlingspensioner (avsnitt 11).

Med begreppet tryggad pensionsutfästelse avses i SLPL arbetsgivarens kostnad för tryggande av pensionsåtaganden genom

- köp av pensionsförsäkring (tjänstepensionsförsäkring, se 58 kap. 7 § IL),
- avsättning till pensionsstiftelse eller
- avsättning till konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser enligt ÅRL.

Vad "Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser" ska anses innebära enligt tryggandelagens bestämmelser i förhållande till beskattningsunderlaget till SLP är föremål för prövning i Regeringsrätten genom överklagade förhandsbesked.

För närmare detaljer avseende tryggande av pensioner, se avsnitt 11.

För tryggade pensionsförmåner gäller att SLP ska påföras vid tryggandet. Detta gäller oavsett om avdrag medges vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:166 s. 45 och 66). Detta gäller exempelvis när tryggande har skett med avsättningar till två pensionsstiftelser varav en stiftelse med avdragsgilla pensionsåtaganden och en med icke avdragsgilla pensionsåtaganden.

Icke tryggad pensionsutfästelse

Har pensionsutfästelsen inte tryggats på något av ovan nämnda tre sätt anses den som en icke tryggad pensionsutfästelse. En pensionsutfästelse som säkerställts genom t.ex. företagshypotek, bankgaranti eller kapitalförsäkring och som endast är upptagen inom linjen såsom ansvarsförbindelse i bokslutet, är alltså att anse som icke tryggad. De statliga tjänstepensionsutfästelserna garanteras av staten och är inte heller de tryggade i SLPL:s mening.

Även om pensionsutfästelser numera i allmänhet tryggas förekommer fortfarande gamla, icke tryggade pensionsförmåner. För icke tryggade pensionsförmåner gäller att SLP tas ut i takt med utbetalningen. Det gäller även om förmånerna tjänats in före skattereformen. SLP på statliga tjänstepensioner debiteras i särskild ordning.

Årsredovisningslagen

Fr.o.m. 1996 är vissa bestämmelser i BFL ersatta av bestämmelser i ÅRL. Bl.a. ändrades rubriceringen i balansräkningen av avsättning för pensioner. Med anledning av detta gjordes också ändringar i TrL, där en ny paragraf infördes, 8 a §. Frågan hur dessa ändringar ska tolkas med avseende på SLP är föremål för präv-

ning i RR genom överklagade förhandsbesked I RÅ 2001 not 166 hade pensionsutfästelser gjorts som hade säkerställts med panträtt i kapitalförsäkring eller pensionsstiftelse. Utfästelsen hade skuldförts i balansräkningen. RR ansåg att SLP skulle betalas först när pensionen betalades ut.

Utan pensionsutfästelse ingen beskattning

Medel som betalas ut utan att grunda sig på en utfästelse om tjänstepension beskattas inte enligt SLPL. Utbetalningar från vinstandelsstiftelser ska således inte beläggas med SLP liksom inte heller pensioner som betalas ut med statsmedel av Sveriges Författarfond (prop. 1990/91:166 s. 66).

Uppgifter i självdeklarationen

Beskattningsunderlaget för SLP på utfäst pensionsförmån ska fastställas vid den årliga taxeringen. Den som utfäst en tjänstepension ska därför i självdeklarationen lämna uppgift om kostnaderna under beskattningsåret för utfästelserna även om kostnaderna vidarefakturerats till annan arbetsgivare. Bestämmelserna gäller generellt för alla. Utländska arbetsgivare, som är skattskyldiga för SLP, ska lämna uppgifterna på deklarationsblankett SD 2. Angående avdragstidpunkt för särskild löneskatt vid inkomsttaxeringen gäller bokföringsmässiga grunder.

Beskattningsår

Begreppet beskattningsår har samma innebörd som i 1 kap. 13-15 §§ IL. För staten, landstingskommuner, kommuner och kommunförbund är beskattningsåret lika med kalenderår (4 § SLPL). Försäkringskassorna tillhör inte denna grupp. De ska i stället använda sitt räkenskapsår 1 juli - 30 juni som beskattningsår.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader och det finns ett konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser, ska den del av skatteunderlaget som framgår av 2 § 1 st. h) SLPL jämkas, se nedan.

Skatteunderlag

Bestämmelserna om skatteunderlag avseende utfäst tjänstepension finns i 2 § SLPL. Första och andra styckena i detta lagrum innehåller ett avräkningsförfarande.

Avräkningsförfarande

Beskattningsunderlaget ska beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan

å ena sidan summan av

a) avgift för tjänstepensionsförsäkring

b) avsättning till pensionsstiftelse,

c) ökning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL,

d) utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring,

e) utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse,

å andra sidan summan av

f) gottgörelse från pensionsstiftelse

g) minskning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL,

h) 85 % av bokförd skuld på konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL vid beskattningsårets ingång multiplicerad med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret.

i) erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse,

j) negativt belopp som föregående beskattningsår uppkommit vid tillämpning av denna paragraf.

I posten a) ovan ska inte medräknas avgift för sådan gruppsjukförsäkring som omfattas av 1 § 1 st. p. 4 SLFL.

Posterna a) - e) och h) i avräkningsschemat är inte knutna till det avdrag som medges vid inkomsttaxeringen utan utgörs av faktiskt betald pensionsförsäkringsavgift, faktiskt gjord avsättning etc. Något krav på att en skuldföring ska vara förenad med en kreditförsäkring finns inte för att SLP ska kunna utgå (SkU (1992/93:31 s. 91). I posterna a) - e) inräknas även administrationskostnader hos försäkringsgivare e.d. I punkt c) ingår exempelvis inte utfästelse om direktpension som har säkerställts med pantsatt kapitalförsäkring (RÅ 2001 not. 166).

I avsättning till pensionsstiftelser ingår ibland också ersättning till stiftelsen för att utföra vissa typiska arbetsgivaruppgifter (jfr. avsnitt 11, pensioner). Det är dock bara avsättningar till pensionsstiftelse avseende stiftelsens egen verksamhet som läggs till grund för SLP. Man måste alltså i detta avseende skilja mellan arbetsgivarens och pensionsstiftelsens kostnader.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska bokföringsmässiga grunder tillämpas. Jfr. vad som sagts under rubriken bokföringsmässiga grunder.

Avräkningsförfarandet, som ska göras för varje beskattningsår, medför att skatten på flertalet tryggade pensionsutfästelser tas ut i takt med intjänandet. Icke tryggade pensionsutfästelser kommer däremot normalt att beskattas vid utbetalningen. Detta gäller även om pensionsåtagandet har säkerställts genom företagshypotek, bankgaranti, kapitalförsäkring e.d. om någon skuldföring enligt TrL:s bestämmelser inte gjorts i räkenskaperna.

Exempel

Ett aktiebolag utfäster år 2003 pension till en av de anställda, Andersson (arbetstagare utan bestämmande inflytande enligt 5 § TrL). Utfästelsen tryggas genom kontoavsättning. Konto Avsatt till pensioner ökas vid bokslutet med belopp som svarar mot utfästelsen. Ökningen av kontoavsättningen resulterar i en pluspost i avräkningsschemat (c), vilken samtidigt kommer att utgöra SLP-underlag. År 2004 går Andersson i pension. Det belopp som betalas ut i pension till honom kommer då att tas upp som en pluspost vid beräkning av underlag för SLP (posten d i avräkningsschemat). Pensionsreserven minskar emellertid i och med utbetalningen, och bolaget reducerar därför vid bokslutet det skuldförda beloppet på konto Avsatt till pensioner. Minskningen utgör en avdragspost i avräkningsschemat (g). Om företaget vid Anderssons pensionering år 2004 anställer en ny medarbetare, Bengtsson, och utfäster pension till denne påverkar detta också pensionsreserven. Skuldföringen på kontot Avsatt till pensioner kan på så sätt komma att öka trots att en pensionsutbetalning skett.

Tjänstepensionsförsäkring

Att en pensionsutfästelse kan tryggas genom tjänstepensionsförsäkring har nämnts ovan. Med detta begrepp avses försäkring enligt 58 kap. 2 § 1 st. och 4 – 16 §§ IL. Avgifter för tjänstepensionsförsäkringar ska tas upp som pluspost (a) i avräkningsschemat. Undantag gäller för vissa gruppsjukförsäkringar som tecknats p.g.a. kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer, se nedan. Avgifter för andra P-klassade sjukförsäkringar som en arbetsgivare tecknat för sina anställda ska emellertid ingå i underlaget för SLP. Däremot ska ingen avräkning göras på grund av återköp, återbetalning av oförbrukad premie eller genom premiebefrielse samt återbäring från underlaget avseende posten a) i avräkningsschemat. Jfr vad som sägs nedan under rubriken Återbäring.

Avtalspension SAF-LO (ASL)

Avtalspension SAF-LO är en premiebaserad tjänstepension inom AMF-försäkringar, se vidare avsnitt 12.1.2 nedan. Avgifter för avtalspension SAF-LO och den därtill hörande premiebefrielseförsäkringen bör läggas till grund för SLP.

Gruppsjukförsäkring enligt kollektivavtal

Ersättning som utgör komplement till förtidspension eller sjukbidrag och som utgår p.g.a. gruppsjukförsäkring vilken åtnjuts enligt grunder fastställda i kollektivavtal, beskattas enligt reglerna om SLF (1 § 1 st. p. 4 SLFL). Detta gäller oavsett om gruppsjukförsäkringen är klassad som K-försäkring (som t.ex. AGS) eller som P-försäkring (som t.ex. ITP:s sjukpensionsdel). För att undvika dubbelbeskattning av de P-klassade försäkringarna har i 2 § 2 st. SLPL tagits in en undantagsregel, som innebär att pre-

mier för sådana gruppsjukförsäkringar inte ska ingå i SLP-underlaget. Den del av ITP-avgiften (0,88 % under 7,5 pbb och 2,74 % över 7,5 pbb) som avser ITP:s sjukpension ska därför inte räknas med som pluspost i avräkningsförfarandet (SkU 1990/91:29 s. 45). AGS är inte klassad som P-försäkring utan som K-försäkring. AGS-premien ska alltså redan av det skälet inte ingå i underlaget för SLP.

Individuellt tecknade, P-klassade sjukförsäkringar

Det förekommer också att arbetsgivare tecknar individuella, P-klassade sjukförsäkringar för vissa anställda. Det är t.ex. vanligt att fåmansföretag tecknar sådan tjänstepensionsförsäkring för företagsledare. Undantaget ovan gäller enbart kollektivavtalsreglerade gruppsjukförsäkringar. Premier för individuella, P-klassade sjukförsäkringar som tagits i samband med tjänst följer huvudregeln och ska räknas med i SLP-underlaget (posten a i avräkningsschemat).

Utländska försäkringar

SKV kan efter ansökan förklara att en försäkring som meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse ska anses som en P-försäkring (58 kap. 5 § IL). Har SKV lämnat sådan förklaring ska avgifterna för den utländska försäkringen räknas in i underlaget för SLP. SKV:s beslut kan överklagas hos LR. Fr.o.m. 1997-01-01 gäller att utländska pensionsförsäkringar och utländska tjänstepensionsordningar i vissa fall anses som pensionsförsäkringar (prop. 1995/96:231, SkU 4, SFS 1996:1240) enligt 58 kap. 5 § IL. Dessa bestämmelser har beskrivits utförligt i SN 1997 nr 5 s. 289 ff.

Kontoavsättningar

Vid avsättningar till konto Avsatt till pensioner får ett visst schablonmässigt avdrag göras vid beräkningen av skatteunderlaget (2 § 1 st. h) SLPL). Detta beror på att det i sådana avsättningar ingår en uppräkning som tar hänsyn till inflationen, vissa räntefaktorer m.m. Avsikten är att den del av avsättningen som avser sådan uppräkning inte ska träffas av SLP. Schablonberäkningen av skatteunderlaget anknyter till de principer som gäller för uttag av avkastningsskatt på pensionsmedel (AvP) vid kontoavsättningar.

Återbäring

Det förekommer att försäkringsgivare ger premieåterbäring p.g.a. överkonsolidering som uppkommit som överskott i försäkringsrörelsen, exempelvis Alecta (f.d. SPP), Arkitekternas pensionskassa, Pressens pensionskassa, Kooperationens pensionskassa, m.fl. I RÅ 2000 not 54 har RR ansett att återbäring från försäkringsbolaget Alecta av överskott från försäkringsrörelsen avseende pensionsförsäkringar inte ska påverka beskattningsunderlaget för SLP. Detta innebär att en sådan återbäring inte ska minska premieinbetalningarna vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § a) SLPL. Inte heller får en sådan återbäring

minska tidigare beskattningsårs skatteunderlag. Arbetsgivarna har av försäkringsgivarna fått uppgift om återbäringens storlek. I vissa fall har arbetsgivarna även fått uppgift om att återbäringen utgör kostnadsnedsättning som ska reducera underlaget för särskild löneskatt med erhållet belopp. Ett sådant förfarande torde normalt inte kunna godtas i enlighet med RR:s dom enligt ovan.

Avsättning till pensionsstiftelse

Avsättning till pensionsstiftelse ska tas upp i sin helhet i beskattningsunderlaget utan uppdelning av avsättningen i beräknat avsättningsutrymme för pensionsreserv och administrationskostnader för stiftelseförvaltningen. Kostnaderna för förvaltningen ska erläggas av stiftelsen ur stiftelsens medel. Jfr avsnitt 11, pensioner.

Jämkning p.g.a. beskattningsårets längd

Schablonberäkningen av skatteunderlaget för kontoavsättningar bygger på att beskattningsåret omfattar tolv månader. Om beskattningsåret är längre eller kortare är det nödvändigt att i motsvarande mån justera det schablonmässiga avdraget enligt 2 § första st. h) SLPL. Detsamma gäller om pensionsskuld, som avser konto Avsatt till pensioner eller motsvarande delpost under konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, helt upplösts under beskattningsåret. Upplöses nämnda konton endast delvis, dvs. ett belopp kvarstår på kontot, görs inte någon jämkning.

Övertagande-situationer

Om en ny arbetsgivare övertar en pensionsutfästelse, som tidigare tryggats med avdragsrätt, ska SLP inte påföras ett belopp som motsvarar erhållen ersättning för den övertagna utfästelsen.

Exempel

För den nye arbetsgivaren resulterar tryggandet av de övertagna utfästelserna i en pluspost, a, b eller c i schemat. Erhållen ersättning är en avdragspost, i.

För den tidigare arbetsgivaren blir utbetald ersättning en pluspost, e. Att denne befrias från pensionsutfästelsen kan emellertid samtidigt resultera i en minskning av konto Avsatt till pensioner, avdragsposten g. Det praktiska resultatet kan också bli att ytterligare kontoavsättning inte behöver göras för andra pensionsutfästelser, dvs. plusposten vid c i avräkningsschemat blir mindre än den annars skulle ha blivit.

Bestämmelserna innebär att SLP i praktiken kommer att belasta den arbetsgivare hos vilken pensionsrätten har tjänats in. Detta gäller alla övertaganden oavsett om de avser tryggade eller otryggade pensionsförmåner. Ibland utgår ersättning för övertagande av pensionsutfästelse inte i samband med att den anställde byter arbetsgivare utan först när pensionen betalas ut. Även i sådana fall ska beskattningsunderlaget påverkas (se vidare prop.

1990/91:166 s. 67).

I RÅ 2001 ref. 45 prövade RR följande fråga. Viss verksamhet inkl. personal skulle överföras till två dotterbolag. Ansvaret för pensionsutfästelserna skulle också överföras. Utfästelserna var i moderbolaget tryggade genom två pensionsstiftelser och skulle i fortsättningen tryggas genom samma stiftelser eller två nybildade pensionsstiftelser. Någon särskild ersättning för övertagandet av utfästelserna skulle inte lämnas av moderbolaget. Frågan gällde bl.a. om någon ersättning ändå skulle anses ha lämnats och föranleda beskattning, bl.a. för SLP. RR ansåg inte det, eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen.

Vid överlåtelse och övertagande av pensionsutfästelser mellan arbetsgivare, som tryggat sina pensionsutfästelser genom en pensionsstiftelse, kan hela stiftelsen överlåtas mellan företagen efter tillstånd från tillsynsmyndigheten enligt 24 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m., TrL.

Överföringen påverkar mot bakgrund av RR-domen inte beskattningsunderlaget till den särskilda löneskatten för något av företagen.

I RÅ 1997 ref 30 II ansåg RR att avdrag vid inkomsttaxeringen skulle ges för lämnad ersättning inklusive administrationsbidrag till annat bolag i samma koncern för överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser. Motsvarande belopp ska även tas upp i beräkning av beskattningsunderlaget till SLP.

I RÅ 2000 ref 28 medgav RR överlåtelse av vid inkomsttaxeringen icke avdragsgilla direktpensionsutfästelser mellan ett svenskt företag och en s.k. Discretionary Trust på Guernsey. Vederlaget redovisades i det svenska företagets beskattningsunderlag till SLP.

I 2 § 4 st. SLPL finns särskilda regler för övertagandesituationer mellan arbetsgivare som inte är skattskyldig för SLP (arbetsgivare i utlandet) och arbetsgivare som är skattskyldig. Om den nye arbetsgivaren inte är skattskyldig för SLP får posten e) för den tidigare arbetsgivaren inte understiga värdet av den övertagna pensionsutfästelsen. Om å andra sidan den tidigare arbetsgivaren inte är skattskyldig för SLP får posten i) för den nye arbetsgivaren inte överstiga värdet av den övertagna pensionsutfästelsen (prop. 1990/91:166 s. 67).

Fusion

Några särskilda regler om SLP vid fusion finns inte i SLPL.

I RÅ 2000 ref 36 förklarade RR i ett mål avseende särskild löneskatt på pensionskostnader och underskott enligt 2 § j) SLPL

(negativt belopp från föregående beskattningsår), att några regler om fusion inte finns i SLPL och inte heller i lagen (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (numera 37 kap. IL). Således var effekterna av en fusion oreglerade i lag vad avser SLP. Regeringsrätten anförde beträffande kopplingen i 5 § SLPL till taxeringslagen och inkomstskattelagen, följande:

> ”Med hänsyn till den nu beskrivna anknytningen mellan den särskilda löneskatten och inkomstbeskattningen talar enligt Regeringsrättens mening starka materiella och taxeringstekniska skäl för att låta det uttag av löneskatt som ska ske vid taxeringen för det beskattningsår då en fusion genomförs följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Denna ordning innebär i enlighet med det föregående att det övertagande företaget träder i det överlåtande företagets ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt.”

Underskott vid avräkningsförfarandet

Vid beräkning av underlaget för SLP kan i vissa fall underskott uppkomma. Ett sådant underskott får dras av från underlaget närmast följande beskattningsår (2 § 1 st. SLPL).

Ett underskott som uppkommer vid beräkning av beskattningsunderlaget får inte överföras till annan arbetsgivare, t.ex. i samband med övertagande av pensionsutfästelse genom företagsöverlåtelse. Det får inte heller överföras till annat företag i samma koncern e.d. Underskott får dock överföras vid fusion (se ovan).

12.1.2 Några speciella frågor kring SLP

Kollektivavtalsområdet

Arbetsgivare som är medlem i SAF-förbund är enligt kollektivavtal skyldig att teckna försäkringar för sina anställda. Motsvarande gäller för oorganiserade arbetsgivare som har slutit kollektivavtal, s.k. hängavtal, med fackförbund. Även arbetsgivare som inte tecknat kollektivavtal kan frivilligt teckna avtalsförsäkringar för sina anställda.

AMF

Samtliga arbetsgivare som är bundna av kollektivavtal måste teckna försäkringsavtal med Arbetsmarknadsförsäkringar (AMF) om följande AMF-försäkringar (obrutet försäkringspaket):

AGB – försäkring om avgångsbidrag
AGS – avtalsgruppsjukförsäkring
Avtalspension SAF-LO (ASL)– pensionspremie
– premiebefrielse
TFA – trygghetsförsäkring vid arbetsskada
TGL – tjänstegrupplivförsäkring.

AMF för arbetare

Arbetare omfattas av alla AMF-försäkringarna enligt ovan. Med

arbetare förstås här anställda som omfattas av lönekollektivavtal för arbetare träffat mellan förbund inom SAF och LO.

AMF för tjänstemän

Tjänstemän omfattas enbart av TFA. Med tjänstemän förstås anställda för vilka förbund inom SAF och PTK träffat avtal om allmänna tjänstevillkor för tjänstemän.

AMF för egen företagare

Angående AMF för egen företagare, se nedan.

SLP på ASL-delen av AMF

Av avgiften för AMF-försäkringarna för år 2003 är det enbart pensionspremie och avgift för premiebefrielse enligt det nya pensionsavtalet som ska ingå i underlaget för SLP. Ersättning som betalas ut från AGB, AGS och TFA beläggs i viss utsträckning med SLF.

Debiteringen av AMF-premier

Arbetsgivaren erlägger under kalenderåret en preliminär premie till FORA Försäkringscentral AB, vilken handhar försäkringsavtal, debitering och information avseende AMF-försäkringarna, uppdelad på sex betalningstillfällen (varje jämn månad). Den preliminära premien för år 2003 baseras på den årslönesumma som företaget uppgivit för år 2001 uppräknat med 15 %. Slutlig premie beräknas på grundval av faktiskt utbetald (kontantprincipen) årslönesumma för det år premien avser. Semestermedel som arbetsgivaren betalar ut under året men som avser föregående år ska räknas in i lönesumman. Sker utbetalningen via semesterkassa ska de medel som arbetsgivaren betalar in till semesterkassan räknas in i lönesumman. Förutom dessa kontanta bruttobelopp ska värde av fri kost och fri bostad tas med. Däremot räknas förmånsvärde av fri bil samt bil- och traktamentsersättningar inte in i AMF-underlaget.

För kalenderåret 2003 ingår i AMF-premierna följande avgifter.

AGB, avgångsbidragsförsäkring		0,01
AGS, avtalsgruppsjukförsäkring		1,23
TFA, trygghetsförsäkring vid		
	arbetsskada, arbetare	0,01
	arbetsskada, tjänstemän	0,01
TGL, tjänstegruppliv		0,43
Avtalspension SAF-LO		3,50
Premiebefrielseförsäkring		0,72
Trygghetsrådet		0,30

Minimipremie för 2003 är 250 kr. Avgifterna är oförändrade för år 2003 jämfört med år 2002.

De slutliga AMF-premierna och avgifterna till fonder eller enligt kollektivavtal m.m. grundas på de uppgifter om definitiva årslönesummor som arbetsgivaren lämnar efter premieårets utgång,

s.k. försäkringsuppgifter. FORA gör på grundval av dem en årsavräkning och skickar successivt ut slutfakturor (normalt under perioden mars - juni). Om för litet (stort) belopp har erlagts i preliminära premier och avgifter blir ränta debiterad (krediterad).

Av alla debiteringar som kan förekomma på FORA-fakturor 2003 är det alltså endast Pensionspremie och Premiebefrielse som ska beläggas med SLP. Pensionsavgifterna av AMF-avgiften går att utläsa direkt av de fakturor som arbetsgivaren erhåller under premieåret liksom av slutfakturan.

ITP för tjänstemän

För tjänstemän måste arbetsgivaren enligt kollektivavtal teckna inte bara TFA utan också försäkring avseende ITP (Industrins och handelns tilläggspension) och TGL (Tjänstegrupplivförsäkring).

ITP tecknas normalt i Alecta. Arbetsgivaren kan dock själv svara för ITP:s ålderspension. Pensionsutfästelsen ska i sådant fall registreras hos PRI (Pensionsregistreringsinstitutet) och kreditförsäkras hos FPG (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt). I bokföringen redovisas ett sådant åtagande på konto Avsatt till pensioner eller under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser samt som avsättning till pensionsstiftelse. Pensionsutbetalningarna sköts av PRI som två gånger per år debiterar den som är ansvarig för pensionsutfästelsen. Utbetalade pensioner liksom pensionsskuld framgår av fakturan. Driftskostnader och moms debiteras i särskilda poster på fakturan.

TGL för tjänstemän

TGL kan tecknas i Alecta eller annat försäkringsbolag. Avgift för TGL grundar inte SLP. För 2003 är avgiften 50 kr per månad och tjänsteman; för 2002 var den 44 kr.

Debiteringen av ITP-avgifter

ITP administreras normalt av Alecta , medan TGL alltså kan tecknas även hos annan än Alecta. Avgift till Alecta ska ingå i underlaget för SLP utom den del som avser TGL, om den tecknats hos Alecta, och ITP:s sjukpension (ITP-S). Av fakturorna från Alecta har hittills endast kunnat utläsas summa avgift per anställd (försäkrad). Om TGL tecknats i Alecta, ingår även TGL-avgiften i angiven summa.

Pensionsmedförande lön enligt ITP-planen är kontant lön jämte förmåner i form av kost och bostad värderade enligt källskattetabell. Andra förmåner, t.ex. bilförmån, medför inte rätt till ITP.

Enligt ITP-avtalet är årslönen lika med den pensionsmedförande månadslönen multiplicerad med 12,2 semesterlön och semestertillägg är på så sätt beaktade. Oavsett bokslutstidpunkt ska därför ingen reservering ske för beräknad ITP-avgift avseende årets semesterlöneskuld, utan endast upplupna ITP-avgifter bör förekomma bland interimsskulderna (KR Jönköping 1999-08-30,

målnr 5280-97, KR Göteborg 2000-02-16, målnr 1064-1066, KR Stockholm 2001-10-22, målnr 8308-8310-95).

SLP bör således påföras på grundval av de av Alecta faktiskt debiterade premierna (inkl. retroaktiva premier) för beskattningsåret (bokföringsmässiga grunder) med undantag för:

TGL-premien (om TGL tecknats i Alecta), vilken under 2003 är 50 kr per månad och tjänsteman

Sjukpensionspremien som utgör 0,88 %/2.74 % av årslönesumman.

Avgifter till Alecta betalas månadsvis. Löneändringar ska rapporteras löpande. Retroaktiva lönehöjningar föranleder debitering av retroaktiva premier. På retroaktiva premier tas en avgift, premietillägg, ut. Vid försenad betalning av månadspremie tas dröjsmålsränta ut. Om månadspremien betalas före den sista betalningsdagen gottskrivs i gengäld ränta.

Premietillägg (dvs. avgifterna på de retroaktiva premierna) samt räntor redovisas i en extra trettonde faktura som utfärdas i början av året efter premieåret. Debet- och/eller krediträntorna ska inte påverka underlaget för SLP. Detsamma torde gälla i fråga om premietilläggen. Själva de retroaktiva premierna ska däremot medräknas med undantag för TGL-avgifter och sjukpensionspremie enligt ovan.

Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare

Om en arbetsgivare tryggat pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan och planen innehåller bestämmelser om utjämning av pensionskostnader mellan olika arbetsgivare och erlägger avgifter enligt dessa bestämmelser ska avgifterna ingå i beskattningsunderlaget till SLP såsom en försäkringspremie enligt 2 § a) SLPL. Motsvarande ersättningar som en arbetsgivare erhåller för utjämning av pensionskostnader reducerar däremot inte beskattningsunderlaget till SLP. SRN har i förhandsbesked 2003-11-19 ansett att kostnadsutjämning inte skall ingå i beskattningsunderlaget till SLP. RSV har överklagat förhandsbeskedet.

AMF, ITP och TGL för egen företagare

Egen företagare omfattas inte automatiskt av de kollektivavtalsreglerade försäkringarna för arbetare och tjänstemän. Med egen företagare förstås i detta sammanhang enskild näringsidkare, handelsbolagsdelägare och dennes i företaget verksamme make, komplementär i kommanditbolag och aktieägare, som ensam eller tillsammans med annan aktieägare äger minst en tredjedel av aktierna, och dennes i företaget verksamme make.. Med annan aktieägare avses;

– för AMF-försäkringarna: make, registrerad partner, barn och föräldrar
– för ITP: make och barn
– för TGL-tjänstemän: make.

Egen företagare kan emellertid frivilligt ansluta sig till ITP. Bedrivs verksamheten som enskild firma kan företagaren anslutas tillsammans med tjänstemän. Alecta debiterar alltid avgifterna för egen företagare på separata fakturor.

Egen företagare kan även teckna AMF-försäkring (utom AGB) för egen del. Make till näringsidkare/handelsbolagsdelägare kan teckna egen AMF-försäkring om han/hon är verksam i företaget.

Om enskild näringsidkare, handelsbolagsdelägare eller komplementär i kommanditbolag utnyttjar möjligheten att frivilligt teckna den nya avtalspensionen mellan LO och SAF och/eller ansluta sig till ITP är premie som erläggs för pensionsavgifter avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet. SLP på avdrag för egen P-försäkringsavgift i näringsverksamhet påförs med 24,26 % (se avsnitt 12.1.3 nedan).

12.1.3 SLP-E

Fysiska personer och dödsbon som driver näringsverksamhet i enskild firma eller handelsbolag har rätt att göra avdrag i förvärvskällan för avgifter för egna P-försäkringar och för inbetalningar på eget pensionssparkonto (16 kap. 32 § IL). De regler som gäller vid inkomsttaxeringen behandlas närmare i del 2 avsnitt 23.

Att avdrag för egna avgifter görs vid beräkningen av intäkt av näringsverksamhet betyder att avdraget reducerar underlaget för egenavgifter i förvärvskällan. En princip vid skattereformen är emellertid att alla förvärvsinkomster ska beläggas med socialavgifter eller motsvarande skatt. För pensionsförmåner har den lösningen valts att SLP så långt det är möjligt tas ut i takt med intjänandet. Att SLP på otryggad tjänstepension tas ut i takt med utbetalandet framgår av avsnitt 12.1.1 ovan.

Skatteunderlag

En enskild person eller ett dödsbo som med stöd av 16 kap. 32 § IL medges avdrag för avgift för egen P-försäkring eller för inbetalningar på pensionssparkonto ska betala SLP på avgiften (3 § SLPL). Skatteunderlaget bestäms alltså av det avdrag som medges i näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Jfr SLP på tryggade tjänstepensionsutfästelser där det vid inkomsttaxeringen medgivna avdraget saknar betydelse. Egen P-försäkring och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av som allmänt av-

drag eller i inkomstslaget kapital ska aldrig räknas in i skatteunderlaget.

F-skattsedel saknas o.d.

För främst näringsidkare som inte har F-skattsedel men som ändå haft näringsinkomst av utfört arbete och som har pensionssparat gäller numera en särskild regel om reducering av underlaget för särskild löneskatt (3 § st. 3 SLPL). Regeln ska förhindra att en form av dubbla avgifter/skatter påförs.

Regeln innebär följande. Till den del avdrag för pensionsförsäkringspremie eller avdrag för inbetalning på pensionssparkonto måste göras från sådan ersättning som har utgjort underlag för arbetsgivaravgifter (eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster) ska särskild löneskatt på pensionskostnader inte betalas. Detta betyder att om näringsidkaren har haft både sådana inkomster och inkomster som han ska betala egenavgifter på ska avdraget när man beräknar särskild löneskatt på pensionskostnader i första hand minska den del av inkomsten från näringsverksamheten som utgör underlag för egenavgifter.

Exempel

En näringsidkare som inte har F-skattsedel har dels inkomster från sin konsultverksamhet, dels från varuförsäljning. För ersättningar i konsultverksamheten betalar uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter och de inkomsterna bryts ut ur näringen vid beräkning av pensionsgrundande inkomst (PGI) och anses som inkomst av anställning. För inkomsten av varuförsäljningen betalar näringsidkaren själv egenavgifter och den inkomsten anses som inkomst av annat förvärvsarbete.

Inkomst av all näringsverksamhet, netto efter avdrag, även för pensionsförsäkringspremien	180 000 kr
Inkomster från konsultverksamheten, efter avdrag för kostnader i denna verksamhet	200 000 kr
I näringsverksamheten medgivet	120 000 kr

Underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader beräknas på följande sätt.

Nettot av näringsverksamheten 180 000 kr läggs samman med den avdragna pensionsförsäkringspremien 120 000 kr. Näringsinkomsten före avdraget för premien blir 300 000 kr. Av detta belopp är 200 000 kr redovisat som inkomst av anställning och av sådan näringsinkomst som kan bli underlag för egenavgifter återstår 100 000 kr. Av premien 120 000 kr kan därför bara 100 000 kr dras av från den inkomst som det inte betalats arbets-

givaravgifter på. Underlaget för egenavgifter blir därefter 0 kr. Den återstående delen av premien, dvs. 20 000 kr, måste dras av från inkomster som det har betalats arbetsgivaravgifter på.

Underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader	100 000 kr
Underlaget för egenavgifter i näringen	0 kr
Inkomst av anställning	200 000 kr

Observera att den del av pensionsförsäkringspremien som betalats med ”anställningsinkomsten” inte ska påverka den pensionsgrundande inkomsten.

Vid inkomsttaxeringen medgivet avdrag

Som framgår av del 2 avsnitt 23 kan avdraget för egen P-försäkring eller inbetalning till pensionssparkonto i näringsverksamhet i vissa fall leda till underskott i förvärvskällan. Även när avdraget leder till underskott anses det medgivet och ska alltså ingå i skatteunderlaget. Om den under beskattningsåret erlagda P-försäkringspremien eller inbetalningen till pensionssparkonto överstiger avdragsutrymmet för det året, kan avgiften i vissa fall utnyttjas för avdrag närmast följande beskattningsår. Vid en sådan ettårig förskjutning kommer avgifterna att ingå i skatteunderlaget för det andra beskattningsåret i den mån avdrag då medges för dessa i näringsverksamhet.

Begrepp

De termer och uttryck som används i SLPL har enligt 12 § SLPL samma betydelse som i IL.

TL:s bestämmelser är tillämpliga på SLP. Även reglerna om skattetillägg är tillämpliga (prop. 1991/92:43).

Skattesats

SLP på egna P-försäkringar och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av i näringsverksamhet tas ut med 24,26 %.

13 Avkastningsskatt på pensionsmedel

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
prop. 1989/90:110 s. 483-491, SkU 30 s. 755-761
prop. 1990/91:54
prop. 1991/92:43
prop. 1991/92:60
prop. 1992/93:187
prop. 1993/94:50
prop. 1993/94:85
prop. 1994/95:25
prop. 1994/95:91
prop. 1995/96:168
prop. 1995/96:231, SkU 4
prop. 1996/97:12
prop. 1997/98:146
prop. 1997/98:151
prop. 1998/99:142
prop. 1999/2000:2
prop. 2003/2004:21

Sammanfattning

Avkastningsskatt på pensionsmedel påförs med 15 % av en beräknad avkastning på pensionskapitalet och med 27 % av skatteunderlaget av en beräknad avkastning på annat personförsäkringskapital.

13.1 Skattskyldiga

Skattskyldiga till avkastningsskatt är:

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftsställe i Sverige,
3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,

4. pensionsstiftelse enligt TrL,
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag,
6. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionssparkonto
7. obegränsat skattskyldiga som innehar

a) kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftsställe i Sverige, eller

b) försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § inkomstskattelagen.

Om sådan försäkring som avses i första stycket 7 a inte innehas av någon som är obegränsad skattskyldig, skall den som har panträtt i försäkringen anses inneha den. Bestämmelsen har införts som ett led i en stopplagstiftning avseende överlåtelse av ansvar för pensionsutfästelse och träder ikraft 31 december 2003 och tillämpas första gången 2005 års taxering.

Bestämmelserna i punkt 7 ovan omfattar inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar.

I fråga om handelsbolag och EEIG är det företaget och inte delägarna som är skattskyldigt till avkastningsskatt.

Punkt 5 ovan omfattar samtliga arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen (28 kap. IL). RR har i RÅ 1999 ref 1 (samma dag avgjordes ytterligare fem mål, målnr 6202-6204-1997 och 2688-2690-1998, rörande samma fråga) förklarat att skattskyldigheten till AvP även omfattar allmännyttiga bostadsföretag, som t.o.m. 1994 års taxering beskattades enligt schablon enligt dåvarande 2 § 7 mom. SIL. Genom schablonbeskattningen kunde bostadsföretagen inte göra avdrag för pensionskostnader vid inkomstbeskattningen. Domarna får anses innebära att även bostadsförening och bostadsaktiebolag som schablonbeskattas enligt 39 kap. 25 § IL är skattskyldiga att betala avkastningsskatt på kontoavsättningar av angivet slag. Detsamma torde gälla arbetsgivare med skatteunderlag enligt p. 5 ovan och som är befriade från inkomstskatt och därför inte kan göra avdrag för pensionskostnader.

Det är innehavaren av ett pensionssparkonto som är skattskyldig (punkt 6 ovan) till avkastningsskatt, men skatten ska redovisas

och betalas in av det sparinstitut som anlitas av pensionsspararen (10 § AvPL).

Beskattningsår

Begreppet beskattningsår har samma innebörd som i IL. Observera dock att beskattningsår för obegränsat skattskyldiga enligt 2 § punkt 7 AvPL, dvs. de som innehar en utländsk kapital- eller pensionsförsäkring, dock alltid ska vara kalenderår (12 § AvPL).

13.2 Skatteberäkning

Skatteunderlaget beräknas i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag och sedan en schablonmässig avkastning på detta kapital genom att underlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneränta för det kalenderår som närmast föregått beskattningsåret.

13.2.1 Kapitalunderlaget

För svenska livförsäkringsföretag, utländska livförsäkringsföretag, understödsföreningar och pensionsstiftelser enligt punkterna 1 – 4 i 2 § AvPL (se ovan) utgörs kapitalunderlaget av värdet av samtliga tillgångar, både omsättnings- och anläggningstillgångar, minskat med finansiella skulder, vid beskattningsåret ingång.

Med finansiella skulder avses sådana skulder som har ett direkt samband med förvaltningen av pensionskapitalet såsom lån i form av säkerheter i egna fastigheter, redovisningstekniskt betingade periodiseringar av inkomster och utgifter, exempelvis för skatter samt förvaltningskostnader avseende personal, stiftelseledamöter och revisorer m.m. Till finansiella skulder räknas inte de försäkringstekniska skulderna och återbäringsmedel (prop. 1992/93:187 s. 221).

KR i Göteborg har i dom 1999-11-01, målnr 5215-1997, prövat frågan om en skuld i pensionsstiftelser för beslutad gottgörelse till arbetsgivaren skulle få reducera kapitalunderlaget. KR ansåg att skulden skulle få reducera underlaget. Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd. i detta mål. KR i Stockholm hade 2000-09-06 i målnr 8954-1998 samma uppfattning som KR i Göteborg i domen ovan. RSV har överklagat bägge domarna till RR.

Utländska försäkringsföretag ska endast medräkna de tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna försäkringsrörelsen.

Vid beräkning av kapitalunderlag för försäkringsföretag ska bortses från tillgångar och skulder som hänför sig till avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i

kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer. Man ska också bortse från tillgångar och skulder som härför sig till försäkringar som redovisas som grupplivförsäkringar eller sjuk- och olycksfallsförsäkringar hänförliga till försäkringsklass enligt 2 kap. 3 a § första stycket 1 och 12 samt 3 b § första stycket 1 b och 4 försäkringsrörelselagen (1982:713).

Därutöver bortses från den del av tillgångar och skulder hos försäkringsföretag, som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning (den egna rörelsen) samt fordringar och skulder som har samband med återförsäkring. Dessa tillgångar och skulder ska ingå i försäkringsföretagens underlag för inkomstbeskattningen enligt 39 kap. 3 – 4 §§ IL.

Regeringsrätten har dom 2003-06-16, målnr 412-2003 beslutat, att aktiverade anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal ej skall utgöra kapitalunderlag för beräkning av AvP.

För skattskyldiga som har konto Avsatt till pensioner enligt 2 § punkt 5 AvPL utgörs kapitalunderlaget av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen. I kontobehållningen ingående pensionsmedel som inte har dragits av vid inkomsttaxeringen ska således frånräknas. Disponibla pensionsmedel ska däremot ingå i kontobehållningen, eftersom dessa medel tidigare varit avsatta med avdragsrätt.

För innehavare av pensionssparkonto enligt 2 § punkt 6 AvPL utgörs kapitalunderlaget av värdet av de tillgångar som är hänförliga till pensionssparkontot vid ingången av kalenderåret.

Kapitalunderlag för skattskyldiga som enligt 2 § p. 7 AvPL innehar utländska kapital- och pensionsförsäkringar utgörs av försäkringarnas värde vid beskattningsårets ingång. Detta värde utgörs av återköpsvärdet, beräknat efter försäkringstekniska grunder, med tillägg för beräknad allokerad återbäring för försäkring oavsett om denna är tilldelad eller inte. För försäkringsavtal som tecknats före 1997 och där några ytterligare premier inte erläggs under 1997 eller senare ska försäkringen inte ingå i underlaget för AvP. Beträffande övriga försäkringsavtal som tecknats före 1997 ska endast den del av försäkringens värde tas upp som överstiger värdet 1996-12-31. Till detta fribelopp får tillägg göras för en årlig värdestegring motsvarande den genomsnittliga statslåneräntan. Från regeln att värdet vid årsskiftet 1996/97 ska vara skattefritt finns ett undantag som gäller livförsäkringar som har tecknats före 1997, men som har förvärvats genom köp, byte, etc. efter årsskiftet 1996/97, dvs. som nu ägs av annan person än försäkringstagaren, s.k. begagnad utländsk kapitalförsäkring (se 3 § 8 st. AvPL). Ett ytterligare undantag görs för överlåtelse mellan

arbetsgivare på grund av anställds byte av tjänst. (Se del 1 avsnitt 17.2.3)

Med innehavare (ägare) av försäkring anses inte en anställd som blir beskattad såsom inkomst av tjänst för en försäkringsförmån enligt 11 kap. 1 § IL p.g.a. att arbetsgivare tecknar en utländsk kapital- eller pensionsförsäkring, vari den anställde sätts in som förmånstagare (RÅ 2000 ref 28). Jfr. dock vad som sagts ovan under avsnitt 13.1 om panthavare.

Beräkning av kapitalunderlaget

Tillgångar och skulder ska i princip värderas till det bokförda värdet med följande undantag.

Fastigheter

Fastigheter ska tas upp till marknadsvärdet oavsett om de är omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar. För försäkringsföretag gäller finansinspektionens riktlinjer för värdering av marknadsvärde (Finansinspektionens författningssamling, FFFS 2000:22). Om något aktuellt marknadsvärde inte finns, kan för understödsföreningar och pensionsstiftelser i regel godtas att 133 % av taxeringsvärdet används (se prop. 1992/93:187, s. 224).

Noterade värdepapper

Värdepapper, som är noterade på svensk eller utländsk börs eller auktoriserad marknadsplats eller som är föremål för regelbunden handel vid annan reglerad marknadsplats öppen för allmänheten, ska tas upp till det noterade värdet. Detta innebär att det normalt är betalkursen på årets sista dag som ska användas. Finns ingen betalkurs noterad kan sista noterade köpkurs användas.

Onoterade och noterade aktier

Om det finns både onoterade och noterade aktier i ett aktiebolag, ska alla aktier tas upp till det värde som gäller för de noterade aktierna.

Flera aktieslag

Om det finns flera aktieslag som är noterade görs värderingen med ledning av det lägst noterade värdet för någon av aktierna.

Jämkning

Om det finns synnerliga skäl anta att det noterade värdet på värdepapper överstiger marknadsvärdet kan värdet jämkas till marknadsvärdet.

Jämkning kan dock inte ske för obegränsat skattskyldiga som innehar utländsk kapital- eller pensionsförsäkring enligt 2 § punkt 7 AvPL, då beskattningsåret för dessa skattskyldiga alltid ska vara kalenderåret enligt 12 § AvPL.

Aktier/andelar i fastighetsbolag

Aktier och andelar i fastighetsförvaltande dotterbolag ska värderas med ledning av marknadsvärdena på fastigheterna i dotterbolagen. Detta innebär att en substansvärdering får ske av dotterbolaget, vilket inte utesluter att fastigheterna värderas med hänsyn till deras förväntade avkastning.

Svenska värdepapper Andelar i svenska och utländska värdepappersfonder värderas på samma sätt som värdepapper i allmänhet.

Fordringar Onoterade fordringar tas upp till anskaffningsvärdet jämte upplupen ränta. Osäker fordran tas upp till det belopp som kan beräknas inflyta. Värdelös fordran tas inte med.

Skulder Skulderna värderas på samma sätt som onoterade fordringar och tas upp till skuldbelopp jämte upplupen ränta.

Försäkringsföretag Hos försäkringsföretag bokförda försäkringstekniska skulder, återbäringsmedel, obeskattade reserver, garantikapital samt eget kapital utgör inte finansiella skulder vid beräkning av kapitalunderlaget till avkastningsskatt (prop. 1992/93:187 s. 163 och 221).

Pensionsstiftelse I en pensionsstiftelse kan finnas bokförd en skuld till arbetsgivaren för begärd gottgörelse avseende pensionskostnad som belöper på beskattningsåret. KRG liksom KRS har ansett att sådan skuld inte ska räknas med i skatteunderlaget för AvP. RSV har överklagat domarna till RR (se ovan).

Individuellt pensionssparkonto Vid beräkning av kapitalunderlaget får innehavare av pensionssparkonto som skuld inräkna obetald avkastningsskatt.

13.2.2 Skatteunderlaget

Skatteunderlaget för avkastningsskatten fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen. Detta innebär att avkastningsskatten kommer att ingå i den slutliga skatten. I fråga om debitering och uppbörd av AvP gäller SBL:s bestämmelser. Det innebär också att AvP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt.

Skatteunderlaget beräknas efter en schabloniserad avkastning på framräknat kapitalunderlag (se avsnitt 13.2.2.1) på så sätt att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan, SLR, för kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. RSV har för respektive år angett den genomsnittliga statslåneräntan till:

1993	8,58
1994	9,52
1995	10,16
1996	7,90
1997	6,47
1998	4,98
1999	4,88
2000	5,35
2001	4,97
2002	5,15

Den som har kalenderår som räkenskapsår ska alltså vid 2004 års taxering använda 5,15 % vid beräkningen av skatteunderlaget, medan den som har brutet räkenskapsår ska använda den genomsnittliga statslåneräntan för 2001, 4,97 % för beräkning av AvP.

För skattskyldiga med utländska kapitalförsäkringar (2 § p. 7 AvPL) som tecknats före 1997 och där premier betalats efter 1997 beräknas skatteunderlaget vid 2004 års taxering till 5,15 % (SLR för 2002), multiplicerat med skillnaden mellan försäkringens värde vid ingången av 2003 och försäkringens värde vid ingången av 1997 uppräknat för år 1997 med 7,9, för år 1998 med 6,47 %, för år 1999 med 4.98, för år 2000 med 4,88 %, för år 2001 med 5,35 och med 4,97 för år 2002 (ränta på räntaberäkning).

Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Engångsbetalda kapitalförsäkringar som tecknats senast 1996-12-31 och för vilka ytterligare premier ej betalas, omfattas inte av AvPL (prop. 1995/96:231 s. 48-49). Sker ett oneröst fång efter 1996 avseende en sådan försäkring, gäller dock inte detta undantag.

13.2.3 Skattesatsen

Avkastningsskatten är 15 % av det skatteunderlag som avser pensionskapital och 30 % av nio tiondelar av det skatteunderlag (27 %) som avser annan personförsäkring än pensionsförsäkring.

Svenska och utländska försäkringsföretag, understödsföreningar samt innehavare av utländsk livförsäkring kan således numera bli beskattade till avkastningsskatt efter två olika procentsatser, 15 % och 27 %. Pensionsstiftelser och arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser samt innehavare av pensionssparkonto avseende individuellt pensionssparande, IPS, blir beskattade efter den lägre skattesatsen, 15 % (9 § AvPL).

Jämkning

När räkenskapsåret är längre eller kortare än 12 månader ska skattesatsen jämkas i motsvarande mån.

Sådan jämkning ska också ske om avskattning sker av hela behållningen på pensionssparkonto för IPS enligt 58 kap. 33 § IL eller om konto Avsatt till pensioner eller i delpost på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser helt upplöses under räkenskapsåret.

Överlåts ett helt försäkringsbestånd från ett livförsäkringsföretag till ett annat sådant företag eller sker fusion enligt 15 a kap. 1 eller 18 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses som om över-

låtande företag och övertagande företag utgör en skattskyldig (9 § AvPL).

Några regler om jämkning vid en försäljning av svensk eller utländsk kapitalförsäkring under beskattningsåret finns inte, utan full beskattning sker (schablonbeskattning), oavsett hur stor del av beskattningsåret som kapitalförsäkringen har innehafts.

Skatten avdragsgill

Avkastningsskatten är utan hinder av 16 kap. 17 § IL avdragsgill för de arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och som är skattskyldiga till avkastningsskatt. Avdraget för AvP ska ske före eventuell avräkning av utländsk skatt.

För övriga skattskyldiga är skatten inte avdragsgill eftersom den får anses som en svensk allmän skatt (16 kap. 17 § IL). Jfr RÅ 1997 not 149.

Nedsättning av AvP

Juridisk och fysisk person som avses i 2 § p. 7 AvPL har rätt till nedsättning av AvP med belopp motsvarande utländsk skatt som antingen försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat. Nedsättning medges endast om förutsättningar att tillämpa lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses sådan skatt som omnämns i 14 § nämnda lag samt punktskatt och förmögenhetsskatt. Kan avräkningsbar utländsk skatt inte utnyttjas under beskattningsåret, får outnyttjad skatt sparas för avräkning senare år. Det åligger den skattskyldige att visa att det finns förutsättningar för avräkning (10 a § AvPL). Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkningen föreligger, men inte förmått lämnas samtliga uppgifter för nedsättning, får nedsättning av AvP ske med skäligt belopp.

13.3 Vissa särbestämmelser

Övertagande-situationer

Om en arbetsgivare övertar en pensionsutfästelse från annan arbetsgivare tillämpas jämkningsreglerna i 9 § tredje stycket AvPL.

Överlåts ett helt försäkringsbestånd mellan livförsäkringsföretag anses överlåtande och övertagande företag som en skattskyldig.

Med försäkringsföretag torde även avses understödsföreningar enligt 2 § 3 i AvPL.

Fusion

Om en fusion sker enligt 15 a kap. 1 eller 18 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses överlåtande och övertagande företag som en och samma skattskyldig.

Några andra regler som reglerar fusionsfallen finns inte i AvPL.

I RÅ 2000 ref 36 förklarade RR i ett mål avseende särskild löneskatt på pensionskostnader och underskott enligt 2 § j) SLPL, att

några regler om fusion inte finns i SLPL och inte heller i lagen (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Således var effekterna av en fusion oreglerade i lag vad avser SLP. Regeringsrätten anförde i sina domskäl, beträffande kopplingen i 5 § SLPL till taxeringslagen (1990:324), TL, och inkomstskattelagen (19991229), IL följande:

> ”Med hänsyn till den nu beskrivna anknytningen mellan den särskilda löneskatten och inkomstbeskattningen talar enligt Regeringsrättens mening starka materiella och taxeringstekniska skäl för att låta det uttag av löneskatt som ska ske vid taxeringen för det beskattningsår då en fusion genomförs följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Denna ordning innebär i enlighet med det föregående att det övertagande företaget träder i det överlåtande företagets ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt.”

Enligt SKV:s uppfattning torde samma förhållande som för SLP gälla för avkastningsskatt vid fusion, dvs. att överlåtande och övertagande företag ska anses utgöra en skattskyldig enligt 37 kap. 19 § IL. I de fall de fusionerade företagen har kalenderår som räkenskapsår sker all beskattning i det övertagande företaget och kapitalunderlaget vid årets ingång slås samman med det för det övertagande företagets verksamhet i övrigt. Om något av de fusionerade företagen har räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret ska det övertagande företaget i sin deklaration redovisa kapitalunderlaget i två delar. Den ena delen består av ett kapitalunderlag som avser det överlåtande företagets ställning vid ingången av beskattningsåret enligt 37 kap.19 § IL. Den andra delen består av det övertagande företagets ”egna” kapitalunderlag, dvs. underlaget vid ingången av detta företags beskattningsår. Skattesatsen bör vad avser de båda delarna jämkas med hänsyn till beskattningsårets längd.

Begrepp

De beteckningar som används i AvPL har samma betydelse som i IL (12 § AvPL)

TL:s bestämmelser är tillämpliga på avkastningsskatten, vilket bl.a. innebär att reglerna om omprövning och överklagande av inkomsttaxeringen gäller även avseende avkastningsskatten. Även reglerna om skattetillägg är tillämpliga (prop. 1991/92:43).

Förhandsbesked

Förhandsbesked avseende avkastningsskatt kan sökas hos Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Uppgiftsskyldighet Uppgiftsskyldigheten avseende avkastningsskatten finns reglerad i 2 kap. 8 och 10 §§ LSK.

14 Byte av företagsform

Sammanfattning

I detta avsnitt behandlas skattefrågor som kan uppkomma vid ombildning av företag till annan företagsform. Byte av företagsform kan aktualisera tillämpning av regler av flera olika slag. Främst är det fråga om reglerna om underprisöverlåtelser samt om övertagande av periodiseringsfond och expansionsfond. Framställningen nedan fokuserar på dessa regler i ombildningssituationer. Även några andra skatteregler kommenteras. Gåvoskatt behandlas inte alls

14.1 Ombildning

Ombildningar kan sägas vara en sorts överlåtelser som liknar vanliga avyttringar av tillgångar men där överlåtelse inte sker till någon utomstående. Syftet med överlåtelsen är att ägandet och driften av verksamheten ska behållas men att verksamheten ska bedrivas vidare i annan associationsform. Ett typfall är att en enskild näringsidkare överlåter samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet till ett av honom ägt aktiebolag. Aktiebolaget köper tillgångarna av den enskilde näringsidkaren. Denne erhåller betalning kontant, genom revers eller i form av aktier i det köpande aktiebolaget.

Retroaktivitet

Överlåtelser av näringsverksamhet sker av praktiska skäl ofta per ett datum som ligger före själva avtalsdagen, vanligen per ingången av räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten. Därigenom erhålls en överlåtelsedag med bestämda balansvärden. Om exempelvis en enskild näringsverksamhet överlåts till ett aktiebolag under löpande räkenskapsår men per ingången av räkenskapsåret för den enskilda näringsverksamheten innebär detta att aktiebolaget kommer att redovisa resultatet av verksamheten för hela räkenskapsåret.

De rättsfall där detta förfarande godtagits har gällt ombildningar av enskild näringsverksamhet till aktiebolag. En förutsättning torde ha varit att några otillbörliga skatteförmåner inte uppkommit. En annan förutsättning har varit att aktiebolaget registrerats innan den enskilda näringsidkarens räkenskapsår gått till ända, jfr RÅ 1974 A 724, RÅ 1976 ref. 28.och RR:s dom den 29 januari 2004, målnr 2385-01.

Något direkt lagstöd för retroaktiva ombildningar finns inte i skatterätten. Allmänt gäller att skatterätten utgår från civilrättsliga förhållanden när särskilda regler saknas. Civilrättsligt är giltigheten av retroaktiva rättshandlingar oklar. Retroaktiva ombildningar görs ofta med nybildade aktiebolag. Klart är att innan ett rättssubjekt tillkommit kan det inte ingå rättshandlingar.

Mot bakgrund härav har två kammarrättsdomar avseende retroaktiv överlåtelse överklagats. RR har meddelat prövningstillstånd. I avvaktan på RR:s ställningstagande bör tidigare praxis tillämpas.

Skulder och avsättningar

Förvärvaren tar vid en ombildning ofta över säljarens betalningsansvar för skulder. Befrielsen från betalningsansvaret utgör en del av förvärvarens betalning för tillgångarna. Även reserveringar och avsättningar för framtida utgifter kan ingå i överlåtelsen och behandlas i princip på samma sätt som övertagande av skulder dvs. som en del av betalningen för tillgångarna. Det innebär normalt sett att något avsättningsbelopp att återföra hos säljaren inte uppkommer. Hos förvärvaren får en prövning av avdragsrätten göras med avseende på förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Pensionsansvar

Beskattning och avdragsrätt för ersättning vid överföring av pensionsansvar regleras i 28 kap. 26 § IL.

Skogskonto

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk kan få göra avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto. Ett sådant konto är närmast att betrakta som ett banktillgodohavande förenat med en uppskjuten inkomstbeskattning. Medel på skogskonto eller skogsskadekonto kan överlåtas men medlen ska då tas upp som intäkt i näringsverksamhet hos överlåtaren (21 kap. 40 § IL).

Ersättningsfond

Ersättningsfonder kan i princip inte överlåtas. Om hela eller den huvudsakliga delen av en näringsverksamhet överlåts ska ersättningsfond återföras till beskattning (31 kap. 20 § IL). Detta gäller dock inte om avsättningen grundats på en sådan tvångsförsäljning som anges i 31 kap. 5 § 1-4 IL. I det fallet ska återföring ske när tiden för ianspråktagande löpt ut eller om skattskyldigheten för näringsverksamheten dessförinnan upphört.

Vid återföring ska ett tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt såvida inte synnerliga skäl talar häremot (31 kap. 22 § IL). Vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag enligt 42 kap. 20 § IL får dock aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens ersättningsfonder (31 kap. 23 § 1 st. IL).

Räntefördelning

Underlag för räntefördelning eller sparat fördelningsbelopp enligt 33 kap. IL kan inte föras över till något annat subjekt. Dock torde

dödsbo kunna överta den avlidnes sparade fördelningsbelopp (prop. 1999/2000, del 2 s. 65).

Underskott

Samma sak gäller beträffande tidigare års underskott enligt 40 kap. IL. Här gäller dock ett undantag vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag (40 kap. 23 § 2 st. IL).

Tillskott

I 53 kap. IL finns bestämmelser om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar. Bestämmelserna gäller om fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till sådant svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i. Bestämmelserna gäller också om svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt under motsvarande förhållanden.

Periodiseringsfond

Periodiseringsfond kan överföras till annat subjekt i vissa ombildningssituationer som behandlas närmare nedan.

Expansionsfond

Detsamma gäller beträffande expansionsfond.

Uttag

Vid ombildning överlåts ofta tillgångarna till det skattemässiga värdet. Skattemässigt värde definieras i 2 kap. 31-33 §§ IL och motsvarar ofta det bokförda värdet. Detta värde kan vara lägre än marknadsvärdet. I sådant fall aktualiseras bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap IL. Med uttag avses bl.a. att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (22 Kap. 3 § IL). Som huvudregel gäller att uttag av en tillgång ur näringsverksamhet behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). Det innebär att om inget vederlag mottagits av överlåtaren ska denne ta upp marknadsvärdet som intäkt. Om vederlag mottagits och intäktsförts ska skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget intäktsföras av överlåtaren. Det skattemässiga värdet kostnadsförs.

Underprisöverlåtelse

I 23 kap. IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. De innebär att uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske vid uttag av en tillgång. Villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL måste då vara uppfyllda.

Nedan behandlas de regler som gäller med avseende på underprisöverlåtelser och tillskott samt överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning av;

- enskild näringsverksamhet till aktiebolag,
- enskild näringsverksamhet till handelsbolag,

- handelsbolag till enskild näringsverksamhet,
- handelsbolag till aktiebolag,
- aktiebolag till enskild näringsverksamhet,
- aktiebolag till handelsbolag samt
- ekonomisk förening till aktiebolag.

14.2 Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Underprisöverlåtelse

Underprisreglerna tillåter att uttagsbeskattning kan underlåtas när överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett aktiebolag (23 kap. 14 § IL). Nedanstående villkor måste vara uppfyllda.

Aktiebolaget måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts (23 kap. 17 § IL). När överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett aktiebolag ska samtliga aktier i aktiebolaget vara kvalificerade (23 kap. 18 § IL). Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket detta kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Aktiebolaget kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Tillskott

Om fysisk person överlåter en kapitalbeskattad tillgång, t.ex. en näringsfastighet, utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett aktiebolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska den anses ha avyttrats till marknadsvärdet (53 kap. 3 § IL). I det senare fallet uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte göras (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos aktiebolaget utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i det förvärvande bolaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier (53 kap. 5 § IL).

Periodiseringsfond

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet till ett aktiebolag får aktiebolaget helt eller delvis, ta över periodiseringsfonder (30 kap. 11 § IL).

Vissa villkor måste vara uppfyllda. Överföringen av tillgångar till aktiebolaget får inte ha föranlett uttagsbeskattning. Den fysiske personen måste skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. De två senare villkoren gäller inte vid apportemission.

Periodiseringsfond som tas över ska behandlas hos aktiebolaget på samma sätt som om avsättningen ursprungligen gjorts i aktiebolaget. Detta gäller även periodiseringsfond som tas över vid apportemission trots att den inte behöver bokföras (30 kap. 15 § IL).

Sådant tillskott som behöver lämnas vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfonder räknas inte med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Vid apportemission minskas anskaffningsutgiften för aktierna med överförd periodiseringsfond minskat med den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden (48 kap. 12 IL).

Anskaffningsutgiften ska dock inte påverkas av fondövertagandet på ett sådant sätt att den blir negativ. Detta framgår av RR:s dom den 12 februari 2003 (målnr 2977-2002) där RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde ett förhandsbesked (återgivet i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 11/2002).

Expansionsfond

En expansionsfond kan upphöra utan återföring vid ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag. Det krävs att samtliga realtillgångar i näringsverksamheten överlåts till ett aktiebolag i vilket överlåtaren äger eller kommer att äga aktier. Med realtillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapital-

underlaget för expansionsfond med undantag för kontanter, banktillgodohavande och liknande (34 kap. 23 § IL). Jfr även RÅ 2001 not. 110.

Överlåtaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras. Han måste också skjuta till kapital till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden. Något sådant tillskott behövs dock inte vid apportemission (34 kap. 20 § IL).

Om de ovan nämnda villkoren är uppfyllda upphör expansionsfonden i den enskilda näringsverksamheten utan några beskattningskonsekvenser. Någon återbetalning av expansionsfondskatt kommer inte att ske. Eftersom inbetald expansionsfondskatt på 28% motsvarar bolagsskatten kommer 72% av expansionsfonden att övergå till att bli beskattat eget kapital i aktiebolaget efter övertagandet. Något krav på att hela expansionsfonden måste ersättas med beskattat kapital i aktiebolaget finns inte. Viss del av expansionsfonden kan således utnyttjas som beskattat kapital i aktiebolaget och resten återförs till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångarna överförs till aktiebolag och fonden inte ska återföras ska det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Vid apportemission ska under motsvarande förutsättningar anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp motsvarande 72 % av den expansionsfond som upphör (48 kap. 12 § IL).

14.3 Ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

Underprisöverlåtelse

Det går inte att genom underprisöverlåtelse ombilda en enskild näringsverksamhet till handelsbolag (23 kap. 15 § 1 st. IL). Uttagsbeskattning ska således ske om tillgång överlåts till handelsbolaget mot vederlag som understiger marknadsvärdet.

Tillskott

Om fysisk person överlåter en kapitalbeskattad tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska den anses ha avyttrats till marknadsvärdet (53 kap. 3 § IL). I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och

underhåll ska inte göras (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos handelsbolaget utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av den justerad anskaffningsutgifter för andelarna i handelsbolaget ska, om ersättning inte har lämnats, anskaffningsutgiften ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes andelar (53 kap. 5 § IL).

Periodiseringsfond

Överlåtelse av verksamheten i en enskild firma till ett handelsbolag är inte en sådan ombildning som medför att periodiseringsfond får tas över. Om ombildningen innebär att den enskilda näringsverksamheten upphör ska periodiseringsfonder återföras till beskattning.

Expansionsfond

Expansionsfond får föras över från enskild näringsverksamhet till ett svenskt handelsbolag. Överlåtaren måste ha en andel i eller genom överlåtelsen få en andel i det övertagande handelsbolaget. Som villkor gäller också att samtliga realtillgångar i näringsverksamheten ska överlåtas till handelsbolaget och att näringsidkaren begär att expansionsfonden inte ska återföras (34 kap. 19 § IL). Delägaren i handelsbolaget ska anses ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

14.4 Ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet

Underprisöverlåtelse

Ett svenskt handelsbolag kan vara överlåtare och en fysisk person kan vara förvärvare vid en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL). Ett svenskt handelsbolag får per definition inte ha andra handelsbolag, andra utländska juridiska personer än utländskt bolag eller svenska stiftelser eller svenska ideella föreningar som delägare vid tillämpning av underprisreglerna (23 kap. 5 § IL).

Förvärvaren måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Tillgången ska anses ingå i en näringsverksamhet enbart om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (23 kap. 16 § IL). Det innebär att uttagsbeskattning aktualiseras om t. ex. aktier överlåts till underpris eftersom den typen av tillgångar beskattas i näringsverksamhet om de avyttras av ett handelsbolag men i inkomstslaget kapital för en fysisk person.

Vidare gäller att eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts (23 kap. 17 § IL). Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser (23 kap. 24 § IL). Fysisk person kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Periodiseringsfond

Om en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag tilldelas realtillgångar i samband med utskiftning vid upplösning av handelsbolag och skiftet inte har föranlett uttagsbeskattning får periodiseringsfond övertas av delägaren. Ett sådant övertagande innebär att delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till dennes enskilda näringsverksamhet (30 kap. 13 § IL).

Expansionsfond

Expansionsfond får föras över från svenskt handelsbolag till enskild näringsverksamhet om delägaren tillskiftas realtillgångar vid handelsbolagets upplösning. Situationen måste dock vara sådan att utskiftningen inte utlöst uttagsbeskattning och delägaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras (34 kap. 22 § IL).

Om expansionsfonden förs över ska anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelen ökas med 72 % av det överförda beloppet (50 kap. 5 § IL). Skälet härtill är att avdraget för avsättning till expansionsfond minskad med expansionsfondskatten satte ned anskaffningsutgiften vid avsättningen. En korrigering måste därför göras på grund av överföringen.

14.5 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

Underprisöverlåtelse

Överlåtelse av tillgångar från svenskt handelsbolag till aktiebolag kan ske utan uttagsbeskattning om handelsbolaget kvalificerar som svenskt handelsbolag enligt 23 kap. 5 § IL och villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda

Aktiebolaget måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att handelsbolagets hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts (23 kap. 17 § IL).

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare och förvärvaren är ett aktiebolag ska samt-

liga aktier i aktiebolaget vara kvalificerade (23 kap. 20 § IL). Om handelsbolaget enbart har företag som ägare och om någon andel i något av företagen är kvalificerad ska minst samma andel av aktierna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag (23 kap. 21 § IL).

Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket detta kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Aktiebolaget kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Tillskott

I 53 kap. IL finns bestämmelser om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar till företag som görs av fysiska personer. Bestämmelserna gäller även om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till sådant svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk för eller svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i (53 kap. 2 § 2 st. IL).

Den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska ersättning motsvarande marknadsvärdet anses ha lämnats (53 kap. 3 § IL). I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte ske (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos förvärvaren utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i det förvärvande aktiebolaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier (53 kap. 5 § IL).

Periodiseringsfond

Om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag och överföringen inte har föranlett uttagsbeskattning får aktiebolaget ta över befintliga periodiseringsfonder. Om det inte är fråga om apportemission ska handelsbolaget skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska, utom vid apportemission, göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond.

Aktiebolaget ska anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till. Detta gäller också vid apportemission även om periodiseringsfonden då inte behöver bokföras av aktiebolaget (30 kap. 15 § IL).

Det tillskott som är en förutsättning för överföring av periodiseringsfond ska inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbelopp för aktierna i bolaget. Vid apportemission ska anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden (48 kap. 12 § IL). Anskaffningsutgiften får dock inte bli negativ, se ovan under avsnitt 14.2.

Expansionsfond

Om näringsverksamhet överlåts från ett handelsbolag till ett aktiebolag får expansionsfond inte flyttas över från delägare i handelsbolaget till aktiebolaget.

Däremot kan en ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan beskattning av expansionsfond ske om ombildningen genomförs i två steg. Först upplöses handelsbolaget enligt 34 kap. 22 § IL dvs. verksamheten övergår till enskild näringsverksamhet. Därefter överlåts tillgångarna till aktiebolaget enligt 34 kap. 20 § IL. I ett sådant fall aktualiseras kapitalvinstbeskattning för andelarna i handelsbolaget.

14.6 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet

Underprisöverlåtelse

Uttagsbeskattning kan underlåtas när överlåtaren är ett aktiebolag och förvärvaren en fysisk person (23 kap. 14 § IL).

Förvärvaren måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Det innebär att näringsfastighet, som vid en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital hos en fysisk person, inte kan överföras till underpris från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande aktier.

Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel

av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts (23 kap. 17 § IL).

Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser eller i annan näringsverksamhet (23 kap. 27 § IL). Denne kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid det bortses från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Om ersättning inte lämnas vid överlåtelse från aktiebolag till enskild näringsidkare eller om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet ska mellanskillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen betraktas som utdelning för den fysiske personen (23 kap. 11 § 2 st. IL).

Periodiseringsfond

Periodiseringsfond får inte föras över från aktiebolag till enskild näringsverksamhet.

14.7 Ombildning av verksamhet i aktiebolag till handelsbolag

Underprisöverlåtelse

Ett aktiebolag kan vara överlåtare och ett svenskt handelsbolag kan vara förvärvare vid en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL). Vad som avses med svenskt handelsbolag vid tillämpning av underprisreglerna framgår av 23 kap. 5 § IL

Omedelbar skattskyldighet i näringsverksamhet vid förvärvet ska föreligga om tillgången skulle ha avyttrats av förvärvaren (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas ska överlåtelsen avse en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL).

Om någon aktie i det överlåtande aktiebolaget är kvalificerad tillåts endast företag som delägare i handelsbolaget. Vad som avses med företag framgår av 23 kap. 4 § IL. Minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen ska vara kvalificerade som andelen kvalificerade aktier i det överlåtande aktiebolaget (23 kap. 19 § 3 st. IL).

För varje delägande företag gäller att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker, inte får ha uppkommit underskott hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Det villkoret gäller dock inte det aktiebolag som överlåtit tillgången om detta är delägare i handelsbolaget. Villkoret tillämpas inte heller om överlåtande aktie-

bolag under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varje delägare med underskott i det förvärvande handelsbolaget och avdragsbegränsning genom koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte gäller för någon sådan delägare om delägaren får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via delägaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren (23 kap. 26 § IL). Ett företag får avstå från att utnyttja underskott varvid man bortser från detta vid tillämpning av dessa bestämmelser (23 kap. 29 § IL).

Periodiseringsfond

Periodiseringsfond får inte föras över från aktiebolag till handelsbolag.

14.8 Ombildning av svensk ekonomisk förening till aktiebolag

Ekonomiska föreningar är för sin kapitalförsörjning främst hänvisade till medlemsinsatser och till de vinster som kan genereras i verksamheten. De begränsade möjligheterna till kapitalförsörjning kan göra den ekonomiska föreningen mindre lämpad som associationsform för mer kapitalkrävande verksamhet. För en verksamhet som en gång startades som ekonomisk förening kan en expansion med krav på ökade investeringar innebära ett behov av att övergå till aktiebolagsform för att förbättra möjligheterna att skaffa riskkapital.

Det har därför ansetts motiverat att göra det möjligt för en ekonomisk förening att under vissa förutsättningar kunna ombildas till aktiebolag utan några omedelbara skattemässiga konsekvenser. Särskilda bestämmelser för sådana ombildningar finns i 22 kap. 10 § IL samt i 42 kap. 20 § IL. Dessa bestämmelser omfattar inte sådana ekonomiska föreningar som utgör fåmansföretag.

Utgångspunkten för ombildning utan omedelbara skattemässiga konsekvenser är att föreningen överför tillgångar och skulder till ett aktiebolag, varefter föreningen upplöses och aktierna skiftas ut till medlemmarna i den ekonomiska föreningen. Vid en sådan utskiftning som avses i 42 kap. 20 § IL ska uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på aktierna överstiger omkostnadsbeloppet. Detta gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som utgör lagertillgångar (22 kap. 10 § IL).

Aktier som skiftas ut till medlem ska inte behandlas som utdelning om den utskiftande föreningen inte är ett fåmansföretag, föreningen äger samtliga aktier i bolaget, samtliga aktier skiftas

ut och värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas nominella värde. Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlem behandlas som utdelning (42 kap. 20 § IL).

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning ska som anskaffningsutgift anses det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen i den överlåtande föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen (48 kap. 9 § IL).

Underprisöverlåtelse

En ombildning på sätt ovan beskrivits kan ha föregåtts av en underprisöverlåtelse av tillgångar från föreningen till aktiebolaget.

En svensk ekonomisk förening är liksom aktiebolag ett företag i underprisreglernas mening (23 kap. 4 § IL). Ett företag kan vara överlåtare eller förvärvare i en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL).

Aktiebolaget ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Om avdragsrätt för koncernbidrag saknas ska överlåtelsen avse en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL). Vidare gäller att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket aktiebolaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Villkoret tillämpas inte om föreningen under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till förvärvaren och avdragsbegränsning genom koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte gäller om aktiebolaget får koncernbidrag från föreningen avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket aktiebolaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via aktiebolaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från föreningen (23 kap. 26 § IL). Ett företag får avstå från att utnyttja underskott varvid det bortses från detsamma vid tillämpning av dessa bestämmelser (23 kap. 29 § IL).

Periodiseringsfond

Vid ombildning enligt 42 kap. 20 § IL får periodiseringsfond tas över av aktiebolaget (30 kap. 14 § 2 st. IL).

Ersättningsfond

Vid ombildning enligt 42 kap. 20 § IL får ersättningsfond tas över av aktiebolaget (31 kap. 23 § IL).

Underskott

Föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut ska anses som ett och samma företag när det gäller i vilken utsträckning

underskott från tidigare beskattningsår är avdragsgilla (40 kap. 23 § 2 st. IL). Aktiebolaget tar därför över den ekonomiska föreningens rätt att dra av underskott.

15 Underprisöverlåtelser

prop. 1998/99:15 s. 117-163, 270-275 och 295
1998/99: SkU5 s. 8-10
prop. 1998/99:113 s. 22-25, 1998/99:SkU23 s. 3
prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 301-306, 1999/2000:SkU2 s. 9
1999/2000:SkU5 s. 11-12
prop. 1999/2000:38 s. 2 och 38-40, 1999/2000:SkU12 s. 7-8
prop. 1999/2000:82 s. 151, 1999/2000:SkU21
prop. 2000/01:22 s. 103, 2000/01:SkU9
prop. 2001/02:46 s. 51-57 och 73-74, SkU13 s. 12-13
prop. 2002/03:96 s. 148-150 och 166, 2002/03:SkU14
SOU 1998:1 s. 133-181 och 293-297

15.1 Allmänt

Enligt tidigare regler skulle uttag av tillgång eller tjänst ur en ”förvärvskälla” (benämns numera ”näringsverksamhet”) i inkomstslaget näringsverksamhet, eller överlåtelser till pris under marknadsvärdet från denna, som huvudregel föranleda uttagsbeskattning (22 § anv.p. 1, 4 och 5 st. KL, numera 22 kap. IL).

Enligt samma regler skulle dock uttagsbeskattning underlåtas om det förelåg särskilda skäl mot uttagsbeskattning. Vad gäller tjänster skulle uttagsbeskattning inte ske om värdet var ringa.

Det bildades en mer eller mindre klar praxis rörande vad som var särskilda skäl i samband med omstruktureringar, men det förelåg ändå en betydande osäkerhet om vad som skulle gälla i enskilda fall. I syfte att öka förutsebarheten för när uttagsbeskattning ska ske, respektive underlåtas, vid omstruktureringar, infördes särskilda bestämmelser för när uttagsbeskattning kan underlåtas genom lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (”underprislagen”), UPL. Dessa regler har med vissa smärre justeringar förts över till 23 kap. IL. Bestämmelserna innebär i praktiken att utrymmet för att göra omstruktureringar utan uttagsbeskattning har ökat.

15.2 Överväganden som ligger bakom bestämmelserna

Tidigare praxis

Tidigare praxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtas vid omstruktureringar byggde på att;

- det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtare och förvärvare,
- överlåtelsen skulle vara ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen,
- överlåtelsen fick inte, direkt eller indirekt, medföra någon otillbörlig skatteförmån,
- skattemässiga omsättningstillgångar fick inte till följd av överlåtelsen skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar, och
- tillgångar fick inte föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn till den enkelbeskattade.

Otillbörlig skatteförmån

Även fortsättningsvis är huvudregeln att uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelser under marknadsvärdet, om inte priset är affärsmässigt. I 23 kap. IL specificeras under vilka förutsättningar denna huvudregel kan frångås och uttagsbeskattning underlåtas. Bestämmelserna har konstruerats utifrån tanken att sådana överlåtelser inte får medföra någon otillbörlig skatteförmån, medan de övriga ovan angivna kraven inte har ansetts nödvändiga att upprätthålla.

En redogörelse för tidigare praxis rörande uttagsbeskattning samt för de överväganden som ligger bakom konstruktionen av reglerna om underprisöverlåtelser finns i prop. 1998/99:15 s. 117-163.

Ingen särskild skatteflyktsregel

Någon specifik skatteflyktsregel för att fånga upp inte förutsedda otillbörliga skatteförmåner har inte införts. Företagsskatteutredningen (SOU 1998:1) angav att det självfallet inte kan uteslutas att den praktiska tillämpningen kommer att ge oförutsedda exempel på förfaranden som medför inte önskade skatteförmåner. Enligt utredningens uppfattning skulle en taxering som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som täcks av reglerna om underprisöverlåtelser inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Utredningen ansåg därför att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte skulle vara tillämplig på sådana förfaranden.

Med anledning av kritik mot nämnda ståndpunkt vid remissbehandlingen, uttryckte regeringen förståelse för farhågor om att metoden öppnar för kringgåendekonstruktioner på ett sätt som en mer allmän regel inte gör. Regeringen avvisade dock tanken på

att införa en särskild skatteflyktsregel i UPL. Följande sägs i prop. 1998/99:15 s.147.

> ”En allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning ska ske om överlåtelsen skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån innebär dock att osäkerheten om behandlingen av en underprisöverlåtelse består. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att en sådan bestämmelse inte bör införas. Däremot har utredningen enligt regeringens mening uttalat sig väl kategoriskt i frågan om tillämpligheten av den allmänna skatteflyktslagen. En taxering, som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som faller inom ramen för denna diskussion, kan visserligen inte normalt strida mot lagstiftningens syfte. Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig”.

Skatteflyktslagen

I samband med utskottsbehandlingen hemställdes i en motion om ett klargörande av att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på förfaranden som omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser. Skatteutskottet konstaterade att det enligt propositionen (jfr prop. 1998/99:15 s. 147) redan får anses ha gjorts klart att skatteflyktslagen även i fortsättningen ska kunna tillämpas på underprisöverlåtelser (SkU 1998/99:5 s. 9). Hittills meddelade – icke överklagade – förhandsbesked visar att utrymmet för tillämpning av skatteflyktslagen är begränsat.

15.3 Tillämpningsområdet

23 kap. IL reglerar ett antal situationer i vilka överlåtelse av en tillgång i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet kan göras utan uttagsbeskattning (jfr 22 kap. 11 § IL). Lagen omfattar däremot, med ett undantag, inte överlåtelser av tjänster. Av 23 kap. 2 § IL framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte heller gäller

- när bestämmelserna om kvalificerade fusioner ska tillämpas på överlåtelsen,
- om överlåtelsen avser utdelning av lagerandelar med stöd av lex. ASEA
- om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, eller
- då kapitalvinsten är skattefri enligt de införda bestämmelserna i 25 a kap. per 2003-07-01 (även om skalbolagsreglerna blir tillämpliga i dylikt fall) – se även avsnitt 22.

Som en illustration till när och hur reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL tillämpas, respektive inte tillämpas, redovisas nedan fyra exempel med följande förutsättningar. Exemplen bygger på att A överlåter tillgångar till B.

Exempel	Marknadsvärde	Skattemässigt värde	Försäljningspris
1	200	100	100
2	200	100	150
3	200	100	50
4	100	200	50

Exempel 1

Under förutsättning att villkoren i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllda, och vederlaget överensstämmer med eller understiger tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats för det skattemässiga värdet. Förvärvaren anses i sådana fall ha anskaffat tillgången för samma belopp (23 kap. 10 § IL). I exemplet uttagsbeskattas A inte. Någon vinst eller förlust uppkommer inte heller hos A (100-100). B:s anskaffningsvärde blir 100 (= skattemässigt värde hos A).

Exempel 2

Under förutsättning att bestämmelserna i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning är tillämpliga och vederlaget överstiger det skattemässiga värdet, men understiger det marknadsmässiga värdet, blir skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet beskattat. Anskaffningsvärdet för förvärvaren kommer att överensstämma med vederlaget. A beskattas således för den del av vederlaget som överstiger det skattemässiga värdet (150-100=) 50 men uttagsbeskattas inte och B:s anskaffningskostnad blir 150 (=vederlaget).

Exempel 3

Förutsättningarna i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning antas vara uppfyllda. I fall då vederlag utgått med ett belopp som är lägre än tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådana fall förvärvad för samma belopp (23 kap. 10 § IL). A uttagsbeskattas upp till det skattemässiga värdet, dvs. med 50 (100-50). Eftersom avyttringen medfört en förlust på (100-50=) 50 kvittas denna

mot det beskattade beloppet, varvid någon reell beskattning inte sker hos A. Tillgången anses anskaffad av B för 100 (= A:s skattemässiga värde) trots att B endast erlagt 50.

Exempel 4

I fall då marknadsvärdet av den överlåtna tillgången överensstämmer med eller understiger det skattemässiga värdet, ska reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL inte tillämpas (23 kap. 2 § p 3 IL) oavsett om övriga villkor i detta kapitel för att underlåta uttagsbeskattning föreligger.

23 kap. IL är således inte tillämplig. A ska uttagsbeskattas p.g.a. att försäljningspriset understiger marknadsvärdet. Detta innebär att beskattning sker som om tillgången avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning sker med (100-50=) 50. Skillnadsbeloppet mellan redovisad förlust (200-50=) 150 och det uttagsbeskattade beloppet 50, dvs. 100, utgör A:s förlust på transaktionen. Huruvida denna förlust är direkt avdragsgill får bedömas enligt vanliga regler.

Om reglerna om underprisöverlåtelser hade varit tillämpliga i detta fall, hade överlåtaren beskattats med ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet (23 kap. 10 § IL). A skulle i så fall ha beskattats för en intäkt om 200, varvid den verkliga förlust A fått vidkännas i praktiken inte skulle blivit avdragsgill.

Genom att uttagsbeskattningsreglerna ska tillämpas, blir A beskattad för en intäkt motsvarande marknadsvärdet, dvs. 100. Den värdenedgång som skett i A:s hand realiseras då även skattemässigt.

Det saknas uttrycklig lagreglering om vad B:s anskaffningskostnad blir när uttagsbeskattning av A ägt rum. Enligt SKV:s uppfattning bör B:s anskaffningskostnad vara 50, dvs. överensstämma med vederlaget (jfr prop. 1998/99:15 s. 167 f och s. 405 f.) Se vidare del 2 avsnitt 16.7.

Förtäckt lön - ingen underprisöverlåtelse

I vissa situationer kan en överlåtelse av en tillgång eller en verksamhetsgren, som till synes sker för ett belopp understigande marknadsvärdet, från ett företag till en fysisk person, eller till dennes företag eller till någon denne närstående etc., delvis avse ersättning för utfört arbete, utgöra ett avgångsvederlag eller liknande. I ett sådant fall har det inte ägt rum vad som avses i 23 kap. IL med en underprisöverlåtelse, utan den anställde eller

uppdragstagaren får anses ha lämnat ett sidovederlag (jfr prop. 1998/99:15 s. 128 f). Sidovederlaget består i ett sådant fall av dennes arbetsinsats eller liknande. Reglerna i 23 kap. IL är då per definition inte tillämpliga.

En underprisöverlåtelse är, som framgår ovan, en avyttring av en tillgång eller verksamhetsgren etc. för ett vederlag som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt betingat, *samtidigt* som villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda. När man tar ställning till om förfarandet är en sådan underprisöverlåtelse som omfattas av dessa regler eller det i stället är fråga om en överlåtelse där det finns ett inslag av ersättning för utfört arbete eller liknande, måste bedömningen grundas på omständigheterna i det enskilda fallet.

Om man därvid kommer fram till att ett sidovederlag i form av arbetsinsats eller liknande har lämnats och det sammanlagda värdet av detta och övrigt vederlag motsvarar marknadsvärdet, är reglerna om underprisöverlåtelser, enligt SKV:s uppfattning, således inte tillämpliga.

Av allmänna principer får anses följa att förvärvaren i ett sådant fall ska förmånsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och eventuellt erlagd ersättning för tillgången. Förvärvaren kan också vara t.ex. en närstående till den som är anställd hos överlåtaren och som anses ha lämnat sidovederlag i form av arbetsinsats. Förmånsbeskattning sker då av den anställde och inte av förvärvaren (jfr t.ex. RÅ 1989 ref. 57).

Om det är ett företag som förvärvar tillgången i fråga kan tjänstebeskattning för direkta eller indirekta andelsägare i det förvärvande företaget endast komma i fråga om denne är eller har varit verksam i det överlåtande företaget eller hos någon i intressegemenskap med överlåtaren (jfr prop. 2001/02:46 s. 55).

Detta innebär vidare att överlåtaren uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag och därvid samtidigt erhåller avdrag såsom för lön samt påförs avgifter på det uttagsbeskattade beloppet, se vidare del 2 avsnitt 16.

Tjänstebeskattning vid underprisöverlåtelse

Om det däremot är en överlåtelse som uppfyller kraven för att omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser, ska förfarandet inte utlösa beskattning för inkomst av tjänst hos förvärvaren eller andelsägare som, direkt eller indirekt, har ett kvalificerat innehav i det förvärvande företaget (23 kap. 11 § 1 st. IL), såvida inte förvärvaren är en fysisk person och vederlaget understiger det skattemässiga värdet. I sistnämnda fall sker beskattning under inkomst av tjänst för skillnadsbeloppet mellan det skattemässiga värdet och vederlaget (23 kap. 11 § 2 st. IL).

I vissa situationer kan det förekomma att anställda, eller närstående till sådana, bereds tillfälle att, genom företag de äger andelar i, förvärva tillgångar till underpris utan att det för den skull kan göras sannolikt att prissättningen är avhängig av att den anställde lämnar ett dolt sidovederlag i form av t.ex. arbetsinsats. Trots att det är en allmän princip att värdeöverföring från en arbetsgivare till - direkt eller indirekt - en anställd ska förmånsbeskattas, kan det tänkas finnas situationer där den anställde inte kan förmånsbeskattas för värdet av underpriset med stöd av allmänna grunder.

Såsom bestämmelsen utformades i samband med att reglerna överfördes till IL kom den att innebära ett uttryckligt hinder mot bl.a. sådan tjänstebeskattning som beskrivs ovan. Därför fann lagstiftaren det nödvändigt att formulera om bestämmelsen (se vidare prop. 2000/01:46 s. 52-53 och SkU13 s. 12-13). Det är dock något svårt att ur förarbetena bilda sig en klar uppfattning om hur lagstiftaren sett på problematiken med förtäckt lön och innebörden av en underprisöverlåtelse. Regeln omfattar överlåtelser som skett fr.o.m. den 2 februari 2001.

I ett sådant fall (jfr exempel i prop. 2001/02:46 s. 54) kan det alltså enligt förarbetena bli aktuellt att tjänstebeskatta den anställde för värdet av att indirekt ha förvärvat en tillgång till ett vederlag understigande marknadsvärdet, utan att man för den skull kan påvisa att det är en förtäckt lön. D.v.s. det är alltjämt en underprisöverlåtelse. Genom det inte marknadsmässiga priset berikas den anställde på så sätt att hans, eller någon honom närståendes, andelar i det förvärvande företaget ökar i värde. Om andelsinnehavet i det förvärvande företaget inte är kvalificerat, kommer en realisering av värdeöverföringen att beskattas endast i inkomstslaget kapital.

Enligt förarbetena (prop. 2001/2002:46 s. 54) ska alltså i ett sådant fall en tjänstebeskattning av den anställde ske. Äger den anställde, eller någon denne närstående som indirekt berikats av transaktionen, direkt eller indirekt, kvalificerade andelar i det förvärvande företaget, ska sådan beskattning dock inte ske, enligt 23 kap. 11 § 1 st. IL.

Är det fråga om en *förtäckt lön* är det inte en underprisöverlåtelse och reglerna i 23 kap. IL är inte tillämpliga. Beskattning för lön kan då se med stöd av allmänna grunder, (jfr 11 kap. 1 § IL).

Sammanfattning

Beskattning för inkomst av tjänst vid en sådan *underprisöverlåtelse* som avses i 23 kap. IL, dvs. när det inte är fråga om en förtäckt lön, kan således ske endast i två typsituationer och under nedan angivna förutsättningar.

1. Förvärvaren är en fysisk person som är eller har varit anställd eller uppdragstagare hos det överlåtande företaget, eller någon närstående till sådan person, och vederlaget understiger det *skattemässiga värdet*, utan att det samtidigt föreligger ett dolt sidovederlag.

2. Förvärvaren är ett företag, och direkt eller indirekt ägare av detta företag tillika är, eller har varit, anställd eller uppdragstagare hos överlåtande företag och vederlaget understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, samtidigt som det är sannolikt att det inte föreligger ett dolt sidovederlag. Det direkta eller indirekta innehavet i det förvärvande företaget får emellertid inte vara kvalificerat om tjänstebeskattning ska kunna ske i ett sådant fall.

Tjänstebeskattat belopp ökar omkostnadsbelopp

I 48 kap. 17 a § IL anges att om det vid en *underprisöverlåtelse* sker en tjänstebeskattning av direkt eller indirekt andelsägare i det *förvärvande* företaget - se punkt 2 ovan - ska det belopp som denne beskattats för räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget (prop. 2001/02:46 s. 51 och 55-56). Denna bestämmelse omfattar andelsavyttringar fr.o.m. den 2 februari 2001.

15.4 Vissa definitioner som används i 23 kap. IL

I 23 kap. 3-6 §§ IL anges vissa definitioner på vilka lagtexten bygger. De visar samtidigt vilka företagsformer som kan omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser.

Underpris

Med *underprisöverlåtelse* enligt 23 kap. IL avses att man överlåtit en tillgång som ingår i näringsverksamheten till ett pris som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat samtidigt som villkoren enligt 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda. Är det fråga om en sådan överlåtelse som faller in under definitionen av en underprisöverlåtelse i enlighet med bestämmelserna i 23 kap. IL ska alltså ingen uttagsbeskattning ske.

Överlåtelse

Med uttrycket *överlåtelse* avses såväl onerösa som benefika överlåtelser, t.ex. gåva och bodelning av annan anledning än makes död, men däremot inte äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente (jfr prop. 1998/99:15 s. 151 och 270 samt SRN 1999-11-22). Även utdelning och tillskott hänförs till överlåtelse.

Fysisk person

Med *fysisk person* avses fysisk person (oavsett om denne är svensk eller utländsk) samt svenskt dödsbo (2 kap. 3 § jfr med 4 kap. IL).

Företag

Med *företag* avses (23 kap. 4 **§** IL)

1. svenskt aktiebolag
2. svensk ekonomisk förening
3. svensk sparbank
4. utländskt bolag enligt 6 kap. 8-10 §§, 4 kap. 3 § IL.
5. svensk stiftelse
6. svensk ideell förening
7. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag

Utländskt bolag

För att en utländsk juridisk person som är hemmahörande i någon av de uppräknade avtalsstaterna i 6 kap. 10 § IL ska anses som utländskt bolag krävs att personen är skattskyldig till inkomstskatt i avtalslandet, vilket innebär att delägarbeskattade handelsbolag inte omfattas av definitionen av utländskt bolag. Reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är inte tillämpliga vid överlåtelse till eller från ett utländskt skadeförsäkringsföretag (23 kap. 4 § 2 st. IL).

Investmentföretag m.m.

Investmentföretag räknas vid tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelser inte som företag (23 kap. 4 § 2 st. IL). Anledningen är att sådana företags skattefrihet för kapitalvinster på andelar skulle kunna medföra en inte avsedd skatteförmån om andelar överförts till underpris till ett investmentföretag från t.ex. ett dotterföretag utan att uttagsbeskattning sker. Inte heller omfattas häradsallmänningar (s.k. besparingsskog) och samfällighetsföreningar av reglerna om underprisöverlåtelser.

Privatbostadsföretag (=Äkta bostadsföretag)

För bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, s.k. äkta bostadsföretag, beräknas den skattepliktiga inkomsten schablonmässigt enligt 39 kap. 25-27 §§ IL. Av denna anledning har inte heller sådana företag tagits med bland de företagsformer på vilka reglerna om underprisöverlåtelser är tillämpliga (23 kap. 4 § 2 st. IL). Det saknas i IL bestämmelser som tar sikte på vilken tidpunkt som ska ligga till grund för bedömningen om fråga är om ett äkta bostadsföretag eller inte. Enligt Regeringsrättens dom 2003-10-02, målnr 3944-2002, ska bedömningen göras vid tidpunkten för underprisöverlåtelsen.

Kooperativ ek. för.

Trots att kooperativa ekonomiska föreningar i praktiken endast är enkelbeskattade, behandlas de på samma sätt som aktiebolag i reglerna om underprisöverlåtelser. Det har bedömts att det knappast föreligger någon risk för otillbörliga skatteförmåner för dem och att det därför saknas skäl för särbehandling av dem (prop. 1998/99:15 s. 157).

Stiftelser och ideella föreningar

Såväl önskemålet om en enhetlig skattelagstiftning som neutralitetsskäl ligger till grund för att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL i viss uträckning är tillämpliga även på stiftelser och ideella föreningar (se prop. 1998/99:15 s. 157f).

Handelsbolag

Med *handelsbolag* avses svenskt handelsbolag som har endast fysiska personer, eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar, som delägare (23 kap. 5 § IL). Handelsbolag som ägs av andra handelsbolag omfattas således inte av lagen.

Andel

Med *andel* avses aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 8-10 §§ IL (23 kap. 6 § IL).

Tillgång

En tillgång ska anses ingå i näringsverksamhet om ersättning eller kapitalvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet (13 kap. IL).

Skattemässigt värde

Begreppet *skattemässigt värde* definieras i 2 kap. 31-33 §§ IL. Innebörden av definitionen är bl.a. att en avyttring för ett vederlag som motsvarar detta värde inte påverkar överlåtarens skattemässiga resultat.

För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, utgörs det skattemässiga värdet av det utgående skattemässiga värdet föregående beskattningsår. För tillgångar som anskaffats under det aktuella beskattningsåret överensstämmer det skattemässiga värdet med anskaffningsvärdet. Vid värdering av en lagerfastighet ska reducering ske med värdeminskningsavdrag som medgetts vid beskattningen, även om sådant avdrag inte gjorts i räkenskaperna (2 kap. 31 § IL).

För sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust vid en avyttring beräknas enligt kapitalvinstreglerna (45, 46, 48, 50-52 kap. IL) utgörs det skattemässiga värdet av omkostnadsbeloppet (2 kap. 32 § IL). Nämnda belopp för fastigheter beräknas med reducering för medgivna värdeminskningsavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer. För andel i handelsbolag med negativt justerat ingångsvärde, ska vederlaget ökas med ett belopp som motsvarar det negativa värdet beräknat enligt 50 kap. 3 § IL (dvs. omkostnadsbelopp = 0), även om avyttringen skett till underpris och uttagsbeskattning underlåtes (prop. 1998/99:15 s. 271).

Exempel

AB A överlåter en andel i HB Z till AB B utan vederlag. AB A:s justerade ingångsvärde uppgår till - 200. Underprisreglerna i 23 kap. IL antas vara tillämplig. Omkostnadsbeloppet blir 0. AB A blir beskattad för beloppet 200, motsvarande det negativa värdet. Uttagsbeskattning under-

låtes. För AB B är andelens anskaffningsvärde 0.

För inventarier samt aktiverade forsknings- och utvecklingskostnader, patent och liknande tillgångar utgörs det skattemässiga värdet av anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag (2 kap. 33 § IL).

Har delar av ett inventariebestånd överlåtits kan det vara svårt att klarlägga det skattemässiga värdet på enskilda tillgångar. Enligt 23 kap. 8 § IL ska i sådana fall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet. Vid tillämpning av nämnda skälighetsregel kan interna avskrivningsplaner komma till användning (prop. 1998/99:15 s. 272).

15.5 Tillgångar som kan överlåtas

Enstaka tillgång eller verksamhetsgren

I 23 kap. 3 § IL anges att bestämmelserna kan bli tillämpliga när tillgång som ingår i näringsverksamhet överlåts till pris understigande marknadsvärdet. Av 23 kap. 17 § IL framgår indirekt att även en *verksamhetsgren* kan överlåtas. Med verksamhetsgren avses ”sådan del av rörelsen som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”, 2 kap. 25 § IL. Begreppet har i 23 kap. 7 § IL fått en utökad betydelse – se vidare nedan under rubriken Näringsbetingade andelar.

Det kan i många situationer vara svårt att avgöra vad som avses med en verksamhetsgren. I prop. 1998/99:15 s. 138 har följande angetts i syfte att förtydliga begreppet ”verksamhetsgren”:

> ”...i fråga om ett rederi med flera fartyg (kan) verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt”.

Något krav på viss minsta storlek för att en verksamhetsgren ska anses föreligga har således inte uppställts. Kravet på att verksamhetsgrenen lämpar sig för att avskiljas görs utifrån förvärvarens synpunkt (prop. 1998/99:15 s. 138). Detta leder till att bedömningen inte sällan torde bli ganska generös.

Kontanta medel och värdepapper

För att det ska kunna vara fråga om en verksamhetsgren krävs således att denna utgör en del av en *rörelse.* Med rörelse avses annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper (2 kap. 24 § IL). Innehav av sådana tillgångar kan dock hänföras till rörelse om medlen eller värdepapperna innehas som ett led i rörelsen. En prövning måste således ske om medlen etc. är direkt hänförliga till den del – enstaka tillgång eller verksam-

hetsgren - av rörelsen som överförs, eller om fråga egentligen är om ren överföring av kontanta medel eller värdepapper. I det senare fallet är SKV:s uppfattning att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL inte torde vara tillämpliga (se även 15.5).

Näringsbetingade Andelar

Innehav av andelar i ett företag kan betraktas som en sådan verksamhet eller verksamhetsgren som kan överföras enligt reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget, 23 kap. 7 § IL.

Näringsbetingat innehav kan med beaktande av 23 kap. 4, 6 och 7 §§ IL inte omfatta andel i handelsbolag eller kommanditbolag (jfr RR 2003-06-24, målnr 3821-2002). Däremot kan andelar i handelsbolag/kommanditbolag i visst fall anses utgöra hel verksamhet. SRN har i förhandsbesked 2003-06-23 (rättsfallsprotokoll 21/03) ansett en byggmästarsmittad fysisk person ha avyttrat hela sin enskilda näringsverksamhet då denne överlåtit lagertillgångar i form av andelar i fastighetsförvaltande handelsbolag till eget aktiebolag. I ett tidigare lagakraftvunnet förhandsbesked (2003-02-13) gjorde SRN samma bedömning (rättsfallsprotokoll 13/03).

Ideell andel

Även en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren kan överlåtas med stöd av reglerna i 23 kap. IL. Vad som innefattas i sådan ideell andel är dock något oklart. Enligt SKV:s mening torde man kunna godta överlåtelser av andelar i t.ex. fastigheter och rörelsegrenar under förutsättning att den mottagna ideella andelen i sig är lämplig att ligga till grund för att driva näringsverksamhet. Denna prövning får göras från förvärvarens situation.

Rättspraxis

Exempel på när man i praxis har prövat om en underprisöverlåtelse avsett en sådan verksamhetsgren som lämpar sig att avskiljas är följande.

- bilprovningsanläggning

Ett AB ägde en fastighet där man bedrev två olika verksamheter; försäljning och service av bilar som hyrdes ut internt inom koncernen samt en bilprovningsanläggning som hyrdes ut till Svensk Bilprovning. Bilprovningsanläggningen var en sådan självständig verksamhetsgren som kunde överlåtas med stöd av underprisreglerna (SRN 2001-06-14, lagakraftvunnet).

- fastigheter

Hyresfastigheter och driftfastigheter med maskiner är också sådana tillgångar som kan utgöra självständiga verksamhetsgrenar (se t.ex. lagakraftvunna beslut av SRN 2001-06-12 och i registret SRN 2000-11-01 respektive SRN 2002-03-20). I det förstnämnda förhandsbeskedet var det även fråga om överlåtelse av fritidsfastighet från ett AB till ägaren till pris understigande marknadsvärdet. SRN fann att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas eftersom fastigheten inte blev lagertillgång hos förvärvaren utan

privatbostad, varvid en försäljning av den skulle komma att beskattas i inkomstslaget kapital. Underprisreglerna är då inte tillämpliga (jfr 23 kap. 16 § IL). SRN fann vidare att förvärvaren (andelsägaren) skulle beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget.

- jordbruksdrift utan driftfastighet

I ett fall fann SRN (2000-07-09, lagakraftvunnet) att man utan uttagsbeskattning kunde överföra jordbruksdrift till ett AB utan att fastigheten där driften bedrevs fördes över. Det var således fråga om att föra över hela verksamheten eller verksamhetsgren.

- karaktärsbyte

I två fall avsåg fysisk person att överlåta sina byggmästarsmittade lagerfastigheter till eget bolag. Fastigheterna kommer att bli anläggningstillgångar hos förvärvande AB. Att fastigheter skiftar karaktär från lager till anläggningstillgång är inget hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Dock förutsätts att andelarna i det förvärvande bolaget är kvalificerade (RÅ 2002 not. 193 respektive lagakraftvunnet beslut av SRN 1999-11-22) – se avsnitt 15.6.5. Även i fall då moderbolag till dotterbolag överlåter fastigheter som ändrar skattemässig karaktär från lagertillgång till kapitaltillgång har uttagsbeskattning ansetts kunna underlåtas (ej överklagat förhandsbesked 2003-12-09, rättsfallsprotokoll 37/03).

- avkastnings- och nyttjanderätt

I stället för att till underpris överlåta lagerfastigheter i byggnadsrörelse till ett nybildat AB avsåg sökanden att till underpris överlåta avkastnings- och nyttjanderätt till ett nybildat AB, som skulle sköta förvaltningen av fastigheterna. Eftersom underprisreglerna inte omfattar tjänster – annat än vissa tjänster i samband med omstruktureringar – fann RR i RÅ 2000 not. 121 att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas.

- andelar i förvaltningsföretag

RR fann i RÅ 2001 not. 188 att ett förvaltningsföretags överlåtelse av andelar i ett annat förvaltningsföretag till ett tredje förvaltningsföretag innefattade överlåtelse av verksamhetsgren då innehavet av andelarna i förvaltningsföretaget ansåg vara näringsbetingat.

- värdepapper

Däremot kan innehav av värdepapper i sig inte utgöra en verksamhetsgren, såvida inte det är fråga om ett näringsbetingat innehav. Detta gäller oavsett om det är andelar i svenska dotterbolag eller i utländska juridiska personer (RÅ 2001 not. 24).

- kontanter

RR har i RÅ 2000 not. 86 prövat innebörden av vederlagsfri överföring av likvida medel. I fallet var det fråga om att dela upp en skola i två delar. Årskurs 1-6 och förskoleverksamheten, som bedrevs i den ena lokalen, skulle föras över till nytt AB, medan resten av verksamheten, som bedrevs i en annan lokal, skulle ligga kvar. Samtidigt skulle likvida medel vederlagsfritt föras över till det nybildade bolaget. RR uttalade att överföring av kon-

tanta medel kan inte i sig föranleda någon uttagsbeskattning (se f ö även RR 2003-10-09, målnr 662-2003). De kontanta medlen utgör, enligt RR, endast en avräkningspost vid bestämmandet av det faktiska vederlaget vid överlåtelsen av inventarier m.m. Vidare uttalade RR att överlåtelsen, oavsett överföringen av kontanta medel, ska anses ha skett till skattemässiga värden. Innebörden av RR:s dom är oklar. Så långt går dock att utläsa att överföring av likvida medel inte kan uttagsbeskattas, trots att andra balansposter som överförs till värden understigande skattemässiga värden ska uttagsbeskattas, såvida inte reglerna i 23 kap. IL är tillämpliga. Eftersom överföringen inte skulle föranleda uttagsbeskattning, fanns inte heller förutsättningar att utdelningsbeskatta andelsägarna. Frågan om sådan överföring ska medföra gåvobeskattning prövades emellertid inte, eftersom den inte låg inom ramen för RR:s prövningsrätt (jfr prop. 1998/99:15 s. 129).

- utländska dotterbolag

Begreppet "näringsbetingade andelar" har här samma betydelse i 23 kap. IL som i 24 kap. 16 § IL, vilket bl.a. innebär att ett innehav av aktier i en utländsk juridisk person kan utgöra ett näringsbetingat innehav och därigenom utgöra en verksamhetsgren (jfr RÅ 2001 not. 24).

15.6 Villkor för undantag från uttagsbeskattning

Det finns ett antal krav som samtliga måste uppfyllas för att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL ska medge undantag från uttagsbeskattning. De reglerar;

- vem som kan vara överlåtare respektive förvärvare,
- skattskyldighet för förvärvaren,
- särskilda krav när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare,
- villkor avseende kvalificerade andelar, och
- särskilda krav när förvärvaren har underskott.

15.6.1 Överlåtare och förvärvare

Underprisöverlåtelser kan göras utan uttagsbeskattning i ett antal olika fall. Reglerna är inte begränsade till överlåtelser mellan aktiebolag utan även exempelvis överlåtelser till och från enskild näringsverksamhet omfattas. Dock finns det vissa begränsningar vad gäller vem som kan vara förvärvare i vissa fall.

Ideell förening

Stiftelse

Sparbank

En ideell förening eller en stiftelse kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. I fråga om ideella föreningar kan underprisöverlåtelser göras även mellan föreningarna under förutsättning att den förvärvande ideella föreningen är skattskyldig för all sin verksamhet. Vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) för dock en stiftelse vara förvärvare av aktierna i bankaktiebolaget (se prop. 1999/2000:9 s. 72 f.).

Livförsäkringsföretag

Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i en sådan verksamhet som ska beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag (jfr 39 kap. 4 § IL och prop. 2000/01:22 s. 103.)

15.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person

Mellan fysiska personer

Förvärvaren ska enligt 23 kap. 15 § 1 st. IL vara

a. En *fysisk* person.

Reglerna omfattar underprisöverlåtelser mellan fysiska personer. Med fysiska personer jämställs svenskt dödsbo (4 kap. IL).

b. Ett *företag*, med undantag för svensk stiftelse och svensk ideell förening.

Kvalificerade andelar

Beträffande svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och utländskt bolag krävs att samtliga andelar är kvalificerade enligt 57 kap. 4 § IL (23 kap. 18 § IL). Detta innebär, att kapitalinkomster över en viss nivå som huvudregel kommer att helt eller delvis beskattas som inkomst av tjänst. När sådan beskattning i inkomstslaget tjänst inte ska göras på grund av att den s.k. utomståenderegeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig, anses andelarna inte kvalificerade vid tillämpning av underprisreglerna. Se vidare avsnitt 15.6.5.

15.6.1.2 Överlåtare är ett företag

Ut ur den dubbelbeskattade sektorn

Förvärvaren ska vara

a. En *fysisk* person.

Det går numera att göra en underprisöverlåtelse från t.ex. ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning. Det tidigare i praxis uppställda kravet på att tillgångarna inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn upprätthålls inte längre. Detta motiveras med att skattebelastningen på en inkomst i ett aktiebolag och i en enskild näringsverksamhet numera totalt sett ansetts vara ungefär densamma (prop. 1998/99:15 s. 152).

Ej krav på ägarsamband

En annan förändring i förhållande till tidigare praxis är att kravet på ett starkt ägarsamband mellan det överlåtande företaget och förvärvaren inte heller upprätthålls längre. Det är därför numera möjligt att föra över tillgångar i form av t.ex. verksamhetsgrenar till underpris från t.ex. ett aktiebolag till ett av aktieägarens barn bedriven näringsverksamhet utan att någon inkomstbeskattning utlöses. En annan sak är att en sådan underprisöverlåtelse med benefikt inslag kan aktualisera gåvobeskattning (prop.1998/99:15 s. 129).

b. Ett *företag* (se vissa begränsningar angivna i 23 kap. 14 § 2-3 st. IL, se ovan avsnitt 15.6.1).

Kvalificerade andelar

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, krävs för att ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag ska kunna vara förvärvare, att andelarna i det förvärvande bolaget ska vara kvalificerade med minst samma andel av samtliga andelar som i det överlåtande företaget (23 kap. 19 § IL), se vidare avsnitt 15.6.5.

Ideell förening

En ideell förening kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. För att en ideell förening ska omfattas av möjligheten att förvärva tillgångar till underpris krävs både att den är skattskyldig för all sin verksamhet och att förvärvet görs från en annan ideell förening (23 kap. 14 § 2 st. IL). Den senare kan däremot mycket väl vara begränsat skattskyldig.

Handelsbolag

c. Ett *handelsbolag*.

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad kan endast svenska handelsbolag med enbart företag som delägare vara förvärvare (23 kap. 19 § 1 st. IL). Vidare krävs att minst samma andel i vart och ett av de delägande företagen ska vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget (23 kap. 19 § 3 st. IL).

15.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag

Förvärvaren ska enligt 23 kap. 15 § 2 st. IL vara

a. En *fysisk* person.

Reglerna om underprisöverlåtelser medger att uttagsbeskattning underlåts vid överlåtelse av tillgångar från ett handelsbolag med fysisk person som ägare till en fysisk person. Uttagsbeskattning kan även underlåtas i fall där överlåtaren är ett handelsbolag med enbart företag som delägare och även i det fallet att någon andel i det delägande företaget är kvalificerad (23 kap. 21 § IL).

b. Ett *företag*, dock inte svensk stiftelse eller en svensk ideell förening (23 kap. 14 § 2 st. IL).

Kvalificerade andelar

Om minst en av handelsbolagets delägare är en fysisk person, eller ett svenskt dödsbo, krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade (23 kap. 20 § IL).

Om alla delägare i handelsbolaget är företag och någon andel i ett eller flera av företagen är kvalificerad, krävs att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget ska vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget (23 kap. 21 § IL).

c. Ett *handelsbolag*

Mellan HB

I prop. 1998/99:15 s. 156 anges att uttagsbeskattning inte kan underlåtas vid överlåtelse till underpris mellan två handelsbolag. Detta har motiverats med att komplexiteten i reglerna om underprisöverlåtelser i annat fall skulle ha ökat i betydande grad. Nämnda information lämnas i anslutning till ett exempel där överlåtaren är ett handelsbolag med enbart aktiebolag som delägare och där viss andel av aktierna i dessa är kvalificerade. Uttalandet torde därför endast avse fall där aktierna hos någon av delägarna till det handelsbolag som överlåter tillgångar till underpris är kvalificerade.

Uttalandet bör däremot inte uppfattas som att lagstiftaren menat att det skulle föreligga ett generellt hinder mot överlåtelser till underpris mellan två handelsbolag i fall där ingen aktie i de aktiebolag som äger överlåtande handelsbolag är kvalificerad. Det kan påpekas att det i 23 kap. 14 § IL anges att ”Överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag”. IL tillåter med andra ord en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning mellan två handelsbolag när överlåtande handelsbolag enbart ägs av företag och ingen andel i dessa företag är kvalificerad.

15.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren

Undantagen från skattskyldighet

För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse, krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, och att inkomsten (av hela eller del av verksamheten) inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal (23 kap. 16 § IL), vilket kan vara fallet då det föreligger ett s.k. exempt-avtal men inte då det föreligger ett s.k. credit-avtal. Villkoret om skattskyldighet gäller både svenska och utländska rättssubjekt. Är förvärvaren ett handelsbolag, gäller villkoret för samtliga delägare i handelsbolaget.

Av bestämmelsen följer vidare att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelser och den s.k.

armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL. Sistnämnda regel gäller bara om den som tillförts inkomsten (värdeöverföringen) inte är skattskyldig för denna i Sverige.

Inget tidsmässigt krav

I 23 kap. IL uppställs inte något krav på att den som till underpris förvärvat en verksamhet eller verksamhetsgren ska bedriva verksamheten under viss minsta tid efter övertagandet för att reglerna ska gälla.

Näringsfastighet

En tillgång anses vid tillämpningen av underprisreglerna som tillgång i näringsverksamhet om ersättning eller kapitalvinst vid en avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet. En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas allmänt som en tillgång i näringsverksamhet, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid avyttring av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, såvida fastigheten inte utgör lagertillgång. Samma gäller för det fall ett handelsbolag äger fastigheten. Vid tillämpning av underprisreglerna anses ett sådant fastighetsinnehav inte utgöra en tillgång i näringsverksamheten (jfr också prop. 1998/99:15 s. 271). Det är därför inte möjligt att överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet eller till ett handelsbolag där någon av delägarna är en fysisk person utan uttagsbeskattning, såvida inte fastigheten erhåller karaktär av lagertillgång hos förvärvaren.

Detta krav vad gäller underprisöverlåtelse av näringsfastighet fanns ursprungligen i 8 § UPL. När bestämmelserna fördes över till IL föll nämnda krav bort. Genom ändring av 23 kap. 16 § IL med tillämpning på överlåtelser den 30 mars 2000 eller senare återinfördes kravet (prop. 1999/2000:92 s. 151).

Aktier

Avyttring av aktier beskattas hos fysisk person som inkomst av kapital (undantaget lagertillgångar och vissa andelar i kooperativa föreningar – jfr 13 kap. 7 § IL). Uttagsbeskattning kan därför inte underlåtas med stöd av bestämmelserna i 23 kap. IL när aktier m.m. överlåts till ett vederlag understigande marknadsvärdet från ett företag till en fysisk person eller till ett handelsbolag med fysisk person som delägare.

15.6.3 Koncernbidragsrätt saknas

Skattelagstiftningen erbjuder möjligheten att genom koncernbidrag kvitta underskott i ett företag mot överskott i ett annat. Reglerna, som finns i 35 kap. IL, ställer upp ett antal villkor för att avdrag för ett sådant bidrag ska godtas. Reglerna innebär i huvudsak att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan företag i en koncern med helägda dotterbolag. Det förutsätts bl.a. att sådant koncernförhållande bestått mellan företagen under hela

beskattningsåret (se vidare avsnitt 5).

Enstaka tillgång förutsätter koncernbidragsrätt

En förutsättning för att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelse till underpris av enstaka tillgång, är att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget under beskattningsåret (23 kap. 17 § IL). Om denna förutsättning brister kan uttagsbeskattning underlåtas endast i fall då det är fråga om överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren (se vidare prop. 1998/99:15 s.138). Även en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren kan överlåtas utan uttagsbeskattning.

Fysisk person är part

Kravet på koncernbidragsrätt medför att om t.ex. en fysisk person utgör part i en underprisöverlåtelse, så kommer uttagsbeskattning alltid att utlösas om endast enstaka tillgångar överlåts. Här kan noteras att uttrycket ”verksamhetsgren” har tolkats generöst, detta utesluter dock inte uttagsbeskattning i de fall fråga verkligen är om en enstaka tillgång.

Mellan HB och delägande företag

Vid överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget kan emellertid överlåtelsen avse enstaka tillgång utan att uttagsbeskattning ska ske. Skälet till detta är att ett delägande företags andel i handelsbolags resultat och resultatet av företagets egen verksamhet ingår i samma näringsverksamhet och därför kan kvittas mot varandra (jfr prop. 1998/99:15 s. 274).

Mellan KB och AB med gemensamt moderaktiebolag

Vid tillämpningen av bl.a. villkoret i 22 § UPL, som numera motsvaras av 23 kap. 27-28 §§ IL, fann RR (RÅ 2001 ref. 24) att underprisreglerna inte var tillämpliga när ett kommanditbolag till underpris skulle överlåta ett flygplan till ett aktiebolag som var helägt av samma bolag som var komplementär i det överlåtande kommanditbolaget. Moderbolaget hade ett underskott. RR följde lagtexten och konstaterade att överlåtaren och förvärvaren inte med skatterättslig verkan kunde lämna koncernbidrag mellan varandra. Att moderbolaget var komplementär i kommanditbolaget och att moderbolaget och förvärvande dotterbolag kunde ge varandra koncernbidrag ansågs sakna betydelse.

15.6.4 Underskott hos förvärvaren

En överlåtelse av tillgångar till underpris kan leda till en resultatutjämning om förvärvaren har ett inrullat underskott. Om denne realiserar övervärdet i de överlåtna tillgångarna kan nämligen intäkten kvittas mot underskottet.

Otillbörlig skatteförmån

I lagstiftningsarbetet har man ansett att en underlåten uttagsbeskattning i sådana fall skulle medföra att förvärvaren erhåller en otillbörlig skatteförmån, eftersom en underlåten uttagsbeskattning

skulle strida mot grunderna för lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, LAU (prop. 1998/99:15 s. 141). Nämnda regler återfinns numera i 40 kap. IL. För att förhindra sådana skatteförmåner, innehåller 23 kap. 24-29 §§ IL bestämmelser som innebär att uttagsbeskattning som huvudregel inte kan underlåtas om förvärvaren har rätt till avdrag för underskott från tidigare beskattningsår. Detta gäller såväl vid överlåtelse av enstaka tillgång som vid överlåtelse av verksamhetsgren etc. Överlåtaren kommer därför i fall som dessa att uttagsbeskattas.

Med underskott avses dock inte rätt till avdrag för outnyttjade kapitalförluster enligt den s.k. fållan i 48 kap. 26 § IL.

I fall där öppen resultatutjämning skulle kunna åstadkommas genom koncernbidrag, har det däremot inte bedömts som om någon otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppnås om uttagsbeskattning underlåts.

Avstående från underskott

För att förhindra att även ett obetydligt underskott från ett tidigare beskattningsår hos förvärvaren medför att en underprisöverlåtelse blir så kostsam att genomföra att den i praktiken omöjliggörs, har huvudregeln om att uttagsbeskattning ska ske i sådana fall kompletterats med en ”ventil” i 23 kap. 29 § IL. Enligt denna undantas från uttagsbeskattning det fallet att förvärvaren - fysisk person eller företag - avstår från att utnyttja underskottet. Härmed avses hela underskottet från tidigare beskattningsår, dvs. hela det inrullade underskottet. Det saknas dock regler om i vilken form eller vid vilken tidpunkt ett sådant avstående ska göras. Det saknas också regler för vad som gäller om den som avstått från ett underskott senare ändrar sig.

Olika regler gäller beroende på vem som är förvärvare.

15.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person

Om förvärvaren är en fysisk person får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser (23 kap. 24 § IL). All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare, bortsett från självständig näringsverksamhet bedriven utomlands, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL).

Om ett inrullat underskott finns i näringsverksamheten hos den förvärvande fysiske personen, sker således uttagsbeskattning hos överlåtaren. Uttagsbeskattning kan inte heller underlåtas när förvärvaren har rätt till avdrag för underskott av annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2-4 §§ IL (dvs. sådant underskott av nystartad näringsverksamhet eller av viss konstnärlig verksamhet som under vissa förutsättningar får kvittas mot annan förvärvs-

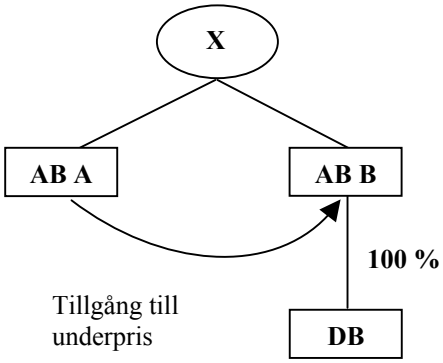
inkomst). Som ovan angetts kan uttagsbeskattning dock underlåtas om förvärvaren avstår från att utnyttja hela det inrullade underskottet.

15.6.4.2 Förvärvaren är ett företag

En underprisöverlåtelse kan som tidigare nämnts medföra en resultatutjämning mellan överlåtande och förvärvande företag. Grunderna för reglerna om koncernbidrag har ansetts tala för att kvittning av detta slag bör medges endast i sådana fall då resultatutjämning kan ske genom koncernbidrag (prop. 1998/99:15 s. 140).

Huvudregel: ej inrullat underskott hos förvärvaren

Enligt 23 kap. 27 § IL är det som huvudregel inte möjligt att göra en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning om det för förvärvaren har uppkommit underskott för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detsamma gäller också om underskottet i stället uppkommit hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

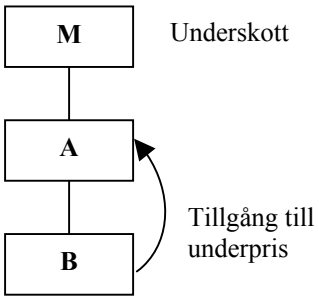


Eftersom AB B kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till DB, får detta inte ha inrullat underskott om uttagsbeskattning ska kunna underlåtas.

Undantag: koncernbidragsrätt

Undantag från detta gäller dock om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 28 § 1 st. IL). I sådana fall skapas ju inte någon ytterligare möjlighet till förlustutjämning genom överlåtelsen. Sist nämnda regel har emellertid en inskränkning. För att undantaget ska tillämpas krävs nämligen att koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL (som hindrar att koncernbidrag ges med avdragsrätt i vissa fall under viss tid efter ett ägarbyte) inte är tillämplig.

Bestämmelserna i 23 kap. 27-28 §§ IL illustreras i nedanstående exempel (se prop. 1998/99:15 s. 274 och prop. 1998/99:113 s. 22 f).

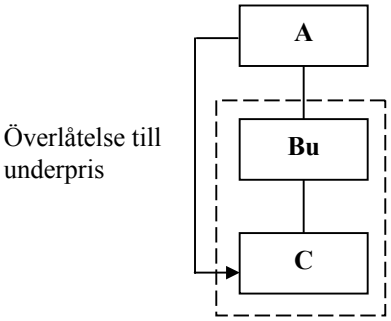


Exempel

Ett moderbolag, M, har ett dotterbolag, A som i sin tur har ett dotterbolag B. Tillgång har överlåtits till underpris från B till A. För det beskattningsår, då överlåtelsen gjordes, hade M rätt till avdrag för underskott.

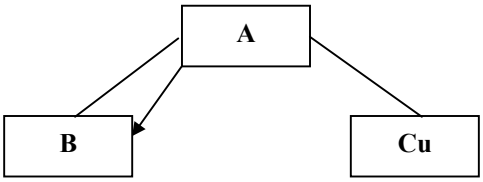
Fall 1.
Koncernen har bestått under längre tid, varför koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte är tillämplig på underskottet hos M. Bestämmelsen i 23 kap. 27 § IL ska därför inte tillämpas. Någon uttagsbeskattning utlöses med andra ord inte.

Fall 2.
A har förvärvat B under beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Underskottet i M härrör från tid före förvärvet. M har således omfattats av en ägarförändring enligt 40 kap. 14 § IL. Enligt 40 kap. 18 § IL är koncernbidragsspärren tillämplig på underskottet om A lämnar koncernbidrag till M och koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag som A erhållit från B. Bestämmelserna i 23 kap. 28 § 2 st. IL medför i detta fall att B uttagsbeskattas.



Exempel

Ett företag, A, förvärvar B, som har ett underskott. B har sedan tidigare dotterbolaget C. Eftersom B är ett förlustföretag som omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10 § IL gäller avdragsbegränsning för underskott för B om A lämnar koncernbidrag till B. 40 kap. 19 § första meningen IL innebär dock att B kan ta emot koncernbidrag från C utan att avdragsbegränsningen för underskott i 40 kap. IL blir tillämplig. Detta undantag från huvudregeln gäller dock inte om koncernbidraget slussats från A via C till B. Om inte bestämmelsen i 23 kap. 28 § IL fanns skulle en sådan slussning i praktiken kunna ske genom att A till C överlät en tillgång till underpris och C realiserade tillgången och lämnade ett belopp motsvarande vinsten till B i form av ett koncernbidrag.



Däremot kan en underprisöverlåtelse ske i följande situation.

Exempel

Ett aktiebolag, A, har två dotterföretag, B och C. C har omfattats av en ägarförändring och har ett underskott. A gör en underprisöverlåtelse till B. Om inte regleringen i 23 kap. 28 § 2 st. IL förelåg skulle A uttagsbeskattas eftersom avdragsbegränsningen i 40 kap. 18 § IL för C gäller om koncernbidrag slussa till C via B. Lagstiftaren har ansett det omotiverat att begränsa tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelser i denna situation. Uttagsbeskattning ska alltså inte ske i denna situation.

Som ovan angetts ska man bortse från ett underskott om det företag som det är fråga om avstår från att utnyttja underskottet. Hindret mot att underlåta uttagsbeskattning på grund av underskottet faller då bort (23 kap. 29 § IL).

15.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag

Uttagsbeskattning ska inte underlåtas om det hos någon delägare som är fysisk person har uppkommit underskott under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker i den näringsverksamhet som förvärvet avser (23 kap. 25 § IL).,

dvs. i handelsbolaget. Uttagsbeskattning kan inte heller underlåtas om någon av delägarna har rätt till avdrag för sådant underskott som avses i 62 kap. 2-4 §§ IL.

Uttagsbeskattning ska inte heller underlåtas om det hos någon delägare, som är företag, under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker har uppkommit underskott i näringsverksamhet. Delägande företag får således inte ha ett s.k. inrullat underskott. Det får inte heller finnas inrullade underskott hos något företag som delägaren kan lämna avdragsgillt koncernbidrag till under överlåtelseåret (23 kap. 26 § 1 st. IL).

Om överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker med avdragsrätt har kunnat lämna koncernbidrag till varje delägare i det förvärvade handelsbolaget som har underskott, ska dock inte uttagsbeskattning ske (23 kap. 26 § 2 st. IL). Med den utformning bestämmelsen fått i SFS 2000:1341 aktualiseras, enligt SKV:s uppfattning, uttagsbeskattning i det fallet att ett företag, som inte är delägare i det förvärvande handelsbolaget, har ett inrullat underskott och delägare i handelsbolaget kan lämna koncernbidrag till detta. Sannolikt har en sådan begränsning i möjligheterna att göra en underprisöverlåtelse till ett handelsbolag dock inte varit avsedd (se Skattenytt 2001 s. 705 ff.).

Uttagsbeskattning ska inte ske om överlåtelsen sker från delägande företag till handelsbolag, eftersom det då är fråga om en överlåtelse inom samma näringsverksamheten (23 kap. 26 § 1 st. sista meningen IL).

Såväl fysiska som juridiska delägare i handelsbolag kan avsäga sig rätten till underskottsavdrag (23 kap. 29 § jfr med 25 och 26 §§ IL). I ett sådant fall är SKV:s uppfattning att samtliga delägare i handelsbolaget som har rätt till avdrag för underskott måste avsäga sig denna rätt för att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas.

HB-delägares avstående från underskott

Om delägaren i det förvärvande handelsbolaget är en fysisk person får det alltså inte ha uppkommit ett underskott i den verksamhet som förvärvet avser (dvs. handelsbolagets verksamhet) under beskattningsåret före det beskattningsår överlåtelsen sker och den fysiske personen får inte heller ha rätt till allmänt avdrag för underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet eller s.k. kulturell näringsverksamhet (23 kap. 25 § och 62 kap. 2-4 §§ IL). Att den fysiske delägaren eventuellt har ett underskott i annan enskild näringsverksamhet än sådan han kan få avdrag för som allmänt avdrag är däremot inget hinder mot tillämpning av underprisreglerna, eftersom underskottet i den verksamheten inte kan kvittas mot inkomst från handelsbolaget.

Om delägaren i det förvärvande handelsbolaget är juridisk per-

son, hänförs inkomsten från handelsbolaget och den juridiska personens övriga verksamhet till samma näringsverksamhet (jfr 14 kap. 10 § IL). Detta innebär, enligt SKV:s uppfattning, att den delägande juridiska personen måste avsäga sig rätten till avdrag för hela sitt inrullade underskott och inte endast för den del som hänför sig till handelsbolaget för att reglerna i 23 kap. IL ska vara tillämpliga.

15.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

Villkoren för att underlåta uttagsbeskattning har utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL. Det är exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag till ett företag vars aktier inte omfattas av reglerna i 57 kap IL.

Definition av andel

Med andel avses i reglerna om underprisöverlåtelser aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 8-10 §§ IL (23 kap. 6 § IL). Villkoren i 23 kap. IL om att andelar ska vara kvalificerade avser därför inte det fallet att förvärvaren är en stiftelse, ideell förening, sparbank eller försäkringsbolag. I ett lagakraftvunnet förhandsbesked 2003-02-13 (rättsfallsprotokoll 13/03) har SRN funnit att lagerandelar i fastighetsförvaltande företag, jfr 27 kap. 6 § IL, inte kan anses uppfylla kravet på att vara kvalificerade andelar.

15.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag

Villkor för ombildning av enskild firma till AB

I tidigare praxis har det accepterats att inkråmet i en enskild firma förts över till ett av den skattskyldige helägt aktiebolag till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning. Även fortsättningsvis kommer överföring av enskild firma till företag att kunna göras utan uttagsbeskattning. Ett villkor för detta är dock att samtliga andelar i företaget är (23 kap. 18 § IL), eller under samma beskattningsår kommer att bli (23 kap. 23 § IL), kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. 4-6 §§ IL i förvärvarens hand. Det kan noteras att villkoret måste vara uppfyllt, oavsett om underprisöverlåtelsen inneburit en otillbörlig skatteförmån eller ej. Regeringsrätten har i dom RÅ 2002 not. 193 inte medgett undantag från uttagsbeskattning då byggmästare, till underpris, överlåtit omsättningsfastigheter till sitt eget nybildade aktiebolag, i vilket han inte kommer att vara verksam i betydande omfattning. RR har således i sin dom gjort klart att lagtexten ska följas trots att aktierna i bolaget blir att betrakta som lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § IL, vilket

innebär att en avyttring av aktierna helt kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet varför någon otillbörlig skatteförmån knappast uppstår.

Överlåtelse från AB till enskild firma

I motsats till vad som gällt i tidigare praxis ger reglerna om underprisöverlåtelser möjlighet att utan uttagsbeskattning från t.ex. ett aktiebolag överlåta tillgångar till en enskild näringsverksamhet (23 kap. 19 § IL). Detta gäller även om andelarna i företaget från vilket överlåtelsen görs är kvalificerade. Sådana överföringar kan för övrigt göras även till annan än till ägaren av aktiebolaget, t.ex. till dennes barn. Om transaktionen innehåller benefika inslag kan däremot en gåvobeskattning aktualiseras. Det förutsätts dock att det är en underprisöverlåtelse och att det inte lämnats ett sidovederlag i form av t.ex. arbetsinsats eller liknande. Om sådant sidovederlag har lämnats har också en förtäckt lön eller liknande lämnats (se avsnitt 15.3).

15.6.5.2 Underprisöverlåtelser mellan ett svenskt handelsbolag och en fysisk person eller ett företag

Från HB till AB

För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid en överlåtelse från ett handelsbolag med fysisk person som delägare till ett företag, krävs att samtliga andelar i det förvärvande företaget är kvalificerade (23 kap. 20 § IL).

Har handelsbolaget enbart företag som delägare och någon fysisk person äger kvalificerade andelar i delägarföretag gäller följande. Det krävs att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget är kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett något av de företag som är delägare i det överlåtande handelsbolaget (23 kap. 21 § IL).

I vilka fall överlåtelse kan ske mellan HB

Underprisöverlåtelser mellan handelsbolag som ägs av företag där ingen andel är kvalificerad i det överlåtande företaget kan emellertid ske till handelsbolag med såväl fysisk person som företag som ägare utan uttagsbeskattning (se avsnitt 15.6.1.3).

Från AB till HB

Det är också möjligt att utan uttagsbeskattning göra underprisöverlåtelser från ett företag till ett handelsbolag. För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid underprisöverlåtelse från ett företag, där någon andel är kvalificerad, till ett svenskt handelsbolag. krävs bl.a. att delägarna i förvärvande handelsbolag enbart består av företag. Uttagsbeskattning ska därför ske om tillgångar överlåts till underpris från ett företag vars delägare omfattas av reglerna i 57 kap. IL till ett handelsbolag med delägare som är fysiska personer (prop. 1998/99:15 s. 154).

Vidare krävs, enligt 23 kap. 19 § 3 st. IL, vid överlåtelse från ett företag, där någon andel är kvalificerad, till ett handelsbolag, att minst samma andel av andelarna i vart och ett av de i handelsbo-

laget delägande företagen ska vara - eller under samma år bli - kvalificerad som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Överlåtelser mellan HB och fysisk person

Reglerna om underprisöverlåtelser ger däremot ingen möjlighet att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelse av tillgång från en fysisk person till ett handelsbolag (23 kap. 15 § 1 st. IL). Detta beror på att avyttring av andelar i handelsbolag beskattas i inkomstslaget kapital. Däremot kan i de flesta fall tillgångar överlåtas till underpris i motsatt riktning (23 kap. 14 § och 15 § 2 st. IL).

15.6.5.3 Underprisöverlåtelser mellan företag

Om andelarna, eller viss andel av dem, i överlåtande företag är kvalificerade, ska enligt 23 kap. 19 § 2 st. IL minst samma andel av andelarna i förvärvande företag också vara kvalificerade för att uttagsbeskattning inte ska ske.

Exempel

Antag att två fysiker, A och B, äger hälften vardera av andelarna i de bägge bolagen AB X och AB Y. A och B är aktiva i AB X. Deras andelar är därmed kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. IL. Om AB X överlåter en tillgång till underpris till AB Y, krävs för underlåten uttagsbeskattning att samtliga andelar i AB Y är kvalificerade.

Antag - under i övrigt samma förutsättningar som i exemplet ovan - att fysikern A nu äger 75 % av samtliga andelar i AB X och att fysikern B äger resterande andelar. Antag vidare att endast A är aktiv i AB X. 75 % av samtliga andelar i AB X är således kvalificerade genom A:s innehav. Om AB X överlåter sina tillgångar till underpris till AB Y krävs att minst 75 % av samtliga andelar i AB Y är kvalificerade. Är inte kravet på kvalificerat andelsinnehav i AB Y uppfyllt utlöser transaktionen uttagsbeskattning.

Såsom reglerna i 23 kap. 19 och 22 §§ IL är utformade omfattas även den situationen att t.ex. ett börsbolag gör en underprisöverlåtelse till ett annat börsbolag och några av aktierna i det överlåtande företaget innehas av ett fåmansföretag där ägarens aktier är kvalificerade. I en sådan situation måste, enligt lagtexten, även aktierna i det förvärvade bolaget vara kvalificerade till minst samma andel som i överlåtande bolag.

Ett eller flera takbelopp?

Reglerna i 57 kap. IL innehåller en takregel avseende beskattning av kapitalvinst som intäkt av tjänst. Som sådan intäkt tas - för varje företag - upp högst ett belopp som för den skattskyldige och

närstående till honom under beskattningsåret och de fem beskattningsår som närmast föregått detta sammanlagt uppgår till 100 basbelopp. En konsekvens av underprisreglernas utformning är att det numera är möjligt för en skattskyldig fysisk person som bedriver verksamhet i flera fåmansföretag att genom överlåtelser av tillgångar till underpris samla övervärden i *ett* bolag och behöva tillämpa endast ett takbelopp. Det har nämligen inte ansetts strida mot grunderna för reglerna i 57 kap. IL att överföra över värden till ett annat fåmansföretag utan uttagsbeskattning (prop. 1998/99:15 s. 145).

15.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m.

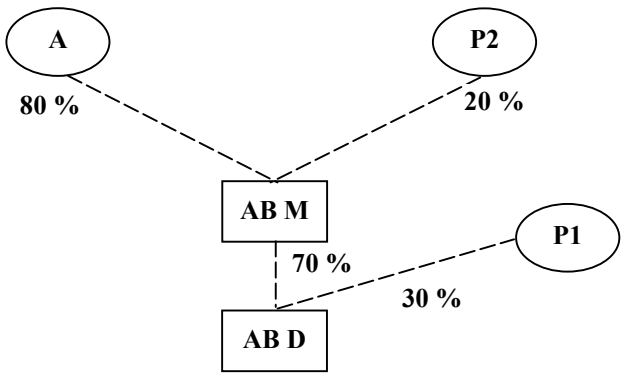
Tidpunkter

Villkoret att andelar i mottagande företag ska vara kvalificerade anses vara uppfyllt även i de fall andelarna först efter överlåtelsen, men under året för denna, blir kvalificerade i handen på den person som ägde andelarna vid tidpunkten för överlåtelsen (23 kap. 23 § IL). Detta kan uppnås t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i det förvärvande företagets verksamhet. Lämnas utdelning på andelarna efter överlåtelsen men under året för denna, krävs att andelarna är kvalificerade vid tidpunkten för utdelningen.

Indirekt ägande

Kravet på kvalificerade andelar gäller även vid indirekt ägande (23 kap. 22 § IL). Bestämmelsen har ansetts erforderlig på grund av att reglerna i 57 kap. IL tar sikte endast på aktier och andelar som ägs direkt av en fysisk person.

Hur ett indirekt innehav påverkar klassificeringen åskådliggörs genom ett exempel hämtat från förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 275)



Andelskapitalet i ett aktiebolag, AB D, är fördelade på 100 andelar. 30 andelar ägs av en passiv delägare, P 1, och 70

av ett moderbolag, AB M. Av de totalt 100 andelarna i AB M ägs 80 av aktiva delägare A och 20 av passiva, P 2.

Eftersom även AB M:s indirekta innehav i AB D ska påverka bedömningen av i vilken utsträckning det föreligger kvalificerat innehav i AB D anses (0.8 x 70 =) 56 andelar av AB M:s samtliga andelar i AB D vara kvalificerade.

Lättnadsberättigade andelar

Reglerna om underprisöverlåtelser medger alltså inte att tillgångar utan uttagsbeskattning förs över från ett fåmansföretag, vars andelar omfattas av reglerna i 57 kap. IL, till ett företag, vars andelar inte omfattas av dessa regler. Däremot finns det inga inskränkningar i möjligheterna att överföra tillgångar till underpris från ett företag, vars andelar inte berättigar till lättnad på kapitalinkomster enligt 43 kap. IL, till ett företag vars andelar berättigar till sådan lättnad, om villkoren i övrigt är uppfyllda. Det beror på att risken för inte önskvärda skatteförmåner i sådana fall har bedömts som obetydlig (prop. 1998/99:15 s. 146).

15.7 Om uttagsbeskattning inte sker

Varken uttags eller utdelningsbeskattning...

Av 23 kap. 11 § IL följer att direkta och indirekta ägare till företag som är parter i en underprisöverlåtelse undgår beskattningskonsekvenser. Samma gäller för medlemmar i ideella föreningar om en sådan förening överlåter tillgångar till underpris (2001/02:SkU13 s 12-13). I prop. 1998/99:15 s. 172 har i huvudsak följande exempel använts för att illustrera detta.

Två aktiebolag, A och B, helägs av den fysiska personen F. En tillgång eller verksamhetsgren överlåts till underpris från A till B. Underprisreglerna är tillämpliga, varför uttagsbeskattning inte ska ske. Av 14 och 15 §§ UPL (numera 23 kap. 11-12 §§ IL) följer att F inte ska utdelningsbeskattas för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och köpeskillingen (skillnadsbeloppet) samt att omkostnadsbeloppet för aktierna i B inte ska ökas med skillnadsbeloppet.

...eller tjänstebeskattning

Av 23 kap. 11 § 1 st. IL framgår vidare att varken förvärvaren – om denne i stället för ett företag är en fysisk person – eller den som direkt eller genom indirekt innehav äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget, ska ta upp skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärdet som intäkt av tjänst (se vidare prop. 2001/02:46 s. 55).

Detta innebär att om underprisreglerna är tillämpliga, ska den som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande företaget inte utdelningsbeskattas och om förvärvaren är en fysisk person

ska denne inte beskattas i inkomstslaget tjänst. Inte heller ska den som direkt eller indirekt äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget beskattas i inkomstslaget tjänst.

Vederlaget mindre än skattemässigt värde och fysisk person förvärvare

Om ersättningen understiger det skattemässiga värdet och förvärvaren är en fysisk person, kan beskattning ske av förvärvaren för inkomst av tjänst för skillnadsbeloppet mellan det skattemässiga värdet och vederlaget. Detta förutsätter dock att förvärvaren är eller har varit anställd i, eller uppdragstagare hos, det överlåtande företaget.

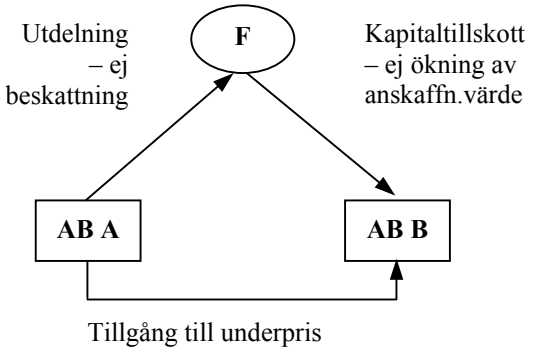
- mellanskillnad = tjänst/utdelning

Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan överlåtits till en fysisk person utan ersättning, kan personen – om denne direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget – utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Bestämmelsen har införts för att motverka skatteplanering. Eftersom anskaffningsvärdet för den överlåtna tillgången hos förvärvaren, enligt 23 kap. 10 § IL, utgörs av det skattemässiga värdet, skulle avsaknaden av en sådan bestämmelse kunna ha gett en fysisk person möjlighet att ta ut den överlåtna tillgången utan utdelningsbeskattning av värdet upp till det skattemässiga värdet. Andra ledet av dubbelbeskattningen skulle därigenom ha kunnat kringgås (prop. 1998/99:15 s. 272). Utgår ersättning som är lägre än det skattemässiga värdet ska utdelningsbeskattning ske av skillnadsbeloppet. Är förvärvaren såväl anställd i det överlåtande företaget som delägare i detta får man, mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet, ta ställning till om beskattningen ska ske som lön eller utdelning.

Av 23 kap. 11 § 3 st. IL framgår att dessa regler även gäller för fysiska personer som är delägare i handelsbolag i de fall detta förvärvat tillgång utan vederlag eller för ett vederlag som understiger det skattemässiga restvärdet från direkt eller indirekt ägt företag.

Överföring mellan AB – utdelningsbeskattning?

När det gäller eventuell beskattning av *ägaren till det överlåtande företaget* i de fall överlåtelsen sker mellan två företag som denne är delägare i, och överlåtelsen sker till ett vederlag understigande det skattemässiga värdet, finns det en oklarhet i förhållandet lagtext och vissa förarbetsuttalanden. Frågan är om den fysiske personen (F) ska utdelningsbeskattas för skillnadsbeloppet och i så fall om hans anskaffningskostnad för andelarna i AB B ska ökas med motsvarande belopp, se följande exempel.



Förarbetena talar ev. för beskattning

I förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 172) sägs bl.a. att det i 14 och 15 §§ UPL (motsvaras i huvudsak numera av 23 kap. 11 och 12 §§ IL) finns en indirekt reglering på så sätt att man motsatsvis kan utläsa, att när uttagsbeskattning sker ska också utdelningsbeskattning äga rum och omkostnadsbeloppet ökas i motsvarande mån, jfr RR dom 2004-01-29 och del 2 avsnitt 16.6. I nämnda prop. s. 150 uttalas bl.a. att om vederlaget understiger det skattemässiga värdet, ska en uttagsbeskattning ske motsvarande skillnads-beloppet. Vidare sägs i a. st. (jfr s. 126 f) att värde-överföringen vid underprisöverlåtelse mellan två bolag inte ska behandlas som en förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i bolaget. Detta bör, säger man, "inte gälla till den del överlåtelsen skett för ett pris under det skattemässiga värdet, eftersom skillnadsbeloppet beskattas hos överlåtaren" (dvs. en form av uttagsbeskattning, jfr ovan). Förarbetsuttalandena är dock inte helt entydiga (se t.ex. a.a. s. 272).

Lagtexten talar mot beskattning

Mot att utdelningsbeskatta F talar att man i 23 kap. 11 § 1 st. IL anger bl.a. att överlåtelsen inte ska medföra att någon som äger andel i det överlåtande företaget ska utdelningsbeskattas. Det enda undantag från nämnda huvudregel som görs i 23 kap. 11 § 2 st. IL gäller det fallet att förvärvaren är en fysisk person. Det fallet att tillgång till underpris förs över mellan två företag ägda av en fysisk person regleras däremot inte i lagrummet. Med den uttryckliga reglering om underprisöverlåtelser som finns i 23 kap. IL, kunde man ifrågasätta om tidigare praxis, (se bl.a. RÅ 1992 ref. 56, Sipanodomen) hade någon relevans längre i detta avseende. RR har emellertid i dom 2004-01-29, målnr 3761-02, slagit fst att denna praxis är överspelad i och med införandet av reglerna om underprisöverlåtelser. Till ledning för bedömningen finns således enbart nämnda bestämmelser och en bokstavstolkning av dem leder till att man inte kan utdelningsbeskatta F för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget, trots att AB A

ska beskattas för nämnda belopp. F:s omkostnadsbelopp på hans aktier i AB A ska inte heller ökas.

Sammanfattningsvis talar lagtexten närmast mot att utdelningsbeskatta F, medan vissa förarbetsuttalanden och möjligen även tidigare praxis ger ett visst stöd för utdelningsbeskattning av F. Enligt SKV:s uppfattning bör lagtexten följas dvs. F ska inte utdelningsbekattas.

Uttag - tillskott

Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan, däremot förvärvas från en *andelsägare i företaget* (t.ex. från moder– till dotterbolag) utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger tillgångens skattemässiga värde kommer, enligt 23 kap. 12 § 2 st. IL, dennes omkostnadsbelopp för aktierna i det förvärvande företaget att ökas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget. Skillnadsbeloppet behandlas med andra ord som ett tillskott. En sådan transaktion medför också att överlåtaren beskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget enligt 23 kap. 10 § IL. Om denna beskattning, som är en beskattning till följd av ett uttag ur näringsverksamheten, ska behandlas som uttagsbeskattning eller om uttagsbeskattning endast avser den beskattning som, med stöd av reglerna i 22 kap. IL, sker för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget är osäkert (jfr SOU 1998:1 s. 174 och prop. 1989/99:15 s. 150). Transaktionen behandlas på samma sätt som om andelsägaren först tillskjuter ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången och därefter säljer tillgången till företaget till det skattemässiga värdet (prop. 1998/99:15 s. 273).

Återläggning av värdeminskningsavdrag

Vid uttagsbeskattning till följd av överlåtelse av *näringsfastighe*t (definition i 2 kap. 14 § IL) som är en kapitaltillgång, dvs. en näringsfastighet som inte utgör lager (jfr 25 kap. 3 § IL), ska medgivna värdeminskningsavdrag och tillika medgivna avdrag för förbättrande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren återföras (26 kap. 2 § första st. IL).

Vid överlåtelse av *näringsbostadsrätt* som medför uttagsbeskattning, återförs medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren (26 kap. 1 § andra st. jfr med 26 kap. 2 § första st. IL).

Vid uttagsbeskattning vid överlåtelse av *lagerfastighet* återförs medgivna värdeminskningsavdrag, som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna (26 kap. 12 § IL).

Näringsfastighet - kapitaltillgång

Om reglerna om undantag från uttagsbeskattning i 23 kap. IL är uppfyllda, ska inte medgivna avdrag för värdehöjande repara-

tioner och underhåll av näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt återföras, 23 kap. 13 § IL.

När underprisöverlåtelsen avser en näringsfastighet som är kapitaltillgång kommer inte heller några värdeminskningsavdrag att återföras vid beskattningen. Detta följer av att skattemässigt värde definieras i 2 kap. 32 § IL som det omkostnadsbelopp som gäller vid kapitalvinstbeskattningen reducerat med medgivna värdeminskningsavdrag.

Är omkostnadsbeloppet t.ex. 100 enligt kapitalvinstreglerna och värdeminskningsavdrag har medgetts med t.ex. 20, är det skattemässiga värdet 80. Enligt 23 kap. 10 § IL ska tillgången anses överlåten till dess skattemässiga värde om ersättningen understiger detta, vilket i exemplet innebär att det skattemässiga värdet, 80, understiger det omkostnadsbeloppet enligt kapitalvinstreglerna, 100 (jfr 44 kap. 13 § IL). Detta leder i sin tur, enligt bestämmelserna i 26 kap. 5 § IL, till att någon återföring av medgivna värdeminskningsavdrag inte ska ske. I stället reduceras omkostnadsbeloppet (45 kap. 16 § 1 st. IL). I exemplet leder detta till att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen reduceras från 100 till 80, dvs. varken vinst eller förlust, samtidigt som ingen återföring sker. Förvärvaren övertar då det skattemässiga värdet (80).

Näringsfastighet - lagertillgång

Avser underprisöverlåtelsen en näringsfastighet som utgör lagertillgång, definieras det skattemässiga värdet även här som skillnaden mellan anskaffningsutgift och skattemässiga medgivna värdeminskningsavdrag (2 kap. 31 § IL), dvs. i exemplet (100-20=) 80. Även här gäller enligt 23 kap. 10 § IL att tillgången anses överlåten till ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet, 80. Värdeminskningsavdrag på lagerfastighet aktualiseras endast när fastigheten använts i rörelsen för t.ex. uthyrning under en period innan avyttring sker.

Har värdeminskningsavdraget inte gjorts i räkenskaperna ska det återföras vid underprisöverlåtelse enligt 26 kap. 12 § IL. Vad gäller kravet på att återföra gjorda värdeminskningsavdrag på lagerfastigheter, gäller detta endast för överlåtelser gjorda den 7 december 1999 eller senare, 5 kap. 7 § ILP (SFS 2000:79, prop. 1999/2000:38 s. 2, 38-40 och 41 och SkU12 s. 8). Skyldighet att återföra förbättrande reparationer och underhåll finns inte vid underprisöverlåtelse av lagerfastighet (jfr 26 kap. 2 och 13 §§ IL).

16 Fusioner och fissioner

---

37 kap. IL,
bet. 1994/95:SkU10, prop. 1994/95:52, SOU 1994:100,
bet. 1998/99:SkU5 s. 17, prop. 1998/99:15 s. 211-229 och 285-290, SOU 1998:1 s. 217-237 och 300-306,
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 431-438, SOU 1997:2 Del II s. 335-344,
prop. 2001/02:42 s. 34

Sammanfattning

37 kap. IL behandlar reglerna om fusioner och fissioner. De företag som kan omfattas av bestämmelserna är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, utländskt bolag och annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU under vissa förutsättningar.

Nedan behandlas reglerna om fusioner respektive fissioner var för sig.

16.1 Fusioner

16.1.1 Allmänt

Fusion innebär att ett företag t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, går upp i ett annat företag. Det ena företaget övertar då det andra företagets tillgångar och skulder utan mellanliggande likvidation. Fusionsförfarandet är föremål för omfattande rättslig reglering. För aktiebolag reglerar ABL tre olika fusionsformer.

Absorption

Den första avser fusion mellan två från varandra oberoende aktiebolag och innebär att det ena bolaget absorberas av det andra (14 kap. 1 § 2 st. 1 p. ABL).

Kombination

Den andra fusionsformen innebär att två eller flera överlåtande bolag förenas genom att bilda ett nytt aktiebolag, som övertar deras tillgångar och skulder mot aktierna i det övertagande bolaget (14 kap. 1 § 2 st. 2 p. ABL).

”14:22-fusion”

Den tredje fusionsformen är ett specialfall av fusion genom absorption och omfattar fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag (14 kap. 22 § ABL). Detta slag av fusion är det normala förfarandet för samgående mellan svenska aktiebolag. Genom bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av minoritetsaktier i dotterbolag, dvs. när moderbolaget äger mer än 90 procent av aktierna, utökas möjligheterna att tillämpa denna fusionsform.

Omvänd fusion

I praktiken förekommer också s.k. omvänd fusion. En omvänd fusion innebär att ett moderbolags samtliga tillgångar och skulder övertas av dess dotterbolag mot vederlag till moderbolagets ägare i form av befintliga andelar i dotterbolaget, varvid moderbolagets upplöses utan likvidation. SRN har i ett förhandsbesked den 24 november 1999 (inte överklagat) utgått från att ett sådant förfarande omfattas av reglerna om absorption i ABL. Se vidare nedan 16.1.4. Vid fusion ska ett fusionsavtal upprättas. Det överlåtande bolaget ska anses upplöst och dess tillgångar och skulder övertagna av det övertagande bolaget när beslut om tillstånd till fusionen registrerats hos PRV.

Fusion kan också äga rum mellan andra slag av företag, t.ex. ekonomiska föreningar. Det finns särskilda regler om fusioner för ekonomiska föreningar i EFL.

16.1.2 Fusion med helägt dotterbolag m.m.

Civilrättsligt innehåller genomförandet av en fusion enligt 14 kap. 22 § ABL bl.a. följande moment:

1. En fusionsplan upprättas. Planen ska för vart och ett av bolagen ange bl.a.

a) firma, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,

b) den planerade tidpunkten för dotterbolagets upplösning,

c) vilka rättigheter i moderbolaget som ska tillkomma innehavare av skuldebrev och andra värdepapper med särskilda rättigheter i dotterbolaget eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna.

I fusionsplanen ska det vidare lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömandet av fusionens lämplighet för bolagen.

2. Fusionsplanen ska granskas av revisorerna i moder- och dotterbolaget. Revisorerna ska för vart och ett av bolagen lämna skriftligt yttrande över sin granskning. I yttrandet ska revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget

inte ska få sina fordringar betalda.

3. Inom en månad från upprättandet av fusionsplanen ska moderbolaget ge in planen med därtill fogade yttranden till PRV för registrering. Uppgift om registreringen ska kungöras. Om ägare till minst fem procent av samtliga aktier i moderbolaget begär det, ska fusionsplanen underställas bolagsstämman i detta bolag.
4. Om fusionsplanen inte ska underställas bolagsstämman i moderbolaget eller planen har godkänts av stämman är vart och ett av bolagen skyldigt att skriftligen underrätta sina kända borgenärer om planen.
5. Tidigast en och senast två månader efter det att uppgift om fusionsplanens registrering har kungjorts ska moderbolaget hos PRV ansöka om tillstånd att verkställa planen.

   Till ansökan ska fogas:

a) en kopia av fusionsplanen

b) intyg från bolagens styrelser eller verkställande direktörer om att bolagens kända borgenärer underrättats.

6. PRV ska i regel kalla bolagets borgenärer för att dessa ska beredas tillfälle att bestrida ansökan.
7. När PRV har registrerat beslutet om tillstånd att verkställa fusionsplanen är dotterbolaget upplöst.

16.1.3 Skatterättsligt

Allmänt

Den 1 januari 1999 trädde lagen (1998:1603) om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL) i kraft. FUL ersatte tidigare skatteregler om fusioner. En reglering om vad som gällde vid fusioner mellan svenska företag fanns tidigare i 2 § 4 mom. SIL. När det gällde aktiebolag var reglerna i SIL tillämpliga i princip endast i fråga om fusion mellan moderaktiebolag och helägt dotterbolag. Skatteregler om internationella fusioner fanns i lagen (1994:1618) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL).

FUL innebar att det infördes nya regler som omfattar såväl svenska som internationella fusioner. I sammanhanget bör dock noteras att gränsöverskridande fusioner för närvarande inte kan genomföras på grund av avsaknaden av civilrättslig reglering. De skatterättsliga reglerna om fusioner får därför i praktiken endast betydelse vid fusioner mellan svenska företag samt mellan utländska företag med verksamhet i Sverige. I motiven uttalas trots detta att tolkningen av den svenska lagstiftningen kan komma att

påverkas av innehållet i fusionsdirektivet och av EG-domstolens praxis (prop. 1998/99:15 s. 215). Att en sådan tolkning kan bli aktuell framgår även av EG-domstolens dom den 17 juli 1997 i målet Leur-Bloem (C_28/95).

FUL byggde på samma lagstiftningsteknik som låg till grund för IGOL. Den grundläggande tanken med de nya reglerna är, liksom i de tidigare reglerna, att fusioner inte ska utlösa någon beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företagets skattemässiga situation. Det ska med andra ord råda en skattemässig kontinuitet mellan de båda företagen. Genom den definition av begreppet ”fusion” som togs in i FUL omfattade den nya regleringen, såvitt gäller aktiebolag, inte bara fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag enligt 14 kap. 22 § ABL utan även fusion genom absorption och kombination enligt 14 kap. 1 § ABL.

Den reglering i FUL som gäller fusioner har förts över till 37 kap IL. En fusion som uppfyller i 37 kap. IL uppställda krav kan genomföras utan att någon omedelbar beskattning uppkommer. Den benämns i 37 kap. IL som *kvalificerad fusion*, se vidare avsnitt 16.1.5.

Vid en kvalificerad fusion inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets situation.

Undantaget från beskattning i 37 kap. IL är obligatoriskt om villkoren i 11 – 15 §§ uppfylls.

16.1.4 Definitioner

Fusion

Med *fusion* avses, enligt 37 kap. 3 § IL, en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelse hos ett företag (*det överlåtande* företaget*)* ska tas över av ett annat företag (*det övertagande* företaget).
2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

Vad som sägs om det överlåtande företaget gäller, om det vid en fusion finns flera överlåtande företag, vart och ett av dessa (37 kap. 7 § IL).

SRN har den 24 november 1999 i ett (inte överklagat) förhandsbesked prövat om en omvänd fusion omfattas av den nu upphävda lagen FUL. Det kan noteras att definitionen av fusion i då gällande FUL i materiellt hänseende överensstämmer med nuvarande reglering enligt IL. I fallet ägde ett moderbolag samtliga aktier i ett dotterbolag (DB) som i sin tur ägde samtliga aktier i

sitt dotterbolag (DDB). Vid en fusion där ett moderbolag absorberas av ett dotterbolag kan det, på grund av förbudet mot förvärv av egna aktier i 7 kap. 2 § ABL, sättas i fråga om moderbolagets ”samtliga” tillgångar övertas av dotterbolaget. SRN utgick i sitt förhandsbesked från den förutsättningen i ansökan att ifrågavarande fusion är en sådan fusion som avses i 14 kap. 1 § ABL och att den är möjlig att genomföra utan att den strider mot bestämmelser i ABL. SRN ansåg därvid att bestämmelserna i 4 § FUL (motsvarande 37 kap. 3 § IL) inte kan ses som ett krav på att övertagande bolag ska behålla övertagna tillgångar. SRN fann att fusionen uppfyllde de i 4 § FUL uppställda villkoren trots att dotterbolagets innehav av de egna aktierna är ytterst kortvarigt vid en fusion av ifrågavarande slag. Med hänsyn härtill samt till att övriga nödvändiga förutsättningar enligt FUL ansågs uppfyllda fann SRN att fusionen inte skulle medföra någon omedelbar inkomstbeskattning av de inblandade bolagen.

Kvalificerad fusion

Med *kvalificerad fusion* avses en fusion som uppfyller villkoren i 11-15 §§ IL. Sådana fusioner omfattas, till skillnad från andra fusioner, av regler om i huvudsak skattemässig kontinuitet. Se nedan.

Fusionen genomförd

En fusion ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts (37 kap. 8 § IL). Om andelsägarna i det överlåtande företaget ska erhålla vederlag för sina andelar ska detta också ha utgetts.

Det kan nämnas att RR angett att den omständigheten att ett bolag som upplösts genom fusion efter upplösningen saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process inte innebär att en process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösa bolaget tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

I 37 kap. 9 § IL anges vilka företag som omfattas av bestämmelserna i kapitlet.

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,
2. utländskt bolag och
3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till

undantag. Vad som förstås med utländskt bolag framgår av 6 kap. 9-10 §§ IL.

Företag

Ett företag anses vid tillämpningen av bestämmelserna i 37 kap. IL höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget genom ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (37 kap. 10 § IL). Som exempel kan nämnas att ett aktiebolag som är registrerat i Sverige ska anses ha hemvist här i riket enligt 6 kap. 3 § IL. Skulle företaget ha verklig ledning i en annan stat med vilken Sverige slutit skatteavtal motsvarande OECD:s modellavtal kommer dock företaget att anses ha hemvist i den andra staten enligt skatteavtalet. Se Handledning för internationell beskattning.

Enligt 37 kap. 9 § 2 st. IL i dess tidigare lydelse räknades ett utländskt skadeförsäkringsföretag inte som företag. Nämnda bestämmelse har avskaffats (SFS 2001:1185) fr.o.m. 2003 års taxering. Äldre bestämmelser tillämpas dock i fråga om beskattningsår som börjats före den 1 januari 2002. Det kan noteras att begreppet ”företag” i 37 kap. 9 § IL även omfattar investmentföretag och privatbostadsföretag. Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag måste dock det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL). Se avsnitt 16.1.6 nedan.

16.1.5 Villkor för undantag från omedelbar beskattning - kvalificerade fusioner

Kvalificerad fusion

Under vissa förutsättningar kan fusion genomföras utan att någon beskattning utlöses omedelbart. Det övertagande företaget träder då in i det överlåtande företagets skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag i 37 kap. 20-28 §§ IL.

För att det grundläggande kravet på kontinuitet i beskattningen ska kunna upprätthållas ställer 37 kap. 11 – 15 §§ IL upp ett antal krav, som samtliga måste uppfyllas för att fusionen inte ska föranleda någon omedelbar beskattning. En fusion som uppfyller dessa krav benämns *kvalificerad fusion* (37 kap. 4 § IL).

För att en fusion ska vara kvalificerad måste följande villkor vara uppfyllda:

Det överlåtande företaget

En förutsättning för att svensk beskattning inte omedelbart ska aktualiseras vid en fusion är att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen ska vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha

varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (37 kap. 11 § IL).

Det övertagande företaget

Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (37 kap. 12 § IL). Det övertagande företagets nationalitet påverkar inte reglernas tillämplighet. Avgörande för tillämpningen av dessa är, att den överlåtna verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige och att inkomsten inte är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal. I praktiken torde dock bestämmelserna i 37 kap. IL komma att tillämpas så gott som uteslutande på fusioner mellan svenska företag. Bestämmelserna kan dock bli tillämpliga om t.ex. två danska företag fusioneras och en del av en näringsverksamhet såväl före som efter fusionen bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Vid fusion mellan två svenska företag kan kontinuitet medges även för verksamhet som bedrivs utomlands, under förutsättning att inkomsten från verksamheten hos det övertagande företaget inte är undantagen från beskattning i Sverige genom skatteavtal.

Fusionsvederlag

Om det övertagande företaget inte äger samtliga andelar i det överlåtande företaget vid en fusion, får fusionsvederlag betalas bara till andra andelsägare i detta företag än det övertagande företaget (37 kap. 13 § IL). Det finns inte något villkor om fusionsvederlagets beskaffenhet. (En annan sak är att detta kan få betydelse vid beskattningen av andelsägarna i det överlåtande bolaget, se avsnitt 16.1.11.) Fusionsvederlaget kan således bestå av såväl kontanter som andelar i det övertagande företaget. Vidare bör noteras att fusionsvederlag inte behöver betalas ut, men om detta görs ska det endast ske till andelsägarna i det överlåtande företaget.

Beskattningsårets längd för den överlåtna verksamheten

Enligt 37 kap. 19 § IL utgörs beskattningsåret för det övertagande företaget, såvitt avser den övertagna verksamheten, av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. För att det ska vara fråga om en kvalificerad fusion får beskattningsåret för den överlåtna näringsverksamheten inte genom fusionen komma att överstiga arton månader (37 kap. 14 § IL).

Exempel 1

Det överlåtande företaget har kalenderår som räkenskapsår, och det övertagande företagets räkenskapsår är 1 juli - 30 juni. Fusionen sker den 1 oktober.

Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir tiden

1 januari - 30 juni följande år. Räkenskapsåret blir med andra ord 18 månader.

Om det övertagande företaget i stället hade haft räkenskapsår 1 september - 31 augusti skulle beskattningsåret för den överlåtna verksamheten ha blivit 20 månader och därmed för långt för att undantag från omedelbar beskattning med stöd av 37 kap. IL ska kunna vara möjligt.

Privatbostadsföretag

Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag, ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL). Det övertagande företaget får i ett sådant fall inte vara ett aktiebolag (prop. 2002/03:12).

16.1.6 Beskattning vid kvalificerade fusioner

Huvudregler

Det överlåtande företaget ska i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 37 kap. 11 § IL (se ovan) inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Företaget ska inte heller beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs (det sista beskattningsåret).

Det övertagande företaget träder in i det överlåtande företagets skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag. Detta innebär bl.a. att det övertagande företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företagets näringsverksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företagets sista beskattningsår. Inkomsten hos det övertagande företaget för det beskattningsår då fusionen äger rum beräknas därför med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet från det överlåtande företaget anses ha skett retroaktivt. Retroaktiviteten innebär bl.a. att underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under innevarande beskattningsår kan utjämnas mot överskott hos det övertagande företaget. Full resultatutjämning mellan det övertagande och det överlåtande företaget accepteras således, trots att koncernbidragsförutsättningar formellt saknas för detta beskattningsår. Beträffande tidigare års underskott, se avsnitt 7.

Kontinuiteten innebär också, att den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lagertillgångar eller kapitaltillgångar) hos det överlåtande företaget bibehålls hos det övertagande företaget.

Vidare innebär kontinuiteten att övertagande i princip sker av rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten och outnyttjade avdrag för kapitalförluster enligt 48 kap 26 § IL (den s.k. aktiefållan). Det finns dock vissa inskränkningar, såväl vad gäller belopp som tidsmässigt, när det gäller att ta över gamla underskott.

Det finns också en begränsning för fåmansföretag avseende rätten att ta över ”fållanförluster”. Se avsnitt 16.1.7 nedan.

Kontinuiteten innebär dessutom, att övertagande sker av uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar enligt 25 kap. IL och vid andelsbyten enligt 49 kap. IL och att rätt till avdrag föreligger för sådana kvarvarande underskott hos kommanditdelägare och vissa andra delägare i handelsbolag som regleras i 14 kap. 14 § IL och hos delägare i vissa utländska juridiska personer (s.k. CFC-bolag) vars beskattning regleras i 14 kap. 11 § IL.

I sammanhanget bör vidare noteras att RR genom RÅ 2000 ref. 18 och RÅ 2000 ref. 36 gjort en långt gående tillämpning av kontinuitetsregeln. I det först nämnda avgörandet fann RR att fusion varigenom ett icke investmentföretag absorberas av ett investmentföretag inte föranledde någon omedelbar beskattning. Vid inkomstbeskattning av investmentföretaget ska hänsyn tas till kapitalvinst och kapitalförlust på aktier i den aktieportfölj som övertogs från dotterbolaget. Härvid ska vinsten eller förlusten beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gäller för dotterbolaget vid tidpunkten för fusionen I RÅ 2000 ref. 36 har rättsläget beträffande särskild löneskatt på pensionskostnader klarlagts. RR fastslog i denna dom att kontinuitet även ska tillämpas vid beräkningen av underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Byggnadsrörelse m.m.

Kontinuitetsreglerna i 37 kap. IL har företräde framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som anskaffas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättningstillgångar.

Exempel 2

Ett byggnadsrörelsedrivande aktiebolag (A) har ett fastighetsförvaltande dotterbolag (B). Aktierna i B utgör lagertillgångar hos A. B:s fastigheter utgör anläggningstillgångar.

Om B fusioneras med A kommer aktierna som utgör lagertillgångar att utslockna. De fastigheter som övertas av A kommer hos A att bibehålla karaktären av anläggningstillgångar. Lagertillgångar i form av aktier kommer med andra ord att ersättas av kapitalvinstbeskattade tillgångar i form av fastigheter.

En annan konsekvens av att kontinuitetsreglerna i här aktuellt avseende har företräde framför andra allmänna bestämmelser i IL är, att om ett fastighetsförvaltande företag efter en fusion kommer att inneha en fastighet som utgör lagertillgång, anses det inte på

grund härav bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (prop. 1998/99:15 s. 219).

Beskattningsår

Det övertagande företagets beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten är, som tidigare nämnts, tiden från ingången av det överlåtande företagets sista beskattningsår till utgången av det räkenskapsår för det övertagande företaget som avslutas närmast efter det att fusionen genomförs. Det övertagande företaget kommer med andra ord - såvitt avser den övertagna verksamheten - att ha ett räkenskapsår som utgörs av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget (37 kap. 19 § IL).

Räkenskapsenlig avskrivning

En förutsättning för rätt till avdrag för räkenskapsenlig avskrivning enligt 18 kap. 14 § IL är att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp värdet av övertagna inventarier högre än det värde som gällde för det överlåtande företaget behöver detta emellertid inte innebära att företaget går miste om rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Ett behållande av nämnda rätt förutsätter dock att mellanskillnaden tas upp som intäkt det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel på det beskattningsåret och vart och ett av de två följande beskattningsåren (37 kap. 20 § IL). Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt att vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget inte utlöser beskattning. Skälet till detta var att det i målet inte var fråga om goodwill som förvärvats av annan och att tillgången därmed inte var att betrakta som ett inventarium (jfr 18 kap. 1 § IL). Inte heller ansågs uppskrivning av aktier i dotterdotterbolag utlösa beskattning.

Värdeminskningsavdrag får uppgå till högst 30 % för år räknat. Det innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företagets räkenskapsår kommer olika avdragssatser att gälla för de olika verksamheterna. Detta gäller dock endast vid det första bokslutet efter fusionen. I exempel 1 ovan kommer den högsta tillåtna avskrivningsprocenten för den överlåtna verksamheten att vara 45 % och för den gamla verksamheten 30 %.

I de regler som gällde före 1999 (2 § 4 mom. 2 st. SIL) fanns en bestämmelse som innebar att om lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till ett högre värde än det värde, som gällde i beskattningshänseende för det överlåtande företaget, skulle det övertagande företaget ta upp skillnaden som intäkt. Bestämmelsen ansågs överflödig, eftersom detta följde av allmänna regler. Någon motsvarighet finns därför inte i 37 kap. IL (prop. 1998/99:15 s. 224). Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp lager, fordringar och liknande till-

gångar till ett högre värde än det som gäller i beskattningshänseende för det överlåtande företaget, ska det övertagande företaget, enligt allmänna regler, ta upp skillnaden som intäkt. Detta gäller även beträffande lagerfastigheter (prop. 1998/99:15 s. 224).

16.1.7 Underskott

I 40 kap. IL finns det regler som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten från beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret (kvarstående underskott) begränsas i vissa situationer där företaget varit föremål för ägarförändringar. En utförligare redogörelse för bestämmelserna i 40 kap. IL lämnas i avsnitt 7.

I 40 kap. IL finns en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Till fusionsreglerna har överförts dels beloppsspärren, dels regler i syfte att förhindra att fusion används för att kringgå koncernbidragsspärren. Sist nämnda regler kan kallas för fusionsspärren (prop. 1998/99:15 s. 225).

Beloppsspärr

Om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret tillämpas, med vissa undantag (se nedan), beloppsspärren i 40 kap. 15-17 IL (37 kap. 21 § IL). Den allmänna beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL utgår från den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget. Som utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget vid fusioner får inte bara fusionsvederlaget räknas med utan även utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget (37 kap. 21 §. 2 st. IL). Till den del beloppsspärren blir tillämplig faller rätten till det kvarstående underskottet bort definitivt.

Undantag från ovanstående gäller;

1. Om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL tillämpas inte beloppsspärren (37 kap. 22 § IL).
2. Beloppsspärren tillämpas inte heller vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen om medlemsbanker (37 kap. 23 § IL).

Fusionsspärr

För att inte koncernbidragsspärren i 40 kap. IL ska kunna kringgås genom fusion finns det ytterligare en spärr, ”fusionsspärren” (37 kap. 24 § IL). Enligt denna ska det övertagande företaget

först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomfördes dra av:

1. underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsår före det beskattningsår då fusionen genomfördes, samt
2. underskott hos det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsår före det sista beskattningsåret.

Begränsningen gäller således kvarstående underskott hos såväl det överlåtande som det övertagande företaget. Nämnda tidsmässiga inskränkning i rätten att utnyttja underskott gäller dock inte vid fusion mellan kooperativa föreningar enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL (37 kap. 26 § IL).

Fusionsspärren gäller inte heller om koncernbidrag med skatterättslig verkan hade kunnat lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget året före övertagandet. Var emellertid i ett sådant fall koncernbidragsspärren tillämplig på ett av företagen, har det övertagande företaget rätt till avdrag för kvarstående underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte hade genomförts (37 kap. 25 § IL).

Gamla kapitalförluster

Som tidigare nämnts innebär kontinuitetsreglerna att det övertagande företaget tar över det överlåtande företagets rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § IL (den s.k. aktiefållan) om förutsättningarna i övrigt att behandla fusionen enligt kontinuitetsreglerna i 37 kap IL föreligger (kvalificerad fusion). Ett undantag härifrån föreligger dock. Om det övertagande företaget är ett fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då fusionen genomförs eller om det överlåtande företaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret före det sista beskattningsåret, krävs det för rätt till avdrag på kvarstående delägarrätter enligt 48 kap. 26 § IL att det övertagande företaget ägde mer än 90 % av andelarna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten (37 kap. 27 § IL). I övriga fall föreligger ingen begränsning i det övertagande företagets rätt att överta det överlåtande företagets kapitalförluster.

16.1.8 Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget

Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen av dem beroende av om de utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar (37 kap. 29 § IL). Om de utgör kapitaltillgångar ska de inte anses avyttrade enligt 44 kap. 8 § IL. Om det övertagande företaget innehar andelar i det överlåtande företaget och dessa är lagertillgångar ska andelarna däremot anses ha avyttrats vid fusi-

onen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde.

16.1.9 Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

Trots att internationella fusioner och fissioner på grund av avsaknaden av civilrättsliga regler för närvarande inte kan genomföras är Sverige genom sitt medlemskap i EU förpliktat enligt fusionsdirektivet att i sin interna lagstiftning införa skattemässiga regler som föreskrivs i direktivet med syfte att underlätta internationella fusioner och fissioner. Av den anledningen har i 37 kap. 30 § 2 st. IL intagits en regel som avser att implementera artikel 10 i fusionsdirektivet. Paragrafen anger att om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annat stat som är medlem i Europeiska unionen gäller följande:

> ”Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).”

Vad som ovan nämnts gäller dock endast till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med Sverige och den staten eller – om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade tillämpats i den staten (37 kap. 30 § 1 st. IL).

Till följd av vad som nämnts angående de civilrättsliga reglerna kan dock konstateras att 37 kap. 30 IL i praktiken endast kan få betydelse vid verksamhetsavyttringar (38 kap. 19 § IL).

16.1.10 Utgifter i samband med fusion

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av (16 kap. 7§ IL).

16.1.11 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget

Klassificering hos andelsägarna i det överlåtande företaget

Vid andra fusioner än sådana där ett helägt dotterföretag går upp i moderföretag erhåller andelsägaren i det överlåtande företaget fusionsvederlag. Andelarna i det överlåtande företaget utslocknar när företaget upplöses genom fusionen. Av 44 kap. 8 §. 1 st. p. 3 och 3 st. IL framgår att vid kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL anses andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget ha avyttrat sina andelar i det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget medför fusionen därför ingen beskattning. Om det övertagande företaget redan före fusionen innehar andelar i det överlåtande företaget och dessa utgör lagertillgångar, anses dock andelarna enligt 37 kap. 29 § 2 st. IL avyttrade för det skattemässiga värdet. Intäkten kommer då att neutraliseras av ett lika stort avdrag (jfr prop. 1998/99:15 s. 296).

Andelsbyten och koncerninterna andelsavyttringar

För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp till intäkt det år då tillgången avyttrats (44 kap. 26 § 1 st. IL). Se dock nedan angående nya regler fr.o.m. 1 juli 2003 om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Skulle vederlag för de utslocknade andelarna istället utgå i form av andelar i det övertagande företaget kan dock reglerna om andelsbyten eller koncerninterna andelsavyttringar bli tillämpliga (44 kap. 27 §, 48 a kap. 4 §, 49 kap 4 § och 25 kap. IL) Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att föras fram till beskattning vid ett senare tillfälle än vad om gäller enligt huvudregeln.

Reglerna om andelsbyten kan vara tillämpliga oberoende av om andelarna i det överlåtande företaget utgjort sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust ska beräknas enligt kapitalvinstreglerna eller om de utgjort lagertillgångar.

Om förutsättningarna för uppskov enligt reglerna för koncerninterna andelsavyttringar föreligger ska dessa regler tillämpas i stället för reglerna om andelsbyten (49 kap. 5 § IL). Detta gäller även om uppskov enligt reglerna om koncerninterna andelsavyttringar inte yrkats. Någon valfrihet mellan att använda reglerna för andelsbyten och koncerninterna andelsavyttringar föreligger därför inte (bet. 1998/99:SkU5 s. 21).

Det kan nämnas att rätten till uppskov och framskjuten beskattning på ägarnivå inte är beroende av att villkoren för en kvalificerad fusion är uppfyllda på bolagsnivå (25 kap. 9 § IL jämfört med 49 kap. 4 § och 48 a kap. 4 § IL).

Nya regler fr.o.m. den 1 juli 2003

Det bör noteras att kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar fr.o.m. den 1 juli 2003 under vissa omständigheter är skattefri enligt 25 a kap. 5 § 1 st. IL. Detta gäller oavsett om fusionsvederlaget består av kontanter eller av andelar i det överlåtande bolaget. I samband med införandet av denna reglering avskaffades reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Av den anledningen fyller 37 kap. 2 § första strecksatsen fr.o.m. nämnda datum ingen funktion. Vad som ovan nämns angående koncerninterna andelsavyttringar gäller således endast vid fusioner som genomförts innan de nya reglerna trädde ikraft. I övrigt innebär de nya reglerna dock ingen förändring i beskattningshänseende för aktieägarna i det överlåtande bolaget.

Vad gäller utländska aktieägare kan nämnas att ett kontant fusionsvederlag jämställs med utdelning enligt 1 § 2 st. KupL (1970:624). Lämnas fusionsvederlaget i pengar utgår således enligt svensk rätt som huvudregel kupongskatt. De nya reglerna om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar har dock föranlett en del ändringar i 4 § KupL. Om vissa villkor är uppfyllda ska numera kupongskatt inte utgå på utdelning som erhålls på näringsbetingade andelar som innehas av utländska bolag (4 § 6 och 7 st. KupL).

Ekonomiska föreningar

Vid absorption och kombination mellan ekonomiska föreningar beskattas inte andelsägarna i den överlåtande föreningen, såvida inte fusionsvederlaget avser även annat än föreningsandelar. Kontinuiteten upprätthålls genom att anskaffningskostnaden för andelarna i den överlåtande föreningen förs över på andelarna i den övertagande föreningen (48 kap. 10 § IL).

16.1.12 Ikraftträdande

Reglerna om fusioner och fissioner finns, som ovan nämnts, i 37 kap. IL Denna lag trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Samtidigt upphävdes FUL, som dock tillämpas vid 2001 års taxering samt vid senare taxeringar i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt (1 kap. 3 § ILP).

För fusioner som har genomförts före år 1999 – i andra fall än de som anges nedan – tillämpas de bestämmelser som gällde före ikraftträdandet av FUL (4 kap. 60 § ILP).

Särskilda bestämmelser gäller i fråga om följande fusioner, se 4 kap. 55-59 §§ ILP):

- mellan ekonomiska föreningar före den 1 mars 1956

- mellan jordbrukskassor enligt äldre lag
- mellan sparbanker enligt äldre lag och övertagande av bankrörelse före juli 1987
- fusioner mellan ekonomiska föreningar enligt äldre lag
- vissa internationella fusioner och fissioner under åren 1995-1998.

16.2 Fissioner

prop. 1998/99:15 s. 229-232 och 289-290
SOU 1998:1 s. 234-237

Med ikraftträdande fr.o.m. den 1 januari 1999 infördes en reglering av såväl svenska som internationella fissioner i FUL. Regleringen finns numera i 37 kap. IL (med ikraftträdande den 1 januari 2000 och med tillämpning första gången vid 2002 års taxering).

Fissionsreglerna i 37 kap. IL har fått samma generella utformning som fusionsreglerna. Med fission avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) ska tas över av två eller flera andra företag (de övertagande företagen), och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Reglerna innebär i korthet att det överlåtande företaget inte beskattas i anledning av fissionen. De övertagande företagen träder in i det överlåtande företagets skattemässiga situation.

I svensk associationsrätt saknas regler om fissioner. Sedan tidigare har det, till följd av EG:s fusionsdirektiv, funnits skatteregler om internationella fissioner i IGOL. Det kan noteras att en delning av ett aktiebolag i praktiken ändå kan genomföras genom utdelning av aktier i dotterföretag om villkoren enligt den s.k. lex ASEA-lagstiftningen är uppfyllda. Se kap. 19. Nämnda möjlighet kan härigenom ses som ett substitut för fission.

Eftersom svensk civilrätt saknar regler om fissioner, kan reglerna i 37 kap. IL om beskattning av fissioner för närvarande aktualiseras endast om en fission i en annan stat berör tillgångar i Sverige. Reglerna behandlas därför inte vidare här. Det kan dock nämnas att SRN i ett förhandsbesked från den 9 oktober 2002 (inte överklagat) med hänvisning till RÅ 1999 not. 285 funnit att ett svenskt moderbolag vars utländska dotterbolag fissionerats varken ska anses ha avyttrat aktier i dessa bolag eller erhållit utdelning från dem. Vidare uttalade SRN att moderbolagets anskaf-

fningsvärde på aktierna ska bestämmas genom att omkostnadsbeloppet på aktierna i dotterbolagen före uppdelningen fördelas mellan aktierna i dessa bolag och de nybildade bolagen i förhållande till aktiernas marknadsvärde omedelbart efter uppdelningen.

17 Verksamhetsavyttringar och skalbolag

38 kap. IL,
bet. 1998/99:SkU5 s. 17, prop. 1998/99:15 s. 233-237, 286, 290-291, SOU 1998:1 s. 239-243, 300, 304-306
prop. 1999/2000:2 s. 439-443,
prop. 1999/2000:38 s. 38-39,
bet. 1999/2000:SkU2, prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 439-443, SOU 1997:2 Del II s. 350-354,
prop. 2001/02:42 s. 34.

Sammanfattning

Vid avyttring av en *verksamhet* eller en *verksamhetsgren* mot en ersättning som utgörs av andelar i det köpande företaget kan under vissa förutsättningar säljaren medges undantag från omedelbar beskattning. Det köpande företaget träder därvid i princip in i det säljande företagets skattemässiga situation. Det säljande företaget anses ha anskaffat de mottagna andelarna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen. Reglerna är med andra ord kontinuitetsregler.

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är frivilliga. De tillämpas bara om både det säljande och det köpande företaget begär det.

Reglerna om verksamhetsavyttringar finns i 38 kap. IL

17.1 Definitioner

Verksamhets-avyttring

Med *verksamhetsavyttring* avses, enligt 38 kap. 2 § IL, en ombildning som uppfyller villkoren i 6-8 §§ (se avsnitt 17.3) samt följande förutsättningar:

1. Ett företags samtliga tillgångar i dess näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag.
2. Marknadsmässig ersättning ska lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också genom att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Verksamhetsgren

Med *verksamhetsgren* avses en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 § IL). Bedömningen görs utifrån förvärvarens situation.

Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren. Om enbart andelar överlåts aktualiseras i stället reglerna för andelsbyten eller koncerninterna andelsöverlåtelser (jfr prop. 1998/99:15 s. 287). Om den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen däremot innehåller andelar tillsammans med annan egendom kan reglerna om verksamhetsavyttringar i princip tillämpas. Begreppet verksamhetsgren finns också i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (När det gäller underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL kan dock – till skillnad från vad som gäller vid verksamhetsöverlåtelser – enbart andelar utgöra en verksamhetsgren, eftersom det i 23 kap. 7 § anges att innehav av andelar i ett företag, i nämnda kapitel, anses som en näringsverksamhet eller verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.) En närmare redogörelse för nämnda begrepp och den praxis som utvecklats enligt reglerna om underprisöverlåtelser lämnas under avsnitt 15.5.

Företag som omfattas av reglerna

De företag som omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, sådant utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 – 10 §§ IL samt annat utländskt företag som hör hemma i ett EG-land och som omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (EG:s fusionsdirektiv 90/434/EEG, detta finns som bilaga i prop. 1994/95:52). Privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas, enligt särskilt stadgande, inte av reglerna (38 kap. 3 § IL).

Kretsen företag som omfattas av bestämmelserna är med andra ord densamma som för reglerna om fusioner, med undantag för att privatbostadsföretag och investmentföretag inte omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar.

Ett företag anses vid tillämpningen av 38 kap. IL höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan med-

lemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (38 kap. 4 § IL).

Enligt 38 kap. 3 § 2 st. IL i dess tidigare lydelse omfattades ett utländskt skadeförsäkringsbolag inte av bestämmelserna om verksamhetsavyttringar. Nämnda bestämmelse har avskaffats fr.o.m. 2003 års taxering (SFS 2001:1185). De tidigare bestämmelserna tillämpas dock i fråga om beskattningsår som börjat före den 1 januari 2002.

17.2 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar gäller följande (38 kap. 6 – 8 §§ IL):

Ersättningens storlek

Ersättningen ska överstiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är därför bara tillämpliga i vinstfall.

Om det i stället är så att marknadsmässig ersättning lämnats men det likväl totalt sett uppkommer en förlust, tillämpas allmänna regler. Allmänna regler innebär att varje tillgång måste anses avyttrad för visst pris. Detta kan innebära vinst beträffande vissa tillgångar och förlust beträffande andra.

I prop. 1998/99:15 s. 290 anges, med ändring av vad som sagts i den lagrådsremiss som föregick propositionen, att om ersättningen understiger marknadsvärdet av de överlåtna tillgångarna, föreligger en sammansatt transaktion, dvs. till den del ersättningen motsvarar de överlåtna tillgångarna, totalt sett, är det en verksamhetsavyttring och i övrigt en underprisöverlåtelse som ska prövas mot reglerna om underprisöverlåtelser (se även aa. s. 286, se dock häremot a.a. s. 248). Det är dock tveksamt om uttalandet har täckning i lagtexten i 38 kap. 2 § IL.

Skattskyldighet i Sverige

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller vidare, att *det säljande företaget* omedelbart före avyttringen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte heller ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (38 kap. 6 § IL).

Det köpande företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (38 kap. 7 § IL).

Begäran

Bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning ska tillämpas bara om *både* det säljande *och* det köpande företaget begär det (38 kap. 5 § IL).

17.3 Beskattningen

Grundregel

Det säljande företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen (38 kap. 9 § IL).

Värdering

Som nämnts inledningsvis ska det köpande företaget i princip överta det säljande företagets skattemässiga situation. Detta uppnås genom bestämmelser, som reglerar till vilka värden det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna samt vilka skattemässiga värden det köpande företaget ska anses ha på de tillgångar som förvärvats genom verksamhetsavyttringen.

För andra tillgångar än kapitaltillgångar, t.ex. lager och inventarier, ska det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna för deras skattemässiga värden (38 kap. 10 § IL), och det köpande företaget anses ha anskaffat dem för samma värden (38 kap. 14 § IL). Detta innebär att ersättningen inte ska tas upp som intäkt hos det säljande företaget. Värdeminskningsavdrag som medgetts skattemässigt och inte i bokföringen ska emellertid återföras hos det säljande företaget, när en lagerfastighet överlåts (jfr 38 kap. 12 § och 26 kap. 12 § IL).

Det kan förekomma att överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar, på vilka reglerna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL är tillämpliga, endast utgjort en del av det säljande företagets hela bestånd av sådan egendom. I sådana fall ska emellertid ”en skälig del av hela det skattemässiga värdet” för dessa tas upp som intäkt hos säljaren (38 kap. 10 § 2 st. IL). Enligt uttalande i förarbetena till lagstiftningen kan i sådana fall interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. Som en annan möjlighet anges att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången (prop. 1998/99:15 s. 290).

Om inventarier, eller andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i 18 kap. IL är tillämpliga, tas upp till högre värde i det köpande företagets räkenskaper än det skattemässiga värdet hos säljaren, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren (38 kap. 18 § IL).

Om det köpande företaget i sin redovisning tar upp lager eller lik-

nande tillgångar till ett högre värde än värdet hos det säljande företaget, ska det köpande företaget ta upp skillnaden som intäkt (prop. 1998/99:15 s. 234).

Kapitaltillgångar

För kapitaltillgångar, dvs. sådana tillgångar där vinstberäkning vid en avyttring ska göras enligt reglerna för kapitalvinst (25 kap. 3 § IL), tillämpas en annan teknik. Beträffande sådana tillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon kapitalvinst respektive inte får göra något avdrag för kapitalförlust vid verksamhetsavyttringen (38 kap. 11 § IL). Det köpande företaget träder in i det säljande företagets skattemässiga situation (38 kap. 14 § 2 st. IL).

Kontinuiteten i skattehänseende upprätthålls vidare genom en bestämmelse som reglerar vad som gäller när en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller en näringsbostadsrätt ingår i verksamhetsavyttringen. Det köpande företaget anses i ett sådant fall ha gjort de värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som gjorts av det säljande företaget. Dessa avdrag ska därför inte återföras till beskattning hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen (38 kap. 12 § IL). Det samma gäller för sådana avdragsgilla utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som annars skulle återföras till beskattning vid avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

Fonder

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska övertas av det köpande företaget om båda företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till (38 kap. 15 § IL).

Om verksamhetsavyttringen inte omfattar samtliga tillgångar hos det säljande företaget får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 2 kap. 31 – 33 §§ IL.

Framtida utgifter

Reserveringar för framtida utgifter ska övertas till den del de är hänförliga till det som avyttras (38 kap. 16 § IL). Det är därför det köpande företaget och inte det säljande företaget som ska återföra avdragen för framtida utgifter. Detta gäller endast till den del reserveringarna hänför sig till vad som överlåtits.

Underskott

Det köpande företaget får inte överta rätt till vare sig avdrag för underskott i näringsverksamheten enligt 40 kap. IL eller avdrag för underskott enligt 48 kap. 26 § 1 st. IL, den s.k. aktiefållan (38 kap. 17 § IL).

Någon begränsning vad gäller underskott hos förvärvaren, så som är fallet vid underprisöverlåtelser eller för s.k. kvarstående underskott, som gäller vid vissa fusioner, föreligger inte.

Tillgångar knutna till fast driftställe i annat EU-land

Det finns en särskilt regel för det fall tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en verksamhetsavyttring från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annat stat som är medlem i EU. Till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som har ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med Sverige och den staten – eller om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade tillämpats i den staten gäller, enligt 38 kap. 19 § jämfört med 37 kap. 30 § IL, följande (jfr RÅ 2002 ref. 101):

> ”Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt som om företaget hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).”

17.4 Anskaffningsutgift för mottagna andelar

De andelar det säljande företaget får i ersättning ska anses anskaffade för nettovärdet av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen (38 kap. 13 § IL).

17.5 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.

Om den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen innehåller andelar föreligger, såvitt gäller andelarna, ett andelsbyte. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar gäller inte reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL (49 kap. 5 § IL).

En verksamhetsavyttring kan också innebära en avyttring som utgör en koncernintern andelsavyttring (reglerna om koncern-

interna andelsavyttringar har upphört att gälla fr.o.m. 1 juli 2003). Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna om verksamhetsavyttringar tillämpas endast dessa regler och inte reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL (25 kap. 10 § IL).

17.6 Ikraftträdande

I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL) fanns bestämmelser om internationella verksamhetsavyttringar. Dessa regler gjordes, med vissa ändringar, generellt tillämpliga och togs in i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL) som trädde i kraft den 1 januari 1999. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar har i IL tagits in i 38 kap.

IL trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades första gången vid 2002 års taxering. Samtidigt upphävdes FUL. Sist nämnda lag tillämpas dock vid 2001 års taxeringar samt vid senare taxeringsår i fråga om skattskyldiga som taxeras för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet till den del detta leder till lägre skatt (1 kap. 3 § ILP).

För verksamhetsöverlåtelser som gjorts före ovanstående ikraftträdande tillämpas FUL fr.o.m. den 1 januari 1999. IGOL upphörde att gälla vid utgången av 1998 men ska även därefter tillämpas på internationella verksamhetsöverföringar före den 1 januari 1999 (lagen [1998:1618] om upphävande av lagen [1994:1854] om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG). Nämnda bestämmelser ska även i fortsättningen tillämpas på sådana verksamhetsöverlåtelser som har genomförts under åren 1995-1998 (4 kap. 61 § ILP).

17.7 Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar)

49 a kap. IL
11 kap. 11 a och 11 b §§ SBL
ds 2000:35
ds 2001:35
2001/02:SkU23
prop. 2001/02:165
prop. 2002/03:96

Sammanfattning

Bestämmelserna om skalbolag när fysisk person är säljare finns i 49 a kap. IL samt i 11 kap. 11 a och 11 b §§ SBL. Bestämmelser om skalbolag när juridisk person är säljare är reglerat i 25 a kap. IL. Angående det regelsystemet se avsnitt 22.

Bakgrund

1998 begärde dåvarande RSV att regeringen skulle vidta lagstiftningsåtgärder mot den allt mer ökande handeln med skalbolag. Priset för obeskattade vinstmedel i ett aktiebolag kunde ligga kring 85-90 % av den obeskattade vinsten. Priset bestämdes utifrån antagandet att skalbolaget inte skulle betala bolagsskatten efter ägarövergången. Köparen och säljaren skulle dela på den ”vinsten”. Syftet med en skalbolagstransaktion var således att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen. I flertalet fall utsattes skalbolaget för ren plundring. Bolaget tömdes på likvida medel. S.k. målvakt var vanligt förekommande som företrädare för bolaget. I andra fall eliminerades obeskattad vinst mot outnyttjat avdragsutrymme hos köparbolaget.

Syftet m.m.

Genom den införda lagstiftningen vill man säkra upp att även det första ledet i dubbelbeskattningen kommer till stånd.

Huvudregeln är att säljaren, som ska vara en fysisk person, beskattas för vinsten vid försäljningen av skalbolaget som passiv näringsverksamhet.

För att undvika detta kan skalbolaget, senast 30 dagar efter avyttringen av andelarna, lämna in en skalbolagsdeklaration. Det resultat som ska redovisas i skalbolagsdeklarationen ska grunda sig på ett särskilt bokslut upprättat per avyttringsdagen. Dessutom ska säkerhet, i form av bankgaranti, lämnas för bolagets inkomstskatt för avyttringsåret på överskottet fram till avyttringstidpunkten, samt för bolagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår. Om dessa förutsättningar är uppfyllda

blir säljaren beskattad enligt de vanliga kapitalvinstreglerna.

I vissa lägen, när det inte uppkommer något skatteundandragande, kan den s.k. ventilen åberopas. Det innebär att då sker beskattning enligt de vanliga kapitalvinstreglerna fastän skalbolagsdeklaration, särskilt bokslut och säkerhet inte lämnats.

17.7.1 Tillämpningsområde

Vem omfattas?

Bestämmelserna tillämpas om en *fysisk person* (även dödsbon omfattas enligt 4 kap. 1 och 2 §§ IL av bestämmelserna) avyttrar en andel eller en delägarrätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag och det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital (49 a kap. 2 § IL). Bestämmelserna tillämpas inte om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänför sig till är marknadsnoterad. Dessutom krävs det att andelarna i företaget som avyttrats är att betrakta som andelar i ett skalbolag (se avsnitt 17.8.2).

Utländsk juridisk person

En andel i en utländsk juridisk person omfattas bara av bestämmelserna om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägarna. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag (49 a kap. 4 § IL).

Lagerandelar omfattas inte

En förutsättningar som ska vara uppfylld är att en kapitalvinst ska ha uppkommit i inkomstslaget kapital. Därför omfattas inte vinster på lagerandelar eftersom sådana vinster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Konkurs/likvidation

Skalbolagsreglerna tillämpas inte heller när andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § 1 st. IL eller konkurs i 44 kap. 8 § 1 st. 1 eller 2 IL.

Handelsbolag

Enligt 50 kap. 2 § IL anses en handelsbolagsandel avyttrad om handelsbolaget upplöses eller en andel löses in. I det förra fallet har risken för skalbolagstransaktioner bedömts vara liten och därför undantagits från tillämpningsområdet. Däremot omfattar skalbolagsreglerna inlösenfall. Enligt samma paragraf behandlas överlåtelse genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt som en avyttring, om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Inte heller i de fallen har det ansetts motiverat att skalbolagsreglerna ska tillämpas, varför även dessa har undantagits.

I 51 kap. IL finns bestämmelser om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbo-

lag. Utgångspunkten för dessa regler är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst av aktiv näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person ska beskattas likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet även om delägaren avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Det regelverket har företräde framför skalbolagsreglerna, varför undantag har gjorts även för dessa transaktioner.

17.7.2 Definition skalbolag

Med *skalbolag* avses det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen (49 a kap. 6 § IL). Jämförelsebeloppet se avsnitt 17.8.5.

Anledningen till att man beaktar företagets likvida tillgångar är att de företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de i allt väsentligt innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar. Regeln mot skalbolagstransaktioner har därför inriktats mot avyttringar där summan av de likvida tillgångarna hos det avyttrade företaget vid tidpunkten för avyttringen är väsentliga i förhållande till värdet på företaget. Regelns utformning har medfört att även vanliga rörelsedrivande företag kan komma att omfattas i de fall företaget innehåller mycket likvida tillgångar i förhållande till hela substansen.

17.7.3 Likvida tillgångar

Värdepapper

När det gäller frågan om vad som avses med värdepapper torde det i praktiken främst vara fråga om marknadsnoterade värdepapper. För att förhindra kringgåenden har dock en sådan begränsning inte införts. En fordran behöver inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor och tjänster bör t.ex. normalt undantas. Det finns knappast anledning att medräkna fordringar som hänför sig till en normal försäljning av varor och tjänster. 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. Fordran kan t.ex. ha sin grund i en omotiverat stor inbetalning av preliminär skatt. Så kallade koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, beaktas genom att hänsyn ska tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag. En fordran på grund av att det avyttrade företaget har lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer omfattas, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte, av uttrycket ”lik-

nande tillgångar" (prop. 2001/02:165 s.51).

Lager i värdepappersrörelse

Genom SFS 2003:224 har införts en bestämmelse i 49 a kap. 7 § andra stycket IL som säger att värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse inte ska räknas som likvida tillgångar. Motsvarande gäller i stort även för lager i en utländsk motsvarighet till sådan rörelse som avses ovan.

Enligt definitionen i 2 § ovannämnda lag sägs att med värdepappersrörelse avses verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla sådana tjänster som anges i 3 §. Av 3 § framgår att värdepappersrörelse får drivas endast efter tillstånd från Finansinspektionen. Det innebär att det är en sådan värdepappersrörelse som bedrivs av exempelvis en fondkommissionär som avses. Denna nya regel har trätt i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Enligt SKV:s uppfattning omfattas inte sådant lager av värdepapper som innehas av ett företag som bedriver handel med värdepapper för egen räkning av den nya bestämmelsen. Sådant lager är att betrakta som likvida tillgångar såväl före som efter ovannämnda ändring.

Företag i intresse gemenskap

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i företag i intressegemenskap (49 a kap. 7 § 2 st. IL). Om likvida medel som avses ovan innehas av företag i intressegemenskap, ska dessa räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av de likvida tillgångarna till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget (se avsnitt 17.8.4).

Exempel

Ett företag som avyttras har likvida tillgångar på 1 000 000 kr. Dessutom äger man ett intresseföretag till 50 %. Intresseföretaget har likvida tillgångar på totalt 500 000 kr. De likvida tillgångarna i det avyttrade företaget anses därför uppgå till 1 250 000 kr (1 000 000 + 500 000 x 50 %).

Skulder

Någon hänsyn till skuldsidan tas inte vid beräkningen av de likvida medlen. Detta kan vid första påseendet förefalla orimligt. Utmärkande för handel med skalbolag är emellertid ofta att köparen är beredd att betala ett högt pris just för att han inte avser att betala företagets skulder, i praktiken skatteskulder. Dessutom kan ett skalbolag, som ju per definition innehåller likvida medel, reglera skuldsidan före avyttringstidpunkten, för att på så sätt minska sina likvida medel och därigenom undvika att betraktas som ett skalbolag.

17.7.4 Företag i intressegemenskap

Med *företag i intressegemenskap* avses i detta sammanhang ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i (49 a kap. 5 § IL).

Ett väsentligt inflytande i ett företag som det avyttrade företaget direkt eller indirekt äger del i kan således följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. Med begreppet ”väsentligt” avses i IL normalt minst 40 %. Något krav på att innehavet ska vara av viss procentuell storlek ställs emellertid inte upp. Däremot krävs att det ska finnas intressegemenskap mellan företagen. Man kan således ha ett väsentligt inflytande även om ägandet understiger ovan angivna procentsats. Bestämmelsen täcker bl.a. det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer var och en äger ett bolag som i sin tur äger ett och samma skalbolag även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.

Man ska således beakta tillgångar som innehas av företag i intressegemenskap vid bedömningen av om det är ett skalbolag som avyttrats. En så stor del av de indirekt ägda likvida tillgångar som svarar mot ägarföretagets andel i företaget i fråga ska räknas med vid bedömningen om det företag vars aktier avyttrats är ett skalbolag. I fråga om handelsbolag är uttrycket ”andel” något oegentligt. Vid bedömningen av i vilken utsträckning likvida tillgångar som ägs genom handelsbolag ska räknas med är man hänvisad till att göra en helhetsbedömning av innehållet i bolagsavtalet och andra relevanta omständigheter.

17.7.5 Jämförelsebeloppet

Om samtliga andelar har avyttrats, utgörs *jämförelsebeloppet* av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna (49 a kap. 9 § IL).

Exempel 1

A avyttrar samtliga andelar i AB X för 1 000 000 kr. I bolaget finns likvida tillgångar med 500 000 kr. Är AB X ett skalbolag?

Jämförelsebeloppet = 1 000 000 x 50 % = 500 000 kr

Likvida tillgångar = 500 000 kr

Eftersom de likvida tillgångarna inte överstiger jämförelsebeloppet är det inte fråga om något skalbolag.

Exempel 2

B avyttrar 75 av totalt 100 andelar i AB Y för 6 000 000 kr.

AB Y äger 80 % av AB Z.

Likvida tillgångar i AB Y uppgår till 3 500 000 kr och i AB Z uppgår de till 1 875 000 kr.

Är AB Y ett skalbolag?

Jämförelsebeloppet blir 6 000 000 kr x 100/75 x 50 % =

4 000 000 kr.

De likvida tillgångarna blir 3 500 000 kr + 1 875 000 kr x 80 % = 5 000 000 kr.

Eftersom de likvida tillgångarna 5 000 000 kr överstiger jämförelsebeloppet 4 000 000 kr är det fråga om ett skalbolag.

Tilläggsköpeskilling

Får säljaren bättre betalt för andelarna i efterhand (tillkommande ersättning) förändras förhållandet mellan ersättningen (och därmed jämförelsebeloppet) och företagets likvida tillgångar. Den förändringen kan innebära att skalbolagsreglerna inte ska tillämpas. I det fallet får den skattskyldige, om skalbolagsreglerna har tillämpats på en andelsavyttring, begära omprövning.

Nedsättning av köpeskilling

Finns det å andra sidan en klausul i köpekontraktet som innebär att köpeskillingen ska sättas ned om vissa förutsättningar inte blir uppfyllda kan försäljningen av företaget, som vid kontraktsdagen inte var att betrakta som ett skalbolag, på grund av den nedsatta köpeskillingen nu bli ett skalbolag.

17.7.6 Återköp

Avser avyttringen en andel som inte hänför sig till ett skalbolag gäller enligt 49 a kap. 10 § IL följande. Om den övervägande delen av andra tillgångar än sådana likvida tillgångar som avses i 49 a kap. 7 § IL och som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av andelen, direkt eller indirekt, förvärvas av säljaren eller denne närstående, tillämpas bestämmelserna i 49 kap. 11 och 12 §§ IL (huvudregeln och ventilen, se nedan). Bestämmelsen omfattar även det fallet att köparen av andelarna för över tillgångarna till ett annat företag och det företaget säljer tillgångarna (eller andelarna i detta andra företag) till säljaren eller någon närstående till säljaren.

Bedömningen ska grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid

tidpunkten för avyttringen av andelen. Vid denna bedömning ska värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap beaktas bara till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.

Vad som ovan sagts ska också tillämpas i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen.

Anledningen till denna regel är att förhindra kringgående av skalbolagsregeln genom återköp. Vad som åsyftas är att ett företag formellt säljs med inkråm och därigenom inte är att betrakta som ett skalbolag, samtidigt som säljaren och köparen kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, ska föras över till säljaren eller hans närstående direkt eller indirekt. Det behöver inte heller vara fråga om identiskt samma tillgångar som fanns i företaget vid avyttringstidpunkten. Det som typiskt sett utmärker återköpsfallen är att tillgångarna överflyttas till säljaren just därför att han inte haft för avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet.

Vilket beskattningsår?

Om ett återköp görs ska beskattning ske det beskattningsår då andelarna avyttrades. För att möjliggöra en sådan beskattning föreligger en skyldighet för den som har förvärvat tillgångarna att lämna uppgift om egendom köpts tillbaka från det avyttrade företaget (3 kap. 9 a, 19 a och 24 §§ LSK). Vidare är det möjligt att eftertaxera på grundval av en sådan uppgift (4 kap. 17 § TL). I de fall den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift gäller de vanliga bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg.

Eftersom beskattning i återköpsfall ska ske det beskattningsår andelarna avyttrades innebär det att man inte kan ”läka” beskattning enligt huvudregeln (avsnitt 17.8.7) genom att lämna en skalbolagsdeklaration (avsnitt 17.8.9) eftersom en skalbolagsdeklaration ska lämnas inom 30 dagar efter avyttringen av andelarna. I normalfallet har dessa 30 dagar gått till ända innan ett återköp görs.

Handelsbolag

Om det är en andel i ett handelsbolag som avyttrats gäller följande. Andelens justerade anskaffningsutgift ska inte ökas med ett belopp motsvarande kapitalvinsten när man beräknar den kapitalvinst som ska beskattas som passiv näringsverksamhet. Den som avyttrar en andel i ett handelsbolag beskattas normalt för kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Vinsten utgörs i princip av skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras med avseende på tillskott till och uttag från bolaget. Dessutom ska de skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott

från bolaget som belöper på delägaren beaktas. Ersättningen för andelen är inte en inkomst för bolaget och ska därför inte påverka anskaffningsutgiften.

17.7.7 Huvudregel

Passiv näringsverksamhet

Kapitalvinst på grund av avyttring av en andel i ett skalbolag ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet (49 a kap. 11 § IL). Motsvarande gäller om fråga är om ett återköpsfall enligt avsnitt 17.8.6. Bestämmelsen är en stoppregel och gäller oavsett om överlåtaren varit verksam eller inte.

Egen näringsverksamhet

Kapitalvinst som ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 a § IL). Det innebär att det inte går att kvitta underskott från annan näringsverksamhet mot överskottet i denna passiva näringsverksamhet.

SLF

På överskottet ska det utgå egenavgifter i form av SLF. Eftersom kapitalvinsten ska tas upp som *överskott* av passiv näringsverksamhet är det SKV:s uppfattning att man inte har rätt att göra schablonavdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 § 2 st. IL. Däremot torde man vid det påföljande taxeringsåret ha rätt att göra avdrag för debiterade egenavgifter som allmänt avdrag i enlighet med bestämmelserna i 62 kap. 5 § IL.

17.7.8 Ventilen

Av 49 a kap. 12 § IL framgår att om säljaren av andelen begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl ska bestämmelserna enligt huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL inte tillämpas. Vid prövningen ska beaktas

1. vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet, och
2. hur ersättningen för andelen bestämts.

Minoritetsposter

Leder avyttringen inte till att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan person ska bestämmelsen i 49 a kap. 11 § IL tillämpas bara om det föreligger särskilda omständigheter.

Av stycket ovan framgår att huvudregeln normalt inte ska tillämpas när minoritetsposter avyttras. En sådan särskild omständighet som gör att huvudregeln likväl bör kunna tillämpas kan vara om det bestämmande inflytandet över ett företag ändras till följd av flera minoritetsdelägares andelsavyttringar.

Interna aktieöverlåtelser

Regeringsrätten har i dom den 13 november 2003, målnr 2390-2003 fastställt att en intern aktieöverlåtelse normalt sett ska om-

fattas av ventilen i 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Man konstaterar att det förvärvande bolaget visserligen får ett inflytande över det avyttrade skalbolaget, men att det inte innebär att den fysiske personens inflytande över skalbolaget minskar. Eftersom hans inflytande över skalbolaget inte minskar kan något inflytande inte anses ”gå över” från honom till det förvärvande bolaget. Därför ska en intern aktieöverlåtelse beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter. Enligt SKV:s uppfattning kan en sådan särskild omständighet vara att man gör den interna aktieöverlåtelsen som ett av flera led i en skalbolagsplundring.

Hur ersättningen bestämts

Att tillämpa ventilen torde vara uteslutet i sådana situationer där det skulle leda till obehöriga skatteförmåner. Om en köpare är beedd att betala allt för mycket för obeskattade vinstmedel i företaget är det en indikation på att försäljningen av andelarna skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner. Om säljaren får så bra betalt att ersättningen närmar sig 75 % av den obeskattade vinsten kan han knappast vara i god tro när det gäller köparens avsikter. Visserligen kan det finnas fall där även en seriös köpare kan vara beredd att betala mer än 75 % för de obeskattade vinstmedlen. Att tillämpa ett annat riktvärde än 75 % har emellertid inte ansetts vara aktuellt. Har man fått mer betalt än 75 % av de obeskattade vinstmedlen bör ventilen normalt sett inte kunna tillämpas.

När det gäller frågan vad som avses med obeskattade vinstmedel bör beaktas exempelvis ett övervärde på marknadsnoterade aktier i förhållande till det bokförda värdet. Det kan också finnas fall där skulder av annat slag än skatteskulder inte har reglerats eller en skuldreglering av olika skäl inte varit möjlig. Det kan då finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa huvudregeln.

Vad som föranlett avyttringen

Även om ersättningen för andelarna inte överstiger 75 % av de obeskattade vinstmedlen ska man dessutom beakta vad som föranlett avyttringen. Exempel på fall som skulle kunna vara godtagbara skäl för att avyttra andelarna utan att huvudregeln ska tillämpas är generationsskifte, utlösen av delägare, förestående likvidation (se nedan), konjunkturnedgång och omstrukturering. 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. Exemplifieringen kan inte göras fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa skalbolagsreglerna.

Likvidationsförfarande m.m.

Det finns företag som bistår ägare som av olika skäl vill dra sig tillbaka med att likvidera bolaget. Förfarandet kan beskrivas på

följande sätt. Företaget köper bolaget av ägaren. Bolaget är då rent tekniskt ett skalbolag, eftersom ett krav från köparen är att verksamheten ska vara avslutad, alternativt avyttrad. Det ska med andra ord endast finnas kontanter i bolaget. När ersättningen bestäms beaktar köparen bl.a. de latenta skatteskulderna och kostnaderna för likvidationen. Köparen betalar skatten och genomför likvidationen av bolaget. Affärsidén innebär att likvidationsförfarandet kan genomföras på ett enkelt sätt. Ett sådant likvidationsförfarande bör undantas från skalbolagsreglernas tillämpningsområde.

Även i andra fall kan det finnas skäl att beakta att inkomstskatten betalts vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa skalbolagsreglerna. Med hänsyn till syftet med skalbolagsreglerna, att första ledet i dubbelbeskattningen inte ska kringgås, får det anses som ett tungt vägande skäl att företagets inkomstskatt de facto har betalts när man prövar om ventilen ska anses vara tillämplig.

17.7.9 Skalbolagsdeklaration

Huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL ska enligt 49 a kap. 13 § IL inte heller tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § SBL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 b § SBL.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena ovan gäller även företag i intressegemenskap (49 a kap. 13 § 3 st. IL).

Säkerhet enligt 49 a kap. 13 § 1 st. 3. IL behöver inte ställas om säljaren av en handelsbolagsandel enligt en överenskommelse med förvärvaren tar upp överskott eller drar av underskott som avser tiden före avyttringen eller tiden före tillträdesdagen samt

tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vid samma tidpunkt (49 a kap. 14 § IL). Anledningen är att det får anses obehövligt att ställa säkerhet i ett sådant fall.

Om ventilen inte är tillämplig kan säljaren av ett skalbolag således ändå undvika beskattning enligt skalbolagsreglerna om han uppfyller kraven i punkterna 1 till 3 ovan. Säljaren beskattas då för kapitalvinsten i kapital/tjänst enligt vanliga regler.

Särskilt bokslut

För det särskilda bokslutet ska gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. Eftersom bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen innebär det att värdeminskningsavdrag o.dyl. bara ska beräknas för den del av året som sträcker sig fram till avyttringstidpunkten. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska dock anses vara återförda vid inkomstberäkningen. Självfallet får inte avdrag göras för nya avsättningar till sådana fonder.

Vad som återförts i det särskilda bokslutet behöver inte nödvändigtvis återföras vid den ordinarie taxeringen av företaget. Uppfyller företaget kraven att ha kvar exempelvis periodiseringsfonderna vid beskattningsårets utgång, behöver de givetvis inte återföras i inkomstdeklarationen. Man har dessutom rätt att göra ny avsättning till periodiseringsfond vid den taxeringen, om man uppfyller kraven för detta.

I fråga om handelsbolag görs avsättningar till periodiseringsfonder på delägarnivå och de ska därför inte tas upp i skalbolagsdeklarationen. Avsättningar till periodiseringsfonder ska i stället återföras i säljarens ordinarie inkomstdeklaration (30 kap. 10 § 2. IL).

Flera avyttringar

Förekommer flera avyttringar under samma år av ett och samma skalbolag ska en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje tillfälle. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska anses vara återförda vid alla deklarationstillfällen. Däremot ska vid de senare avyttringarna den kompletterande säkerhet som kan vara behövlig endast avse en eventuell inkomstökning (se avsnitt 17.8.10).

Företag i intressegemenskap

Enligt 49 a kap. 13 § IL ska såväl det avyttrade företaget som företag i intressegemenskap ta upp resultatet av verksamheten fram till avyttringen i en skalbolagsdeklaration. Det innebär att alla företagen i intressegemenskapen ska upprätta en skalbolagsdeklaration med sina respektive resultat.

Enligt 10 kap. 8 a § SBL är det emellertid endast det *avyttrade företaget* som ska lämna en skalbolagsdeklaration. Det innebär

att skalbolagsdeklaration för företag i intressegemenskap ska biläggas skalbolagsdeklarationen för det avyttrade företaget.

Skalbolagsdeklaration inom 30 dagar

En skalbolagsdeklaration ska lämnas inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, avyttringen eller tillträdet. Kommer skalbolagsdeklarationen in senare ska den enligt SKV:s uppfattning avvisas. Något beslut om säkerhetens storlek kommer således inte att fattas i dessa fall. Den skattskyldige är då hänvisad till att åberopa ventilen för att undvika beskattning enligt huvudregeln. Att skalbolagsdeklarationen ska avvisas om den kommer in för sent framgår också av Kammarrättens i Stockholm dom den 21 maj 2003, målnr 2200-03.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas till SKV enligt fastställt formulär och ska enligt 10 kap. 8 c § SBL innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § LSK. Vilka uppgifter som ska lämnas framgår av skalbolagsdeklarationen. SKV tillhandahåller inte skalbolagsdeklarationer, till skillnad mot exempelvis inkomstdeklarationer, i pappersformat. I stället finns de att hämta på SKV:s hemsida www.skatteverket.se under ”blanketter”, ”skalbolagsdeklarationer”. Det finns en blankett för aktiebolag och ekonomisk förening (blankett 2010) och en för handelsbolag (blankett 2011). Den som inte har tillgång till internet kan beställa blanketten från sitt lokala skattekontor. Det är samma blankett som ska användas oavsett om säljaren är en fysisk eller juridisk person.

17.7.10 Säkerhet

SKV beslutar

SKV ska på grundval av skalbolagsdeklarationen fastställa säkerhetens storlek. Det ligger i sakens natur att det beslutet måste fattas skyndsamt.

Skatteverkets beslut om säkerhetens storlek är inte att betrakta som ett taxeringsbeslut. Årets skattepliktiga inkomst bestäms vid den ordinarie taxeringen.

Har skalbolagsdeklarationer lämnats för såväl det avyttrade företaget som för företag i intressegemenskap ska beslut om säkerhetens storlek fattas för respektive företag. Även om det avyttrade företaget äger exempelvis 50 % av företaget i intressegemenskap ska säkerhetens storlek för företaget i intressegemenskap beräknas på hela resultatet. Någon proportionering av resultatet på grund av ägarandel ska således inte ske.

Tidpunkt för säkerhet

Bestämmelser saknas om när säkerheten senast ska vara SKV tillhanda. Det bör, enligt SKV:s uppfattning, innebära att en säkerhet kan lämnas in när som helst under det aktuella taxerings-

årets omprövningstid. Däremot bör säkerheten inte lämnas in före det att SKV fattat beslut om säkerhetens storlek eftersom den skattskyldige inte med säkerhet kan veta till vilket belopp säkerheten kommer att beräknas till.

Säkerhetens storlek

Storleken av en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § 1 st. 3 IL ska i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 % av det överskott som har redovisats i en skalbolagsdeklaration. I fråga om handelsbolag ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag ska storleken av säkerheten dock beslutas till 40 % av överskottet (11 kap. 11 a § 1 st. SBL).

För avyttringsåret beaktas inte inbetald preliminär skatt (F-skatt/SA-skatt) eller extra inbetalning av skatt (tidigare benämnd fyllnadsinbetalning) när säkerheten beräknas. Anledningen till detta är att sådana betalningar kan krävas åter av företaget i vissa situationer.

När det gäller obetald inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår beaktas inbetald preliminär skatt för det beskattningsåret till den del den är betald vid tidpunkten för beslutet om fastställande av säkerhetens storlek. Däremot beaktas normalt inte ett överskott på skattekontot som t.ex. beror på en extra inbetalning eftersom det beloppet kan begäras åter av företaget.

Exempel 1

Ett aktiebolag som tillämpar kalenderår som räkenskapsår avyttras den 20 juni 2003. Den obetalda skatten vid avyttringstidpunkten beräknas utifrån ett årsbokslut som omfattar perioden 1 januari – 31 december 2002, och det särskilda bokslutet som omfattar perioden 1 januari – 20 juni 2003.

Det särskilda bokslutet redovisas i en skalbolagsdeklaration och resultatet för 2002 redovisas på en kopia av självdeklarationen eller liknande underlag, som bifogas skalbolagsdeklarationen.

När säkerheten bestäms avräknas inbetald preliminär skatt för perioden februari 2002 till januari 2003. Däremot beaktas inte inbetald preliminär skatt som är hänförlig till avyttringsåret. Inte heller beaktas ett eventuellt överskott som t.ex. beror på att en extra inbetalning gjorts (tidigare benämnt fyllnadsinbetalning) eftersom detta överskott normalt kan begäras åter av företaget.

Exempel 2

Ett aktiebolag har räkenskapsår 1/7 – 30/6. Bolaget, som är ett skalbolag, avyttras den 30 september 2003 och skattemyndigheten fattade beslut om säkerhetens storlek den 20 november 2003. Den debiterade preliminärskatten för 2003 uppgår till 1 200 000 kr (100 000 kr/mån). Resultatet för tiden 2002-07-01—2003-06-30 är 10 000 000 kr och resultatet för tiden 2003-07-01—2003-09-30 är 500 000 kr.

Säkerhetens storlek blir 140 000 kr (500 000 x 28 %) för avyttringsåret och 1 800 000 kr (10 000 000 x 28 % - 10 x 100 000) för beskattningsåret före avyttringsåret, totalt 1 940 000 kr. Den debiterade preliminärskatten som förfaller till betalning i december 2003 och januari 2004 ska inte beaktas.

Kompletterande säkerhet

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in ska kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration (11 kap. 11 a § 2 st. SBL).

Exempel

I januari avyttrar A sina andelar i bolaget AB A. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 100 (återförda fonder 50 och vinst 50). Någon obetald inkomstskatt från föregående år finns inte. Säkerheten beslutas till 28 (100 x 28 %). I juli avyttrar B sina andelar i samma bolag. Överskottet är nu 125 (återförda fonder 50 och vinst 75). Kompletterande säkerhet ska erläggas med 7 (125 x 28% - 28). Därefter säljer C sina andelar i AB A. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 120 (återförda fonder 50 och vinst 70). Någon ytterligare säkerhet krävs inte, eftersom underlaget understiger det som redan redovisats.

Bankgaranti

Säkerheten ska vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 kap. 11 a § SBL. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska ianspråkstagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund (11 kap. 11 b § 1 st. SBL).

Ersättning

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.

17.7.11 Ikraftträdande

Lagen trädde i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter den 3 april 2002. Den nya bestämmelsen i 49 a kap. 4 § 3 st. andra meningen IL (dvs. det fall då en utländsk juridisk person, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag) tillämpas dock på andelavyttringar efter ikraftträdandet.

En skalbolagsdeklaration för en avyttring som skett före den 1 augusti 2002 ska lämnas senast den 2 september 2002.

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 avyttrade andelen avyttras efter den 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 2003 års handledning, del 3 s. 465 ff.

18.1.1 Allmänt

Bestämmelserna i 25 kap. 6-27 §§ IL innehåller regler om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst vid avyttring av vissa andelar inom en koncern. Bestämmelserna bygger på lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL) och är i princip oförändrade.

För att inte kapitalvinstbeskattningen vid avyttring av aktier och andelar ska få en hämmande inverkan på hur företagen organiserar sin verksamhet, har alltsedan den eviga reavinstbeskattningen infördes 1966 särskilda regler gällt. Dessa har medgett befrielse eller uppskov med kapitalvinstbeskattningen när aktier eller andelar som har ett visst samband med den verksamhet som bedrivs inom koncernen flyttas inom denna. Reglerna har justerats ett antal gånger, bl.a. för att förhindra kringgående av dem.

Genom införandet av KÖL infördes en ny teknik för uppskov. Tidigare hade en kontinuitetsprincip använts. KÖL tillämpades på avyttringar som gjordes från och med den 1 januari 1999. Den nya tekniken tillämpades dock redan beträffande koncerninterna avyttringar som genomfördes fr.o.m. den 21 januari 1998. Äldre regler som tillämpats på avyttringar före detta datum har betydelse för vilket omkostnadsbelopp det övertagande företaget har på de övertagna aktierna eller andelarna. Äldre regler som har betydelse för beräkningen av omkostnadsbeloppet redovisas nedan under avsnitt 18.1.5.2.

Från och med taxeringsår 2002 tillämpas 25 kap. 6-27 §§ IL.

Säljande företaget

Reglerna i IL (liksom tidigare i KÖL) innebär att kapitalvinsten beräknas enligt allmänna regler och fastställs vid taxeringen för det år då avyttringen skett, men att det säljande företaget efter yrkande medges uppskov med beskattningen tills vissa omständigheter inträffar. Beskattning ska bl.a. ske om den avyttrade andelen upphör att existera eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget, se vidare avsnitt 18.1.3..

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 andelarna hos det köpande företaget blir lagertillgångar eller om avyttringen görs till en utländsk juridisk person. Reglerna omfattar även sådana avyttringar

Beskattningseffekten

Ett exempel visar på beskattningseffekten när reglerna är til??lämpliga.

Exempel

A säljer år 1 aktierna i sitt dotterbolag B till sitt systerbolag C för 500. A:s omkostnadsbelopp för aktierna var 100. År 5 säljer C aktierna externt för 800.

År 1

Kapitalvinsten fastställs till (500-100=) 400. A medges uppskov.

År 5

A beskattas för 400. C beskattas för (800-500=) 300

18.1.2 Förutsättningar för uppskov

I 25 kap. 6 § IL stadgas följande

> ”Med koncernintern andelsavyttring avses avyttring av en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) som en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) gör med kapitalvinst till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern (det köpande företaget), om villkoren i 13-16 §§ är uppfyllda.”

Juridisk person

Någon definition av vilka juridiska personer som kan vara säljande eller köpande företag har inte införts i 25 kap. IL. Därmed kan alla juridiska personer, som reglerna i IL om juridiska personer ska tillämpas på (se 2 kap. 3 § IL), vara säljande och köpande företag. Detta gäller bl.a. svenska juridiska personer såsom aktiebolag och ekonomiska föreningar men även utländska juridiska personer (se 2 kap. 3 § sista stycket IL). Företagen måste dock ingå i en ”svensk koncern”, mer om detta nedan.

Handelsbolag

Reglerna omfattar avyttringar till och från handelsbolag även om en del av handelsbolaget ägs av fysiska personer.

”Svensk koncern”

Med ”svensk koncern” avses vid tillämpning av bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar en koncern med ett sådant moderföretag som anges i 25 kap. 14 § IL (se 25 kap. 7 § IL).

De moderföretag som anges i 25 kap. 14 § IL är

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som anges i 1-4 ovan.

Något krav på att övriga koncernföretag ska vara av viss sort eller att de ska vara svenska finns inte. Det förhållandet att ett moderföretag i en företagsgrupp är ett annat företag än enligt punkterna 1-5 ovan hindrar inte att reglerna är tillämpliga vid avyttringar inom en underkoncern som uppfyller kraven på att vara en ”svensk koncern”.

De svenska civilrättsliga koncernbegreppen finns i 1 kap. 5 § ABL, 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § Sparbankslagen (1987:619) och 1 kap. 9 § Försäkringsrörelselagen (1982:713).

Om moderföretaget i en koncern är hemmahörande i ett land med vilket Sverige har slutit skatteavtal som innehåller ett diskrimineringsförbud kan reglerna vara tillämpliga trots att moderföretaget inte är svenskt (prop. 1998/99:15, s. 282, RÅ 1987 ref. 158). Har uppskov med beskattningen medgetts med stöd av diskrimineringsförbud i ett skatteavtal avses med ”svensk koncern” också utländska motsvarigheter, 25 kap. 7 § 2 st. IL (prop. 1998/99:15 s. 206 och 282).

Andel

Den avyttrade andelen ska vara en andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person (25 kap. 13 § IL).

Kapitalvinst

Uppskovsmöjligheten gäller endast kapitalvinst. Att en andel som beskattas enligt kapitalvinstreglerna skattemässigt skiftar karaktär och blir lagerandel hos det köpande företaget saknar betydelse. Vid avyttring av lagerandelar kan uppskov i vissa fall medges enligt reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL.

Oriktig prissättning

En koncernintern andelsavyttring kan utgöra en underprisöverlåtelse för vilken uttagsbeskattning kan underlåtas enligt 23 kap. IL. Sker uttagsbeskattning vid avyttring av andel som inte är lagertillgång ska dock det uttagsbeskattade beloppet i detta sammanhang anses som kapitalvinst, 25 kap. 8 § IL . Uppskov kan därför medges för det uttagsbeskattade beloppet. Som kapitalvinst anses också belopp som ett företags resultat ska ökas med på grund av bestämmelserna om oriktig prissättning i 14 kap. 19 § IL vid koncernintern andelsavyttring av andel som är kapitaltil-

lgång, 25 kap. 8 § IL. Uppskov kan därför medges även för ett sådant belopp.

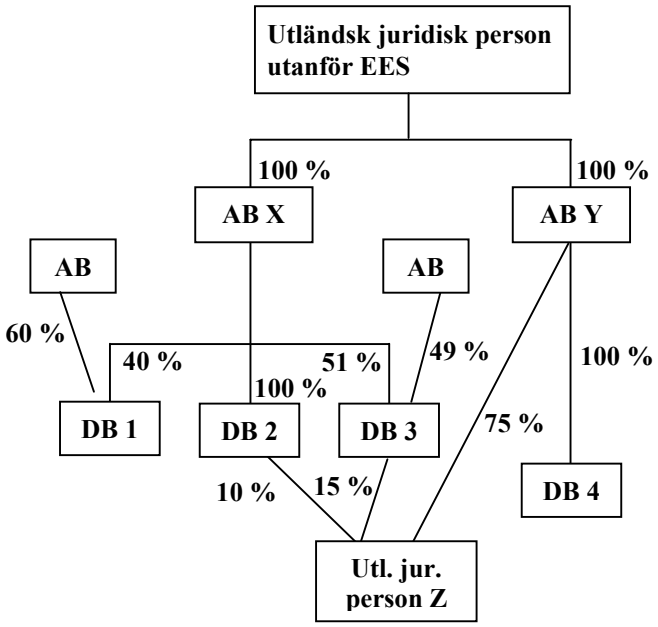
Annan koncern

Det säljande företaget får inte ingå i annan koncern än en koncern som det köpande företaget ingår i. De får dock ingå i olika underkoncerner. Med koncern i detta sammanhang avses svenska koncerner enligt 2 kap. 5 § IL och motsvarande utländska företeelser, dvs. alla svenska och utländska koncerner, se 25 kap. 15 § IL och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 331.

”Näringsbetingad” andel

Det säljande företaget ska tillsammans med andra företag i koncernen vid tidpunkten för avyttringen äga andelar i det avyttrade företaget med ett röstetal motsvarande minst 25 %. Alternativt ska det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av det säljande företaget eller av ett annat företag i koncernen (25 kap. 16 § IL). Begreppet ”näringsbetingad” andel finns inte i lagtexten utan används här endast som en samlingsbeteckning. Villkoren i 25 kap. 16 § IL är något annorlunda än de som anges i reglerna om skattefri utdelning i 24 kap. 16 § IL. Vid bedömningen enligt 25 kap. 16 § IL är det tillräckligt att säljaren, tillsammans med andra företag i koncernen, äger andelar motsvarande nödvändigt röstetal. Vidare är det en annan tidpunkt för innehavet som är avgörande (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 331).

Exempel



Uppskov kan inte medges om moderbolaget i koncernen är en utländsk juridisk person som hör hemma utanför EES. Därmed kan uppskov inte medges vid överföringar mellan AB X-koncernen och AB Y-koncernen. Uppskov vid sådana överföringar kan i stället eventuellt medges med tillämpning av bestämmelse om förbud mot diskriminering i ett skatteavtal.

Uppskov kan däremot medges vid överföringar inom AB X-koncernen respektive AB Y-koncernen. Inom AB Y-koncernen kan AB Y:s innehav i Z överföras till DB 4 och DB 4 kan överföras till Z. Inom AB X-koncernen kan innehav i Z, DB 1, DB 2 och DB 3 överföras. AB X-koncernen består av AB X, DB 2 och DB 3. Något uppskov vid överföring till bolag utanför AB X-koncernen kan inte medges. Således kan inte uppskov medges om innehav i Z överförs till DB 1.

Fusion och fission

Vid tillämpning av reglerna om koncerninterna andelsavyttringar ska i samband med fusion och fission det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtande företaget som inte redan ägs av det övertagande företaget (25 kap. 9 § IL). Vid en fusion eller fission förvärvar det övertagande företaget inte i egentlig mening andelarna i det överlåtande företaget. Bestämmelsen har införts för att reglerna om koncerninterna andelsavyttringar vid fusioner och fissioner ska kunna tillämpas vid beskattningen av andelsägarna (andra än det övertagande företaget) i det överlåtande företaget.

Vid fusion och fission är reglerna om koncerninterna andelsavyttringar inte tillämpliga beträffande de andelar som det överlåtande företaget innehar om undantag från omedelbar beskattning medges enligt reglerna för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. IL.

Verksamhetsavyttringar

Reglerna är inte heller tillämpliga beträffande andelar som avyttras vid en verksamhetsavyttring om undantag från omedelbar beskattning medges enligt de regler (38 kap. IL) som gäller för sådana avyttringar (25 kap. 10 § IL).

Uppskov efter yrkande

Uppskov medges endast efter yrkande. Är det säljande företaget ett svenskt handelsbolag medges uppskov på delägarnivå och varje delägare som önskar uppskov ska yrka detta (25 kap. 11 § IL). Även delägare som är fysiska personer kan få uppskov. Det är de delägare i handelsbolaget som är skattskyldiga för kapitalvinsten som ska yrka uppskov. Om en andel avyttrats under året är det normalt den som är delägare i handelsbolaget vid årets slut som är skattskyldig för hela sin andel i handelsbolagets vinst, men det kan i vissa fall vara den som avyttrar andelen i handels-

bolaget. Enligt SKV:s bedömning ligger uppskovet kvar hos den delägare som yrkat och medgetts uppskov även om denne senare avyttrar sin andel i handelsbolaget inom koncernen.

Om det säljande svenska handelsbolaget ägs av ett annat svenskt handelsbolag är det delägarna i det senare bolaget som kan medges uppskov. Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag, är det delägarna i ”det översta bolaget” som kan medges uppskov (25 kap. 12 § IL).

18.1.3 När beskattas kapitalvinsten?

Av 25 kap. 17-20 §§ IL framgår att vinsten ska tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att

1. den avyttrade andelen inte längre existerar, eller
2. den avyttrade andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma ”svenska koncern” som det säljande företaget eller av detta företag, eller
3. det säljande företaget upphör att existera, eller
4. det säljande företaget får hemvist i ett annat land på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal eller - om företaget är en utländsk juridisk person - upphör att bedriva näringsverksamhet från fast driftställe här i landet.

Om det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag ska vinsten i vissa fall tas upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt. Överlåter en delägare, som har medgetts uppskov, andel i handelsbolaget till någon som inte ingår i samma ”svenska koncern” som handelsbolaget eller upphör andelen att existera, ska vinsten tas upp till beskattning (25 kap 18 § IL).

Någon möjlighet att återföra uppskovsbeloppet till beskattning tidigare än vad som anges ovan synes inte föreligga.

Under avsnitt 18.1.3.1 - 18.1.3.7 utvecklas dessa punkter samt anges undantag härifrån.

18.1.3.1 Den avyttrade andelen upphör att existera

Om den avyttrade andelen upphör att existera ska kapitalvinsten enligt 25 kap. 17 § IL tas upp som intäkt. Andelen kan upphöra att existera, t.ex. om det avyttrade företaget upplöses i samband med likvidation eller efter konkurs som avslutats utan överskott eller om företaget sätter ned aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar. Andelen kan också upphöra att existera om det avyttrade företaget fusioneras med ett annat företag.

18.1.3.2 Den avyttrade andelen upphör att existera genom fusion

Upplöses det avyttrade företaget genom fusion ska kapitalvinsten enligt huvudregeln tas upp till beskattning.

I 25 kap. 24 § IL finns dock undantag för de fall det avyttrade företaget fusioneras med ett koncernföretag.

Om fusionen sker med ett företag som ingår i samma ”svenska koncern” som det säljande företaget ska vinsten inte beskattas. I det fallet ska i stället andelarna i det övertagande företaget anses som avyttrade andelar och uppskovet knytas till dessa andelar. Detta gäller dock endast i den utsträckning dessa andelar omedelbart efter fusionen innehas av det säljande företaget eller annat företag i samma ”svenska koncern” som det säljande företaget.

Om fusionen sker med koncernmodern kommer andelarna i moderföretaget inte att innehas av något annat koncernföretag. Därmed faller uppskovet bort och kapitalvinsten beskattas inte.

Exempel

A avyttrar sina 35 andelar i B till sitt moderbolag C. Vinsten fastställs till 20 per andel, totalt (20 x 35=) 700. B går därefter genom fusion upp i D, som också är ett dotterföretag till C. I D fanns före fusionen 100 andelar, av vilka A ägde 10, C ägde 60 och ett externt företag ägde 30. I samband med fusionen erhåller C 30 nyemitterade andelar i D som fusionsvederlag.

Efter fusionen kommer de 100 andelar i D som ägs av A och C att betraktas som avyttrade andelar. Den tidigare fastställda vinsten om 700 kommer därför att fördelas med (700/100=) 7 på var och en av de nya avyttrade andelarna, totalt (7 x 100=) 700, varav 70 på A:s andelar och 630 på C:s andelar.

Beskattning av uppskovsbeloppet som nu belastar A:s och C:s andelar i D kommer att utlösas om dessa andelar t.ex. säljs externt eller om D upphör att existera.

18.1.3.3 Den avyttrade andelen innehas inte längre av ett koncernföretag

Extern vidareförsäljning

Det typiska fallet är att andelen säljs externt av det köpande företaget. Vid en sådan försäljning utlöses beskattning av vinsten. Säljer det köpande företaget bara en del av andelarna externt tas endast motsvarande del av vinsten upp till beskattning. Vid en återförsäljning till det säljande företaget ska vinsten inte tas upp till beskattning (prop. 1998/99:15 s. 283). Vinsten beskattas i

stället när andelen t.ex. säljs externt eller upphör att existera (undantag dock vid fusion).

Exempel

Ett företag A avyttrar 60 andelar till ett annat företag B i samma koncern. Vinsten fastställs till 20 per andel, totalt 1 200. Uppskov medges. Det köpande företaget B säljer därefter 30 av andelarna externt. Det säljande företaget A ska då som intäkt ta upp uppskovsbeloppet på dessa andelar, (dvs. 20 x 30=) 600.

(Om det köpande företaget vid sin försäljning skulle ha haft fler andelar av samma slag och sort som de 60 finns särskilda turordningsregler i 25 kap. 25 § IL, se vidare under 18.1.4.1).

Koncerngemenskapen upphör

Vinsten ska också tas upp till beskattning om koncerngemenskapen upphör. Ett exempel är att det företag som innehar den avyttrade andelen - eller ett moderföretag till detta företag - säljs externt. Beskattning utlöses också om något av dessa företag upphör att existera, t.ex. genom fusion med ett företag som inte ingår i samma koncern. Om det köpande företaget däremot fusioneras med ett annat koncernföretag finns de avyttrade andelarna fortfarande kvar i koncernen, varför beskattning av vinsten inte utlöses. Skulle det köpande företaget genom fusion gå upp i det säljande företaget, finns aktierna kvar i koncernen och någon beskattning utlöses inte. Detsamma torde gälla om koncernen efter fusionen inte längre skulle finnas kvar, dvs. om det säljande och det köpande företaget utgjorde hela koncernen.

18.1.3.4 Efterföljande andelsbyte

Om det köpande företaget avyttrar den avyttrade andelen genom ett andelsbyte till ett annat företag i samma ”svenska koncern”, utlöses inte beskattning eftersom den avyttrade andelen finns kvar inom koncernen. Skulle det köpande företaget i stället avyttra den avyttrade andelen genom ett andelsbyte till någon som inte ingår i den ”svenska koncernen”, ska uppskovsbeloppet enligt 25 kap. 21 § IL inte heller tas upp till beskattning. Uppskovsbeloppet ska i det fallet fördelas på de mottagna andelarna, vilka övertar egenskapen av avyttrade andelar. Detsamma gäller om det vid andelsbytet avyttras även annan andel i det avyttrade företaget än den avyttrade andelen.

18.1.3.5 Efterföljande lex ASEA-utdelning

Utdelning av de avyttrade andelarna

Delar det köpande företaget ut de avyttrade andelarna genom en s.k. lex ASEA-utdelning ska vinsten inte tas upp till beskattning om någon av mottagarna är skattebefriad enligt 42 kap.16 § IL. Uppskovet faller bort och kapitalvinsten beskattas inte (25 kap. 22 § IL). En förutsättning för detta är att det köpande företaget inte drar av en kapitalförlust på grund av utdelningen (jfr 22 kap. 10 § IL). Om denna förutsättning brister ska vinsten tas upp till beskattning.

Utdelning av andelarna i det köpande företaget

Delas andelarna i det köpande företaget ut genom en s.k. Lex ASEA-utdelning och är utdelningen skattefri hos någon av mottagarna enligt 42 kap. 16 § IL ska, efter yrkande av det säljande företaget, vinsten tas upp till beskattning först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett annat företag som tillhör samma ”svenska koncern” som det köpande företaget. Intäkten ska i detta fall tas upp hos det köpande företaget, vilket således tar över uppskovet och den till uppskovet knutna uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 15 § LSK, se 18.1.4.3 . Ett sådant yrkande måste godkännas av det köpande företaget (25 kap 23 § IL).

En förutsättning för att yrkandet ska medges är dock att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då andelarna delas ut inte har uppkommit underskott i en näringsverksamhet hos det köpande företaget eller hos ett företag till vilket det köpande företaget kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då utdelningen sker.

18.1.3.6 Det säljande företaget upphör att existera

Om det säljande företaget upplöses genom t.ex. likvidation, konkurs eller fusion ska vinsten enligt 25 kap. 20 § IL tas upp till beskattning. Undantag gäller dock om det säljande företaget genom fusion går upp i annat företag i samma ”svenska koncern”. I det fallet inträder det övertagande företaget, såvitt avser uppskovsbeloppet, i det säljande företagets situation.

18.1.3.7 Det säljande företaget får hemvist i ett annat land

Erhåller det säljande företaget på grund av ett skatteavtal hemvist i ett annat land ska kapitalvinsten tas upp till beskattning (25 kap. 19 § IL). Detsamma gäller om det säljande företaget är en utländsk juridisk person som upphör att bedriva näringsverksamhet

från fast driftställe här i landet.

18.1.4 Turordningsregler m.m.

18.1.4.1 Turordning

I 25 kap. 25 § IL finns turordningsregler för det fallet att det köpande företaget vid tidpunkten för den koncerninterna andelsavyttringen redan innehar andelar, av samma slag och sort, i det avyttrade företaget (*gamla andelar*) eller senare köper ytterligare sådana andelar i det avyttrade företaget (*nya andelar*). Senare avyttringar som det köpande företaget gör ska anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. avyttrade andelar,
3. nya andelar.

Motsvarande gäller för andra företag i samma ”svenska koncern” som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en avyttrad andel.

Vidare tillämpas motsvarande turordning beträffande mottagna andelar enligt 25 kap. 21 § IL eller andelar enligt 25 kap. 24 § IL.

När det köpande företaget avyttrar gamla eller nya andelar externt kommer beskattning av uppskovsbeloppet inte att utlösas hos det säljande företaget. Sådan beskattning utlöses endast när avyttrade andelar avyttras.

18.1.4.2 Uppdelning av uppskovsbelopp m.m.

Om anskaffningsvärdet på en avyttrad andel har fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, ska var och en av dessa andelar anses som avyttrad andel (25 kap. 26 § IL). Kapitalvinsten avseende den tidigare avyttrade andelen ska fördelas på den tidigare avyttrade andelen, om den finns kvar efter förfarandet, och på de nybildade andelarna.

Sammanläggs avyttrade andelar, ska den nya andelen anses som avyttrad andel. Kapitalvinsterna avseende de faktiskt avyttrade andelarna hänförs då till den nybildade andelen (25 kap. 27 § IL).

18.1.4.3 Uppgiftsskyldighet m.m. vid uppskov enligt reglerna för koncerninterna andelsavyttringar

För att SKV ska kunna ta ställning till ett yrkande om uppskov krävs att vissa uppgifter bifogas deklarationen. Detta regleras i 3 kap. 15 § LSK. I denna paragraf föreskrivs även att den som er-

hållit uppskov, varje år ska lämna sådana uppgifter som är av betydelse för om uppskovet ska tas upp till beskattning. Detta innebär att den som erhållit uppskov aktivt måste lämna uppgifter även om inga förhållanden ändrats sedan uppskovet medgavs.

I och med att uppskovsbeloppet ska fastställas vid taxeringen gäller allmänna regler om eftertaxering och påförande av skattetillägg (prop. 1998/99:15 s. 258).

18.1.5 Omkostnadsbeloppet

18.1.5.1 Beräkning av omkostnadsbeloppet hos det köpande företaget när reglerna om koncerninterna andelsavyttringar tillämpats

Vid en koncernintern andelsavyttring ska det säljande företaget beräkna sin kapitalvinst enligt allmänna regler och det är detta företag som sedan beskattas för vinsten. Några regler om hur förvärvet ska behandlas hos det köpande företaget har inte införts. Därmed ska förvärvet behandlas enligt allmänna regler som om förvärvet skett från en extern part. Den ersättning som det köpande företaget faktiskt erlagt för egendomen ska således ligga till grund för beräkningen av omkostnadsbeloppet.

18.1.5.2 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det övertagande företaget när den koncerninterna överlåtelsen skett före den 1 januari 1999 och vidareöverlåtelsen görs efter att IL trätt i kraft

I samband med att en evig reavinstbeskattningen på aktier infördes år 1966 infördes även en befrielse från reavinstbeskattning vid överlåtelser av organisationsaktier inom en koncern (SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215).

År 1976 ersattes den definitiva skattebefrielsen med ett uppskov (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) genom att man lade till en bestämmelse om att det övertagande företaget ska anses ha förvärvat aktien vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Bestämmelsen fanns då i 35 § 3 mom. KL. I punkt 5 av övergångsbestämmelserna till SFS 1976:343 stadgades att de nya bestämmelserna om förvärvstidpunkt och anskaffningskostnad vid överlåtelse av aktie eller andel mellan koncernföretag skulle tillämpas även om överlåtelsen skett före de nya reglernas ikraftträdande. I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 flyttades bestämmelsen över från 35 § 3 mom. KL till 2 § 4 mom. SIL.

I 1990 års skattereform ändrades paragrafen med anledning av

ändringar i vissa andra bestämmelser. Någon ändring i principerna för beräkning av det övertagande företagets anskaffningsvärde vidtogs dock inte. Kontinuitetsprincipen uttrycks nu så att vid bedömning av om skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust uppkommer när det övertagande företaget avyttrar aktien eller andelen ska överlåtande och övertagande företag anses utgöra en skattskyldig.

Beskrivna regler innebär att anskaffningsvärdet hos det övertagande företaget utgörs av det överlåtande företagets anskaffningsvärde. Detta gäller i de fall den eller de koncerninterna överlåtelserna vidtagits fram till den 21 januari 1998, med undantag för vissa koncerninterna överlåtelser som skett fr.o.m. den 1 januari 1997 till den 21 januari 1998. Att detta fortfarande gäller framgår av 3 kap. 34-35 §§ ILP. Undantagen fanns i punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 1998:1605. Undantagen har fortsatt giltighet genom att de överförts till övergångsbestämmelserna i 3 kap. 35 § ILP med i princip oförändrat innehåll. Se vidare nedan.

Genom SFS 1998:1605 gjordes ändringar i 2 § 4 mom. 10 st. SIL i enlighet med principerna i KÖL. Ändringarna skulle tillämpas på koncerninterna överlåtelser som skett under tiden 21 januari - 31 december 1998, dvs. till dess att KÖL trädde i kraft. Detta innebär att koncerninterna överlåtelser som skett efter den 20 januari 1998 behandlas efter den nya principen, dvs. att det säljande företaget beskattas för kapitalvinsten. Det köpande företagets anskaffningsvärde ska då beräknas enligt allmänna principer som om förvärvet skett från utomstående, se avsnitt 18.1.5.1. Detta gäller även efter ikraftträdandet av IL.

Undantagen i 3 kap. 35 § ILP

I 3 kap. 35 § ILP stadgas följande.

> ”Om andelar har avyttrats till ett svenskt aktiebolag inom samma koncern under tiden den 1 januari 1997-den 20 januari 1998 mot ersättning i form av nyemitterade aktier i det köpande företaget och bestämmelserna i 2 § 4 mom. tionde stycket i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse före ikraftträdandet den 30 december 1998 av lagen (1998:1605) om ändring i nämnda lag har tillämpats på avyttringen, gäller följande. Vid avyttring av en aktie som erhållits i ersättning ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten beräknas med utgångspunkt i det säljande företagets anskaffningsutgift för de avyttrade andelarna. En förutsättning är dock att det köpande företaget vid tidpunkten för denna avyttring fortfarande äger

> de avyttrade andelarna. Det köpande företagets anskaffningsutgift för de avyttrade andelarna ska justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för förvärvet.
>
> Vad som sägs i första stycket om beräkning av kapitalvinst när det säljande företaget avyttrar en aktie som erhållits som ersättning gäller också om det köpande företaget överlåtit de avyttrade andelarna vidare mot en ersättning som understiger marknadsvärdet för andelarna vid tidpunkten för vidareöverlåtelsen. I sådant fall ska anskaffningsutgiften för de avyttrade andelarna hos det företag som då innehar dessa justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för det ursprungligen köpande företagets förvärv, om detta värde är högre än anskaffningsutgiften för andelarna hos det företag som då innehar dessa."

Sammanfattningsvis ska det skattemässiga anskaffningsvärdet hos det övertagande företaget utgöras av det överlåtande företagets skattmässiga anskaffningsvärde om den koncerninterna överlåtelsen vidtagits fram till den 21 januari 1998, med ovan angivna undantag i 3 kap. 35 § ILP. Om den koncerninterna överlåtelsen skett därefter ska det skattemässiga anskaffningsvärdet beräknas enligt allmänna principer som om förvärvet skett från utomstående.

18.1.6 Övergångsregler

I 3 kap. 34-37 §§ ILP finns övergångsbestämmelser som har särskild betydelse för reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL.

Bestämmelserna i 3 kap. 34 och 35 §§ ILP har berörts under avsnitt 18.1.5.2.

I 3 kap. 36 § ILP stadgas följande.

> "Om andelar har avyttrats till ett företag inom samma koncern under tiden den 21 januari-den 31 december 1998 och uppskov har medgetts med beskattningen av vinsten enligt 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse före ikraftträdandet den 1 januari 1999 av lagen (1998:1606) om ändring i nämnda lag, ska vinsten tas upp enligt bestämmelserna i 25 kap. 17-27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)."

18.2 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

25 kap. 28-32 §§, numera 7-12§§ IL (förlustregeln)
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

Sammanfattning

I avsnittet behandlas den s.k. förlustregeln i 25 kap. 28-32 §§ 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. 28-32 §§ (numera 7-12 §§) IL kommer från 2 § 4a 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 § 4a 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 kontinuitetsprincipen. 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 i IL (liksom tidigare enligt 2 § 4a mom. SIL) 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. Alla kapitaltillgångar omfattas. Med kapitaltillgångar i näringsverksamheten avses andra tillgångar än bl.a. lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och inventarier, se 25 kap. 3 § IL. Det saknar betydelse om den överlåtna egendomen blir lagertillgång hos det köpande företaget.

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 delägarrätter om avyttring skett den 1 juli 2003 eller senare (25 kap. 8 § IL). För kapitalförluster på delägarrätter 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 i deras lydelse enligt SFS 2002:540 dvs. mot kapitalvinster på delägarrätter.

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 delägarrätt 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 torde i så fall sakna betydelse om det köpande företaget medgetts avdrag för förlusten p.g.a. 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 delägarrätter 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 nya lydelse tillämpas (gäller avyttringar som skett fr.o.m. den 1 januari 1999) ska det säljande företagets 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 företagets 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. Jämkningsreglerna 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 indexuppräkning, jfr också RÅ 1993 ref. 83. I RÅ 1994 ref. 44 fann RR, att jämkningsregeln 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

Svensk 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”.

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. 28 § (numera 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).

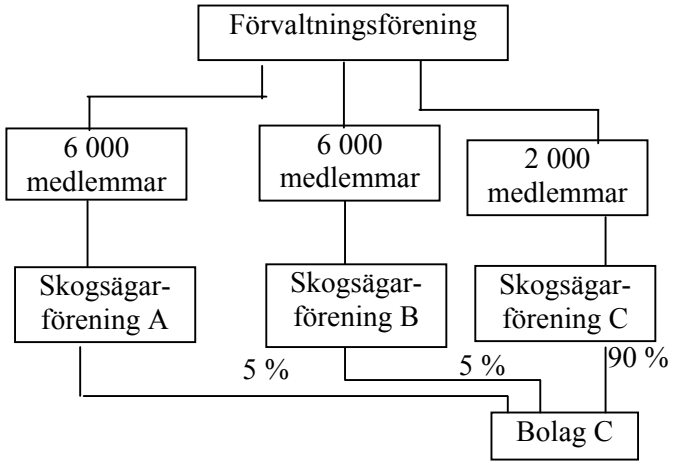
I huvudsak gemensam ledning

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 kommunalskattelagen 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 p.g.a. 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 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 ändock vara uppfyllt.

Äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden

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.

19 Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA”

---

42 kap. 16 och 16 a §§ IL
prop. 1990/91:167, bet. 1990/91:SkU30
prop. 1992/93:108, bet. 1992/93:SkU8
prop. 1998/99:15 s. 241-247, 293 och 299, bet. 1998/99:SkU5 s. 17
SOU 1998:1 s. 255-261 och 312
prop. 2000/01:22 s. 66 – 70 och
108 – 109, bet. 2000/01:SkU24 s.

Sammanfattning

För att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn infördes 1991 regler enligt vilka en koncerns verksamhet, under vissa förutsättningar, kan delas upp på mindre enheter utan omedelbara inkomstskatteeffekter. Uppdelningen görs genom att ett moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga andelar i ett eller flera dotterbolag. Efter en sådan ombildning ägs dotterbolaget direkt av ägarna till moderbolaget. Reglerna brukar kallas lex ASEA, eftersom de ursprungligen infördes för att underlätta en delning av ASEA.

19.1 Innebörden av Lex Asea

Lex ASEA-reglerna innebär följande. Ett svenskt moderbolag, eller i vissa fall ett utländskt bolag, kan under vissa förutsättningar dela ut andelarna i ett svenskt eller utländskt dotterföretag till sina ägare utan någon omedelbar beskattning av utdelningen. I stället beskattas mottagaren av utdelningen när andelarna säljs. För mottagaren utgörs anskaffningsutgiften för de mottagna andelarna av en viss andel av värdet av dennes omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget.

19.2 Villkor för att kunna ta emot utdelning utan omedelbar beskattning

En utdelning av andelar i ett dotterföretag ska inte tas upp till beskattning om samtliga nedanstående villkor är uppfyllda.

Detta gäller även utdelning till den som inte äger aktier i det utdelande bolaget.

Som utdelning behandlas i inkomstskattehänseende även utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett svenskt aktiebolag eller en utländsk juridisk person sätter ned aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller sätter ned reservfond eller överkursfond (42 kap. 17 § IL). SRN har i ett förhandsbesked 2000-04-17 (ej överklagat) funnit lex ASEA tillämplig vid sådan nedsättning av aktiekapitalet och utbetalning till aktieägarna i form av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag.

Det utdelande aktiebolaget

Nationalitetsvillkoret

*Moderbolage*t, dvs. det utdelande aktiebolaget, ska vara antingen ett svenskt noterat bolag eller, under vissa förutsättningar, ett utländskt bolag.

Vid tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 42 kap. 16 § IL ska ett utländskt bolag behandlas som ett svenskt aktiebolag under vissa förutsättningar. Detta gäller om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EU-länderna samt Norge, Island och Liechtenstein) eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om ömsesidigt informationsutbyte (42 kap. 16 a § IL, som trätt i kraft den 1 januari 2001, se även prop. 2000/01:22 s. 66 ff.).

I ett förhandsbesked den 19 februari 2003 (RSV:s rättsfallsprotokoll nr 9/2003) fann SRN att utdelning av andelar från ett schweiziskt bolag omfattades av lex ASEA-reglerna trots att Schweiz inte tillhör EES och trots att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte innehåller någon artikel om informationsutbyte. Bestämmelsen i 42 kap. 16a § IL ansågs strida mot EG-rättens bestämmelser om förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Vad som avses med utländskt bolag framgår av 6 kap. 9 - 10 §§ IL. Kravet på utländska bolag innebär, om bolaget inte hör hemma i ett avtalsland, bl.a. att beskattningen är likartad med beskattningen av svenska aktiebolag (prop. 2000/01:22 s. 108).

Eftersom lex ASEA enbart gäller för aktiebolag omfattar utvidgningen endast utländska bolag som motsvarar svenska aktiebolag.

Det uppställs inte något krav på att det utdelade dotterbolaget måste vara ett svenskt aktiebolag. Andelarna i ett utländskt bolag kan därför delas ut. I föregående stycke har angetts vad som avses med utländskt bolag.

Proportionalitetsvillkoret

Utdelningen ska lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget. Den får med andra ord inte riktas till en viss aktieägare eller en viss grupp aktieägare. Bakgrunden till nämnda krav är att man vill förhindra riktade utdelningar, som innebär en värdeöverföring på ägarnivån (prop. 1998/99:15 s. 244).

Noteringsvillkoret

Aktier i moderbolaget ska vara marknadsnoterade enligt 48 kap. 5 § IL. Moderbolaget behöver således inte, till skillnad mot vad som gällde enligt de tidigare reglerna, vara upptaget på fondbörsens A-lista utan även t.ex. O-listenotering är tillräcklig. Även annan kontinuerlig notering kan betraktas som marknadsnotering. Dåvarande RSV har redovisat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering i en skrivelse den 18 november 1998 (dnr 10145-98/900).

Det utdelade dotterbolaget

Innehavarvillkoret

Det företag vars andelar delas ut ska vara ett dotterbolag till det utdelande aktiebolaget enligt 1 kap. 5 § ABL. Något krav på att dotterbolag ska vara helägt (vilket fanns enligt reglernas tidigare utformning) finns inte. Om det utdelande bolaget är utländskt ska, enligt SKV:s uppfattning, en hypotetisk prövning göras av om det detta skulle ha varit moderbolag enligt 1 kap. 5 § ABL, om det varit ett svenskt företag.

Samtlighetsvillkoret

Samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget måste delas ut. Efter utdelningen får andelar i dotterföretaget inte heller innehas av något annat företag i koncernen. Detta kan antas leda till att moderföretaget, i det fall det inte äger samtliga andelar i dotterbolaget som finns i koncernen, låter samla ihop dessa hos sig genom koncerninterna överlåtelser.

RR fastställde genom dom den 3 april 2001 (målnr 6820-1999) ett överklagat förhandsbesked i vilket SRN funnit att lex ASEA-reglerna var tillämpliga trots att koncernbolag varit ägare i bola-

get men överlåtit rätt till utdelning till utomstående före avstämningsdagen. Överlåtelsen reavinstbeskattades. (Domen har återgetts i dåvarande RSV:s rättsfallsprotokoll nr 10 2001.)

Verksamhetsvillkoret

Dotterbolagets näringsverksamhet ska till huvudsaklig del bestå av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget (42 kap. 16 § 6 IL). Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Innehav av kontanta medel, värdepapper eller värdepapper liknande tillgångar hänförs dock till rörelsen om de innehas som ett led i denna (2 kap. 24 § IL). Vid bedömningen av huvudsaklighetsvillkoret bör hänsyn främst tas till storleken på intäkterna (prop. 1998/99:15 s. 299).

Lager hos mottagaren

Om de utdelade andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren av utdelningen, ska denne beskattas för utdelningen. Anledningen till detta är att värdet på aktierna i det utdelande företaget minskar i motsvarande mån, varigenom mottagaren kan skriva ned värdet på dessa. Genom att mottagaren tar upp värdet på utdelningen som intäkt uppkommer ingen skatteeffekt (prop. 1990/91:167 s. 26 ff.).

Utdelningen ska värderas till det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och verkliga värde (24 kap. 3 § IL). Som anskaffningsvärde för de utdelade andelarna ska anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som motsvarar förändringen av marknadsvärdet på dessa andelar till följd av utdelningen. Förändringen av marknadsvärdet ska beräknas enligt samma princip som tillämpas vid fördelning av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för andelar som inte är lagertillgångar (17 kap. 6 § 1 st. IL).

Kvalificerade aktier

Om de innehavda aktierna i det utdelande företaget, dvs. moderbolaget, utgör kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL hos en mottagare av utdelade andelar, blir de utdelade andelarna också kvalificerade (57 kap. 4 § 2 st. IL).

Anskaffningsutgift

Som anskaffningsutgift för andelar som erhållits genom lex ASEA-utdelning ska anses så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdel-

ningen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen medför för dessa aktier (48 kap. 8 § 1 st. IL). SKV brukar ge ut information om hur anskaffningskostnaden bör proportioneras när det gäller utdelningar från större bolag. Detta görs i formen av meddelanden.

När det senare ska beräknas ett omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget, ska den genomsnittliga anskaffningsutgiften för aktierna i detta bolag minskas i motsvarande mån (48 kap. 8 § 2 st. IL).

Om den som förvärvar andelar genom utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas är anskaffningsutgiften noll (48 kap. 8 § 3 st. IL).

Skattekonsekvenser för det utdelande bolaget

Det utdelande bolaget uttagsbeskattas inte om marknadsvärdet på andelarna överstiger omkostnadsbeloppet (22 kap. 10 § 1 st. IL). Om marknadsvärdet däremot understiger omkostnadsbeloppet medges avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet. Sedan bestämmelserna om kapitalvinster och förluster på näringsbetingade aktier avskaffats kan reglerna om uttagsbeskattning vid lex ASEA-utdelning synes överflödiga. De har emellertid sin funktion för fall då innehavstiden för de utdelade aktierna understigit ett år (prop. 2002/03:96 s. 147).

Ovanstående regel om att uttagsbeskattning ska underlåtas gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar (22 kap. 10 § 2 st. IL).

20 Samordning mellan olika omstruktureringsregler

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. inte ska konkurrera med varandra har man i vissa fall lagreglerat i vilken ordning de ska tillämpas.

20.1 Underprisöverlåtelser

Reglerna om underprisöverlåtelser finns i 23 kap. IL. Kapitlet behandlar överlåtelse av tillgångar till underpris, t.ex. en verksamhet eller en verksamhetsgren där uttagsbeskattning inte ska göras.

Förhållande gentemot

1. Verksamhetsavyttringar
2. Andelsbyten
3. Fusion
4. Förlustregeln
5. Koncerninterna andelsavyttringar
6. Lex ASEA

Följande gäller

1. Ingen kollision, eftersom en verksamhetsavyttring föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249 och 290).
2. Ingen kollision, eftersom ett andelsbyte föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249).
3. En kvalificerad fusion utgör ofta en överlåtelse till underpris. Endast bestämmelserna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL ska tillämpas på överlåtelsen (23 kap. 2 § IL).
4. Förlustregeln är inte tillämplig om kapitaltillgångar överlåtits till underpris (25 kap. 29 § p. 1 IL).
5. Om en koncernintern andelsavyttring sker till underpris kan reglerna om underprisöverlåtelser bli tillämpliga. Uttagsbe-

skattning kan därför komma att underlåtas vid sådana avyttringar. Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar har avskaffats från den 1 juli 2003.

6. Enligt 22 kap. 10 § 1 st. IL ska det utdelande företaget inte uttagsbeskattas, om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet medges avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet. Avdrag medges med andra ord för en förlust om den är verklig (jfr prop. 1998/99:15 s. 293). Sedan bestämmelserna om kapitalvinster och förluster på näringsbetingade aktier avskaffats från den 1 juli 2003 torde reglerna om avdrag för förlust vid lex ASEA-utdelning ha sin funktion endast för fall då innehavstiden för de utdelade aktierna understigit ett år. Undantaget från uttagsbeskattning gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar (22 kap. 10 § 2 st. IL).

20.2 Andelsbyten

Uppskovsgrundande andelsbyten behandlas i 49 kap. IL. Reglerna om andelsbyten behandlar vad som gäller när huvudsakligen juridiska personer avyttrar andelar i ett företag till ett annat företag mot ersättning i form av andelar (och eventuellt viss kontant ersättning) i det köpande företaget.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelser
2. Fusion
3. Verksamhetsavyttringar
4. Förlustregeln
5. Koncerninterna andelsavyttringar
6. Lex ASEA

Följande gäller

1. Ingen kollision, eftersom ett andelsbyte föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (prop. 1998/99:15 s. 249).
2. Ingen kollision, eftersom vederlaget inte lämnas till det överlåtande företaget utan till ägarna till detta företag.
3. I den mån en verksamhetsavyttring innehåller även andelar föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsavyttringar ska tillämpas (49 kap. 5 § IL).

4. Ingen kollision. Ett andelsbyte förutsätter att en skattepliktig kapitalvinst har uppkommit (49 kap. 13 § 1 st. IL).
5. Ett andelsbyte kan utgöra en koncernintern andelsavyttring. Endast reglerna om koncerninterna andelsavyttringar ska tillämpas (49 kap. 5 § p.1 IL). Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar har avskaffats från den 1 juli 2003.
6. Ingen kollision.

20.3 Fusioner

Fusioner behandlas i 37 kap. IL. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 16.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelser
2. Andelsbyten
3. Verksamhetsavyttringar
4. Förlustregeln
5. Koncerninterna andelsavyttringar
6. Lex ASEA

Följande gäller

1. Endast fusionsreglerna ska tillämpas (23 kap. 2 § IL).
2. Ingen kollision, eftersom vederlaget inte lämnas till det överlåtande företaget utan till ägarna till detta företag.
3. Ingen kollision.
4. Endast fusionsreglerna ska tillämpas (25 kap. 29 § p. 2 IL).
5. En kvalificerad fusion kan också innefatta en avyttring som omfattas av reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Endast fusionsreglerna ska tillämpas (25 kap. 10 § IL). Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar har avskaffats från den 1 juli 2003.
6. Ingen kollision.

20.4 Verksamhetsavyttringar

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar finns i 38 kap. IL. Vid en verksamhetsavyttring ska marknadsmässig ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget (eventuellt jämte

övertagande av skulder och förpliktelser hänförliga till de avyttrade tillgångarna).

Förhållande gentemot

7. Underprisöverlåtelser
8. Andelsbyten
9. Fusion
10. Förlustregeln
11. Koncerninterna andelsavyttringar
12. Lex ASEA

Följande gäller

1. Ingen kollision eftersom en verksamhetsavyttring föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (38 kap. 2 § p. 2 IL).
2. I den mån en verksamhetsavyttring innehåller även andelar föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsavyttringar ska tillämpas (49 kap. 5 § IL).
3. Ingen kollision.
4. Om ersättningen vid verksamhetsavyttringen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna föreligger ingen verksamhetsavyttring (38 kap. 8 § IL). Det uppkommer med andra ord ingen kollision.
5. En verksamhetsavyttring kan innefatta en koncernintern andelsavyttring. Endast reglerna om koncerninterna andelsavyttringar är i så fall tillämpliga (25 kap. 10 § IL). Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar har avskaffats från den 1 juli 2003.
6. Ingen kollision.

20.5 Förlustregeln

Reglerna, som finns i 25 kap. 28-32 §§ IL, reglerar vad som gäller vid avyttring med förlust av kapitaltillgångar inom en intressegemenskap. En redogörelse för reglerna lämnas i avsnitt 1.7.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelser
2. Andelsbyten

3. Fusion
4. Verksamhetsavyttringar
5. Koncerninterna andelsavyttringar
6. Lex ASEA

Följande gäller

7. Förlustregeln är inte tillämplig om kapitaltillgångar avyttrats till underpris (25 kap. 29 § p. 1 IL).
8. Ingen kollision, eftersom andelsbytesreglerna förutsätter att en kapitalvinst har uppkommit (49 kap. 13 § 1 st. IL).
9. Endast fusionsreglerna ska tillämpas (25 kap. 29 § p. 2 IL).
10. Om ersättningen vid verksamhetsavyttringen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna föreligger ingen verksamhetsavyttring (38 kap. 8 § IL). Med andra ord uppkommer ingen kollision.
11. Ingen kollision, eftersom reglerna om koncerninterna andelsavyttringar förutsätter en kapitalvinst. De senare reglerna har avskaffats från den 1 juli 2003.
12. Ingen kollision.

20.6 Koncerninterna andelsavyttringar

Bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6-27 §§ IL har avskaffats från den 1 juli 2003. Nedan behandlas vad som gällde dessförinnan.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelser
2. Andelsbyten
3. Fusion
4. Verksamhetsavyttringar
5. Förlustregeln
6. Lex ASEA

Följande gäller

1. Om en koncernintern andelsavyttring sker till underpris kan reglerna om underprisöverlåtelser bli tillämpliga. Uttagsbeskattning kan alltså underlåtas vid sådana avyttringar. Skulle däremot uttagsbeskattning ske, medges uppskov med det uttagsbeskattade beloppet (25 kap. 8 § p. 2 IL).
2. Ett andelsbyte kan utgöra en koncernintern andelsavyttring. Endast reglerna om koncerninterna andelsavyttringar ska tillämpas (49 kap. 5 § p. 1 IL).
3. En kvalificerad fusion kan innefatta en avyttring som omfattas av reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Endast fusionsreglerna är i så fall tillämpliga (25 kap. 10 § IL).
4. En verksamhetsavyttring kan innefatta en koncernintern andelsavyttring. Endast reglerna om verksamhetsavyttringar är i så fall tillämpliga (25 kap. 10 § IL).
5. Ingen kollision eftersom reglerna om koncerninterna andelsavyttringar förutsätter en kapitalvinst.
6. Ingen kollision.

20.7 Lex ASEA

Bestämmelserna, som reglerar utdelning i form av andelar i dotterbolag i vissa fall, finns i 42 kap. 16-16a §§ IL. En redogörelse för dem lämnas i avsnitt 19.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelser
2. Förlustregeln
3. Fusion
4. Andelsbyten
5. Koncerninterna andelsavyttringar

Följande gäller

1. Enligt 22 kap. 10 § 1 st. IL ska uttagsbeskattning underlåtas, om marknadsvärdet på de utdelade andelarna överstiger omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet medges avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet genom uttagsbeskattning. Detta innebär att avdrag medges för verklig värdenedgång. Sedan beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade aktier i bolagssektorn avskaffats från den 1 juli 2003 medges

inte längre avdrag för kapitalförluster på sådana andelar.

2. Förlustregeln är inte tillämplig om kapitaltillgångar överlåtits till underpris (25 kap. 29 § p. 1 IL).
3. Ingen kollision med vare sig reglerna om fusion eller verksamhetsavyttringar.
4. Ingen kollision.
5. Ingen kollision.

21 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord

Konkurslagen (1987:672) (KonkL)
40 kap. 20-21 §§ IL
42 kap. 33-34 §§ IL
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 477-479 och 508-509

Sammanfattning

I kapitlet behandlas civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs och ackord.

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i IL. Genom RÅ 1955 ref. 21 har klarlagts att konkursboet inte är skattskyldigt till inkomstskatt. Skattskyldigheten i samband med konkurs kvarligger, i den mån den finns, hos konkursgäldenären. Oklarhet råder om skattskyldighetens omfattning.

I 40 kap. 20-21 §§ IL regleras rätten till avdrag för tidigare års underskott i samband med konkurs och ackord utan konkurs.

Ackordsvinst utgör i allmänhet inte skattepliktig inkomst.

Avdrag medges i näringsverksamhet för ackordsförlust under förutsättning att förlusten är affärsmässigt betingad.

21.1 Konkurs

21.1.1 Allmänt

Konkursförfarandet regleras i KonkL.

Begreppet konkurs

Konkursreglerna syftar främst till att tillhandahålla en ordning för tvångsmässig betalning när flera borgenärer konkurrerar om gäldenärens tillgångar och dessa inte förslår till alla. I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas med undantag för, ifråga om fysiska personer, viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver, dvs. egendom som utgör gäldenärens beneficium.

Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande betalningsanspråken efter visst inbördes företräde enligt förmånsrättslagen (1970:979).

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv.

Konkursutbrottet

Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart, 16 kap. 4 § KonkL, och gäldenären får sedan ett beslut om konkurs har meddelats inte råda över egendom som hör till konkursboet, 3 kap. 1 § KonkL. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning i konkurser

Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar landets KFM. Förvaltningen i konkurs står under tillsyn av TSM.

För ytterligare information om konkursinstitutet hänvisas till SKV:s publikationer ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord” och ”Handledning i skatterevision”, del 7 ”Företag i konkurs”.

21.1.2 Konkursgäldenärens ställning

I och med konkursbeslutet inträder enligt 6 kap. KonkL en rad skyldigheter för gäldenären såsom reseförbud, upplysningsplikt, avläggande av bouppteckningsed etc. Beträffande gäldenärer som är juridiska personer gäller dessa skyldigheter i tillämpliga fall i princip för deras ställföreträdare.

Reseförbud

Genom konkursbeslutet inträder automatiskt ett förbud för konkursgäldenären att utan medgivande av rätten lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningsed i konkursen. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet och t.o.m. den ort där han bor.

Upplysningsplikt

Gäldenären har en upplysningsplikt gentemot bl.a. tingsrätten, TSM och förvaltare. Gäldenären är också skyldig att med ed bekräfta bouppteckningen. Om gäldenären undandrar sig sina skyldigheter, exempelvis skyldigheten att lämna upplysningar, kan rätten besluta om hämtning eller häktning av gäldenären.

Rådighetsförlust

Beträffande de ekonomiska effekterna av ett konkursbeslut gäller att gäldenären förlorar rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet (se under avsnitt 21. 1. 3). Gäldenären får vidare inte ingå förbindelser som kan göras gällande i konkursen (3 kap. 1 § KonkL). Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom, innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen utan att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är

ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet. En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd på vanligt sätt. Han disponerar då i princip över sin lön och därmed jämställda förmåner. Om sådana inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken får förvaltaren för konkursboets räkning begära utmätning hos KFM (3 kap. 4 § KonkL).

Beträffande frågan om beskattning av inkomst under konkurs hänvisas till avsnitt 21.1.6 nedan. Såsom framgår där har fysisk person i vissa fall ansetts skattskyldig för inkomster under konkurstillståndet. Bakgrunden till detta är främst ovannämnda princip, att rådighetsförlust inte är liktydigt med övergång av äganderätten. Skattefordringar som uppkommer efter det att skattskyldig försatts i konkurs utgör inte fordran på konkursboet utan debiteras den skattskyldige (se 5 kap. 1 § KonkL).

Förbud mot näringsverksamhet

Under konkursen får gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 9 och 27 §§ ABL).

Skulderna finns kvar

För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär konkursen inte att han befrias från sina skulder. Borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären.

Juridiska personer

Beträffande aktiebolag gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed även partshabilitet, dvs. förmågan att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då som regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ha legat i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist fick prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts (se RÅ 2000 ref. 41 och där angivna referenser. Se även RÅ 1992 not. 29 och Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland, Iustus förlag, Uppsala 1990). För aktiebolag gäller till den 1 januari 2002 att även om konkursen lämnar överskott ska bolaget träda i likvidation inom en månad efter det att konkursen avslutats (13 kap. 19 § ABL i dess lydelse till den 1 januari 2002). Likvidationsförfarandet kan inte avslutas så att aktiebolaget består utan detta kommer att upplösas. Fr.o.m.. den 1 januari 2002 kan likvidationen, under vissa förutsättningar, upp-

höra och bolagets verksamhet återupptas (se 13 kap. 44 § ABL i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 2002). Motsvarande gäller för ekonomiska föreningar (11 kap. 19 § EFL) och för HB (se 2 kap. 44 § HBL). Nial menar dock att bolagsmännen kan komma överens om att fortsätta med bolaget och avstå från likvidation (Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3:e uppl. s. 277).

21.1.3 Konkursboets juridiska status

Egendom i konkursboet

Med konkursbo (konkursmassa) förstås all den egendom som faller under förvaltningen och som tas i anspråk för att tillgodose borgenärerna. Konkursboet omfattar normalt följande egendom förutsatt att den är utmätningsbar (se 3 kap. 3 § KonkL).

- Egendom som tillhörde gäldenären vid konkursbeslutet
- Egendom som tillfaller gäldenären under konkursen
- Egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

Konkursbo är också en beteckning för det rättssubjekt representerat av förvaltaren som handhar förvaltningen av förmögenhetsmassan under konkursen.

Undantag för skälig lön

Konkursgäldenär som är fysisk person får behålla lön som han har innestående vid konkursbeslutet eller senare förvärvar. En förutsättning är dock att den inte (efter skatteavdrag) uppenbart överstiger vad som behövs för hans och hans familjs försörjning och eventuella underhållsskyldighet (se 3 kap. 4 § KonkL).

Äganderätt

Som framgått ovan mister konkursgäldenären rådigheten över den egendom som hör till konkursboet. Konkursboet har dock ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären även om denne inte får förfoga över egendomen under konkursen.

Brott mot borgenär

Om gäldenären olovligen tillgodogör sig egendom som hör till boet kan han inte straffas för tillgreppsbrott eller förskingring, dvs. brott som riktar sig mot annans egendom. Hans illojala handlingar kan i stället vara att bedöma som brott mot borgenärer (11 kap. Brottsbalken)

När konkursen är avslutad äger konkursgäldenären rätt att återfå den egendom som eventuellt finns kvar.

Konkursförvaltaren för boets talan

Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Han ombesörjer att tillgångarna blir realiserade och skulderna så långt möjligt betalda. Det är konkursboet, företrätt av konkursförvaltaren, och inte gäldenären som har talerätt beträffande de tillgångar

som ingår i boet, som t.ex. att väcka talan såsom part i rättegång (jfr dock 3 kap. 9 § KonkL).

Konkursboets egna skulder

Konkursboet kan ådra sig egna skulder, s.k. massaskulder. Dessa skulder ska liksom konkurskostnaderna (förvaltarens arvode och ersättning för utlägg m.m.) betalas innan borgenärerna får någon utdelning. Konkursboet ska redovisa och inbetala mervärdesskatt, punktskatter, källskatter och arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs vidare. Skulder som uppkommer i samband härmed utgör massaskulder. Konkursboet ska tilldelas särskilt redovisningsnummer.

21.1.4 Konkursförvaltarens skyldighet gentemot Skatteverket

21.1.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.

I KonkL regleras inte vilka skyldigheter konkursförvaltaren har enligt skatteförfattningarna. Bestämmelser härom återfinns i annan lagstiftning samt framgår av rättspraxis.

Bokförings-skyldigheten

Av 7 kap. 19 § KonkL framgår att förvaltaren är skyldig att löpande bokföra in- och utbetalningar om inte god redovisningssed kräver att bokföringen sker på något annat sätt. Därutöver har BFN uttalat sig om bokföring i konkurs (BFN U 87:10). Vidare har konkursförvaltarkollegiernas förening 1988-11-21 beslutat en rekommendation angående bokföring i konkurs. Huruvida konkursgäldenären varit bokföringsskyldig saknar betydelse.

Skattedeklaration och kontroll-uppgifter

Konkursförvaltare är skyldig att lämna skattedeklaration och kontrolluppgifter om boet självt avlönat personal.

Av RÅ 1988 ref. 90 framgår att ersättning till konkursgäldenär för arbete i den av konkursboet efter konkursbeslutet fortsatta rörelsen (tandläkarpraktik bedriven som enskild firma) har vid bestämmande av arbetsgivaravgift ansetts som lön.

Någon skyldighet för förvaltaren att lämna skattedeklarationer eller kontrolluppgifter för tiden före konkursutbrottet kan normalt inte anses föreligga utan denna skyldighet åvilar normalt konkursgäldenären. Även om skyldighet inte föreligger, lämnar förvaltaren ofta kontrolluppgifter. Länsstyrelsen lämnar kontrolluppgift för belopp som utbetalas med stöd av den statliga lönegarantin.

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Om konkursboet under t.ex. fortsatt drift har personal anställd ska boet verkställa skatteavdrag på arbetstagarnas löner samt redovisa och betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter. Länsstyrelsen verkställer skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter på lön som utbetalas med stöd av lönegarantilagen. RR har i RÅ 2000 ref. 29 ansett att ett konkursbo blir betalningsskyldigt för avgifter när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar och att därmed en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Avgiften blir då en massaskuld, som i likhet med andra massaskulder ska betalas innan någon borgenär får utdelning. RR uttalade vidare att detta får anses gälla oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i bägge fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

21.1.4.2 Deklarationsskyldighet

Konkursbo är inte skattskyldigt vid inkomstbeskattningen och följaktligen inte heller skyldigt att avlämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skattskyldighet och deklarationsskyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster (jfr avsnitt 21.1.6.4 nedan) kan skattskyldighet föreligga även efter konkursutbrottet. Eftersom gäldenärens räkenskaper ska vara omhändertagna av konkursförvaltaren förutsätts att denne medverkar till att lämna ut erforderliga uppgifter så att gäldenären har möjlighet att fullgöra sin deklarationsskyldighet.

Mervärdesskatt och punktskatt

Konkursboet blir skattskyldigt till mervärdesskatt och punktskatter om det fortsätter att driva verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Förvaltaren ska därvid registrera konkursboet till mervärdesskatt hos SK. Beträffande konkursboets skattskyldighet och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt; se SKV:s Handledning för mervärdesskatt.

21.1.4.3 Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian

Enligt RÅ79 1:81 och RÅ81 1:20 äger konkursförvaltare rätt att föra konkursgäldenärens talan i taxeringsmål, i vart fall om utgången i målet kan få betydelse för utdelningen i konkursen.

Beträffande frågan om konkursförvaltarens rätt att företräda konkursgäldenären i samband med skatterevision, se Handledning i skatterevision, del 7, kap. 15 (RSV 625 utg. 3).

Utan hinder av den sekretess som gäller Skatteverkets revisions-

verksamhet får uppgift i en revisionspromemoria lämnas till förvaltaren i den reviderades konkurs (9 kap. 1 och 2 §§ sekretesslagen). SKV får uppställa förbehåll som inskränker förvaltarens rätt att lämna uppgiften vidare eller utnyttja den, se 14 kap. 10 § 1 st. 3 sekretesslagen. Sådant förbehåll kan dock inte uppställas om förvaltaren är anställd vid en allmän advokatbyrå. Sekretess gäller i detta fall enligt 9 kap. 9 § 1 st. sekretesslagen.

21.1.5 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot SKV

Fram till konkursutbrottet

För konkursgäldenären gäller vanliga bestämmelser vad gäller uppgiftsskyldighet i olika former till SKV för affärshändelser som inträffat före konkursutbrottet.

Deklarationsskyldighet under konkurs

Fr.o.m. konkursutbrottet föreligger uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklarationen för sådana inkomster för vilka skattskyldighet föreligger. Detta gäller både fysiska och juridiska personer.

Enligt RÅ81 1:7 har en skattskyldig fysisk person som varit försatt i konkurs ansetts skyldig avlämna självdeklaration.

För aktiebolag föreligger en obligatorisk deklarationsskyldighet till dess att bolaget avregistrerats.

AB företräds av styrelsen

Under konkursen företräds bolaget som konkursgäldenär i detta avseende av bolagets styrelse och deklarationsskyldigheten under konkursen ska fullgöras av styrelsen, se 13 kap. 20 § 2 st. ABL.

Uppfyller inte bolaget sin deklarationsskyldighet finns möjlighet att vid vite anmana styrelseledamot lämna deklaration för bolaget.

Skulle konkursgäldenären i strid med gällande bestämmelser fortsätta driva näringsverksamhet föreligger sedvanlig uppgiftsskyldighet för honom för denna verksamhet.

21.1.6 Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs

21.1.6.1 Allmänt

Fram till dagen för konkursutbrottet är konkursgäldenären skattskyldig för sina inkomster på vanligt sätt.

Vem är skattskyldig?

Frågan om konkursboet eller konkursgäldenären är skattskyldig för den inkomst som förvärvas under den tid konkurstillståndet varar eller om inkomsten eventuellt är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärvas såväl av konkursboet som av gäldenären. Inkomst kan uppkomma exempelvis genom att gäldenärens tillgångar avyttras med vinst, genom att boet fortsätter en av gäldenären bedriven rörelse eller genom att boet

fortsätter att förvaltar fastigheter och värdepapper i syfte att avvakta gynnsammare försäljningsmöjligheter.

21.1.6.2 Konkursboets skattskyldighet

Frågan om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med ledning av rättspraxis.

Före år 1955 fanns i praxis inte någon enhetlig linje vad gällde skattskyldigheten. Konkursboet hade ansetts skattskyldigt för inkomst av skogsförsäljning (RÅ 1929 ref. 102, RÅ 1931 Fi 1367). Konkursgäldenär hade ansetts skattskyldig för inkomst av tjänst (RÅ 1936 Fi 97) och garantibelopp av fastighet (RÅ 1922 ref. 50). I RÅ 1941 ref. 56 ansågs konkursgäldenären inte skattskyldig för inkomst av kapital. Konkursboets skattskyldighet prövades inte.

Enligt uttalande i RÅ 1941 ref. 56 ansågs principen för fördelningen av skattskyldigheten vara skatt efter förmåga. Gäldenären skulle endast beskattas för sådan inkomst han fick behålla för sina levnadskostnader men konkursboet för samtliga övriga inkomster. Undantag skulle göras i de fall ett särskilt skattesubjekt utpekats i lag.

Avgörande plenumutslag

I RÅ 1955 ref. 21 undanröjde RR på talan av ett konkursbo dess taxering för inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapital (ränta och utdelning) och reavinst (försäljning av fastighet) ”enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo”. Utslaget, som avgjordes i plenum, dikterades av en knapp majoritet, vilken inte gav någon motivering för sin ståndpunkt. Utförliga motiveringar gavs däremot av flera av dem, som ville beskatta konkursboet, helt eller med undantag för reavinst. Majoritetens uppfattning kan motiveras med, att skattskyldigheten åligger den som äger en förvärvskälla, medan konkursboet endast förvaltar gäldenärens tillgångar. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar, att konkursbo inte är skattskyldigt för någon inkomst (se t.ex. RN 1956 nr 1:10, RÅ76 ref. 170 och RÅ81 1:7). Detta gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten hänförs till.

I RÅ 1955 ref. 21 tog RR inte ställning till en eventuell beskattning av gäldenären för de inkomster som kom under domstolens prövning. Domstolen uttalade sig inte om gäldenärens beskattning.

21.1.6.3 Betydelsen av att konkursboet inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt

I en konkurs måste man skilja mellan fordringar som riktar sig mot konkursgäldenären och sådana som avser konkursboet. De

förra kallas konkursfordringar och de senare massafordringar. Utdelning till konkursborgenärer äger rum först sedan massafordringarna och konkurskostnader (exempelvis förvaltararvode och förvaltarens utlägg) betalts.

Konkursfordran

En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande med konkursgäldenären. Fordran ska i princip ha uppkommit före konkursen men behöver inte ha förfallit till betalning (5 kap. 1 § KonkL).

Massafordran

En massafordran uppkommer efter konkursbeslutet och riktar sig mot konkursboet som sådant. Angående utförligare kommentar kring frågan konkursfordran/massafordran och när skattefordran anses ha uppkommit, se SKV:s Handledning i skatterevision, del 7 och SKV:s bok ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord”.

I de fall konkursboet anses skattskyldigt, t.ex. för mervärdesskatt, ska skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas men före konkursens slut, göras gällande som massafordringar.

Skattefordringar avseende inkomstskatt efter konkursbeslut

Anses däremot konkursgäldenären skattskyldig kan skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas inte göras gällande i konkursen. Det allmänna är hänvisat till att försöka få betalt av gäldenären på annat sätt. Skatteavdrag från lön m.m. tas ut även under tiden löntagaren är försatt i konkurs (se 7 kap. 4 och 15 §§ Utsökningsbalken jfr med 3 kap. 3 § 1 st. KonkL).

När det gäller ett aktiebolag så är detta upplöst om konkursen avslutas utan överskott (13 kap. 19 § ABL). I sådant fall är fordringen normalt utan värde. Om ny tillgång yppas, t.ex. restituerad skatt, efter det att konkursen avslutats ska efterutdelning ske. Även för handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar och stiftelser gäller i princip samma regler.

Statens fordringar på skatter och avgifter kan i vissa fall göras gällande trots att juridiska personers konkurs avslutas utan överskott. I SBL finns i 12 kap. 6 § regler om företrädaransvar. Reglerna innebär i korthet att en företrädare för en juridisk person kan göras betalningsansvarig för ett underskott på den juridiska personens skattekonto. Ansvaret gäller således alla skatter och avgifter enligt SBL. Talan om att ålägga betalningsskyldighet förs vid allmän domstol. Se vidare om dessa regler i SKV:s handledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443 utg. 2).

21.1.6.4 Konkursgäldenärens skattskyldighet

Några särbestämmelser angående skattskyldighet för konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart.

Skattskyldighetens omfattning

Av 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL framgår att obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer i princip är skattskyldiga för all inkomst. Begränsningar i skattskyldigheten för konkursgäldenär finns inte i IL och fanns inte heller i KL och SIL. Trots detta finns begränsningar. Vägledning i frågan om skattskyldighetens omfattning får hämtas i rättspraxis.

Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller några klarlägganden beträffande skattskyldighetens omfattning. Den fortsatta framställningen görs därför först utifrån KL:s och SIL:s tidigare utformning, med sex olika inkomstslag, och den rättspraxis som finns. Sedan kommenteras i vilken omfattning den genom 1990 års skattereform ändrade systematiken i KL och SIL, med bl.a. införandet av bara tre inkomstslag, kan påverka den skattemässiga bedömningen. Övergången från KL och SIL till IL torde inte ha inneburit några förändringar beträffande skattskyldighetens omfattning.

Genom RÅ 1955 ref. 21 klargjordes att konkursbo inte är skattskyldigt för inkomstskatt.

Praxis före 1955

Av avsnitt 21.1.6.2 framgår att praxis före 1955 var oklar. Ibland beskattades konkursgäldenären - exempelvis för inkomst av tjänst och garantibelopp för fastighet - och ibland beskattades konkursboet.

Praxis efter 1955

När det gäller rättspraxis efter 1955 finns regeringsrättsavgörandena som klargör skattskyldighetens omfattning i vissa inkomstslag. I andra inkomstslag finns ingen klargörande rättspraxis.

Bland annat har konkursgäldenären beskattats för reavinst för fastighet som konkursboet avyttrat (RÅ82 1:5). Den omständigheten att konkursgäldenären inte ägt förfoga över inkomsten från försäljningen utan denna tillfallit konkursboet har inte tillmätts någon betydelse. Det skatteförmågeresonemang som diskuterades i tidigare praxis, (jfr RÅ 1941 ref. 56) har således övergetts i RR:s senare praxis. Den skattefordran som uppstår kan dock inte göras gällande i konkursen (se avsnitt 21.1.6.3).

Frågeställningar kring skattskyldighetens omfattning är utförligt diskuterade i SST 1984 s. 420-440 och s. 673-685. Därutöver finns bl.a. en år 1969 upprättad departementsstencil (Fi 1969:13) som innehöll förslag beträffande skattskyldigheten i konkurs. Förslaget genomfördes inte. Utredningens sammanfattning av

rättsläget byggde inte på någon rättspraxis i Regeringsrätten efter 1955 och är därför endast delvis i överensstämmelse med nu gällande rätt.

Inkomst av rörelse och jordbruksfastighet

I RÅ 1976 ref. 170 beskattades konkursgäldenären för fordringar som uppkommit i hans rörelse före konkursutbrottet och som fakturerats av konkursförvaltaren.

RR yttrade bl.a.

> ”De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av regeringsrättens avgörande i plenum RÅ 1955 ref. 21 åligger skattskyldighet för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenär inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att inte L skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dessa fordringar.”

I RÅ79 1:81 beskattades konkursgäldenären för medel som avsatts till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. men som inte tagits i anspråk inom föreskriven tid. Medlen återfördes till beskattning hos konkursgäldenären oberoende av att han var försatt i konkurs när återföringen skulle ske.

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva verksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL. Om gäldenären trots detta förbud skulle driva näringsverksamhet vid sidan av konkursboet är han skattskyldig för inkomsten. Detta gäller även för det fall att gäldenären bedriver verksamhet vid sidan av konkursboet genom bulvan.

I RÅ 1991 not. 246, som primärt gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av jordbruksfastigheter, anförde RR följande vad gäller beskattning av jordbruksinkomster.

> ”...Vid sådant förhållande uppkommer fråga om S kan medges avdrag för skillnaden mellan det bokförda värdet av inventarier den 31 december 1983, 220 000 kr, och köpeskillingen för dem, 25 000 kr. Vad som inflyter vid försäljning av lösa inventarier i jordbruk räknas som intäkt av

> jordbruksfastighet. Den aktuella försäljningen har skett genom konkursboets försorg. S kan inte anses skattskyldig för försäljningsintäkten. Han är därför inte berättigad till avdrag för den förlust som kan ha uppkommit genom försäljningen av inventarierna."

Rättsfallet talar för att intäkter p.g.a. konkursboets försäljning av tillgångar i jordbruk/rörelse som räknas som intäkt av jordbruks fastighet/rörelse inte ska beskattas och att avdrag för förlust därmed inte heller kan medges.

Inkomst av annan fastighet

RR har inte i något fall haft att ta ställning till om konkursgäldenären är skattskyldig för inkomst av annan fastighet. Däremot har RR slagit fast att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) upptas till beskattning hos fastighetens ägare, även om denne är försatt i konkurs. Äganderätten övergår inte i samband med konkursen (RÅ 1922 ref. 50, RÅ 1966 Fi 320). Skattskyldig till fastighetsskatt är, med något undantag, ägaren till fastigheten. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst beskattas i sin helhet hos konkursgäldenären, även om viss del av lönen betalas in till konkursboet. RR:s dom RÅ 1970 Fi 248 avsåg en person som försattes i konkurs i april 1963. Vid 1964 års taxering beskattades han för den inkomst av tjänst som han hade uppburit under hela år 1963, dvs. även efter det han hade försatts i konkurs. Han fick inte avdrag för ett belopp som arbetsgivaren hade levererat in till konkursförvaltaren för att fördelas mellan konkursborgenärerna. Se även RÅ 1936 Fi 97 och RÅ 1971 Fi 728.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

Konkursgäldenär har enligt RÅ82 1:5 ansetts skattskyldig för reavinst vid försäljning av fastighet under konkursen.

I sitt överklagande till KR anförde den skattskyldiga att hon inte skulle beskattas för reavinsten, eftersom hon inte kunnat förfoga över den fastighetsdel försäljningen avsåg. Detta berodde på att andelen ingått i hennes konkursbo och att konkursboet tillgodogjort sig hela köpeskillingen. RR tog upp reavinsten till beskattning. Ett regeringsråd anförde i sin utvecklade talan bl.a.

> "Om försäljningen har skett före konkursen men köpeskillingen har erlagts under konkursen bör någon tvekan inte kunna råda om att gäldenären är skattskyldig (jfr RÅ 1976 ref. 170). Detsamma får anses gälla om försäljningen har skett och köpeskillingen har erlagts under konkursen. Vad en konkursgäldenär förvärvat genom eget arbete under konkursen är sålunda skattepliktig inkomst för honom, även om inkomsten helt eller delvis tillkommer konkursboet enligt bestämmelserna i 27 § andra stycket kon-

kurslagen. Anledning saknas att behandla inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på annat sätt".

Utgången i RÅ82 1:5 har bekräftats i RÅ 1991 not. 246 där RR ansåg skattskyldighet föreligga för reavinst på fastighet, som avyttrats efter konkurstillfället.

Inkomst av kapital

I RÅ 1941 ref. 56 beskattades konkursgäldenär inte för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet. Rättsfall som i tiden ligger före 1955 bör inte tolkas som om konkursgäldenären aldrig skulle kunna beskattas för avkastning på kapital som ingår i konkursboet. Frågeställningen är belyst i tidigare nämnda artikel i SST. Av artikeln framgår att sådan skattskyldighet torde kunna föreligga i vissa fall, vilket också framgår av underrättsdomar.

1990 års skattereform och IL

Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller som tidigare sagts några klarlägganden när det gäller skattskyldigheten för konkursgäldenären.

De sex tidigare inkomstslagen är nu tre. Inkomst av tjänst har redan tidigare beskattats hos konkursgäldenären. Skattereformen och IL innebär i denna del ingen förändring. Av praxisgenomgången framgår att osäkerhet råder vad gäller skattskyldighet för konkursgäldenär i fråga om inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet och kapital medan skattskyldighet ansetts föreligga för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

Ingen förändring av rättsläget

Denna osäkerhet har inte skingrats genom att dessa inkomstslag nu slagits samman till två, inkomst av näringsverksamhet och kapital. Det kan dock nämnas att den omständigheten att kapitalvinster som tidigare beskattats som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs till inkomstslaget kapital inte torde innebära att tidigare praxis satts ur spel när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för konkursgäldenären. Dessa bör alltjämt vara skattepliktiga för konkursgäldenären. Inte heller torde införandet av det nya inkomstslaget, inkomst av näringsverksamhet, i sig innebära någon förändring beträffande bedömningen såvitt avser de tidigare inkomstslagen, inkomst av rörelse och jordbruksfastighet.

21.1.7 Räkenskapsårets längd

Om konkursgäldenär driver näringsverksamhet vid konkurs kommer verksamheten att ingå i konkursboet. Det är oklart om konkursgäldenärens räkenskaper kan avslutas per konkursdatum. BFL reglerar inte denna fråga. För tid före konkursutbrottet åligger bokföringsskyldigheten konkursgäldenären och han är även fullt ut skattskyldig för denna tid. Efter konkursbeslutet omhän-

dertas gäldenärens bokföring, varefter verksamhetens förvaltning ska handhas av konkursförvaltaren och förvaltaren är skyldig att föra räkenskaper över boets förvaltning (7 kap. 19 § KonkL).

Det synes lämpligt om konkursgäldenärens räkenskaper avslutas per konkursdagen. För inkomster som kan föranleda skattskyldighet efter denna tidpunkt får konkursgäldenären inhämta uppgifter från konkursförvaltaren. Det måste dock anmärkas att gäldenärens redovisningsskyldighet inte upphör i och med konkursutbrottet och konkursgäldenärens räkenskapsår berörs i princip inte av konkursutbrottet. Om t.ex. gäldenären i strid mot gällande bestämmelser driver rörelse, trots konkurstillståndet, ska denna rörelse redovisas på vanligt sätt.

21.1.8 Avskrivning av fordran vid konkurs

I samband med konkurs kan förekomma att konkursförvaltaren helt eller delvis avskriver ett aktiebolags fordran på företagsledaren eller annan anställd på grund av deras bristande betalningsförmåga. Fråga huruvida detta medför beskattningskonsekvenser för den anställde har varit föremål för RR:s bedömning. I RÅ 1979 1:96 ansågs huvuddelägare inte skattskyldig för avskriven del av fordran på honom. Beslutet om avskrivning hade fattats av konkursförvaltaren p.g.a. huvuddelägarens bristande betalningsförmåga.

I RÅ 1987 not. 176 beskattades inte en anställd när bolagets lånefordran på den anställde hade tagits upp som värdelös i bolagets konkursboupptecknin på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga.

21.1.9 Behandlingen av fonder vid konkurs

Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ska återföras till beskattning om den skattskyldige försätts i konkurs, 30 kap. 8-10 §§ IL, 31 kap. 20 § IL och 34 kap. 16-17 §§ IL. Detta torde innebära att återfört belopp utgör intäkt för konkursgäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats (jfr uttalande i prop. 1980/81:68, del A, s. 229, angående den numera upphävda lagen (1981:296) om eldsvådefonder som innehöll samma reglering).

Enligt lag (1994:40) om särskild fartygsfond, som numera har upphört att gälla, skulle fondmedel, som inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering skett tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättning erhållits, återföras till beskattning. Enligt RÅ 1979 1:81 har beskattning enligt detta lagrum skett trots att den skattskyldige vid tidpunkten för återföring var försatt i konkurs.

21.1.10 Underskottsavdrag vid konkurs

Underskott av näringsverksamhet

Enligt 40 kap. 2 § IL ska ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av under förutsättning bl.a. att det inte finns några begränsningar i 40 kap. IL. I 40 kap. 20 § IL finns en begränsning som lyder;

”Om den skattskyldige är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av. Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning ska avdrag göras för underskott som på grund av konkursen inte kunnat dras av tidigare.”

Enligt förarbetena är det konkursårets ingående underskottet som inte får dras av (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 477-478). Bestämmelsen innebär att underskottet inte heller får rullas framåt utan rätten till avdrag för underskottet går helt förlorad. Avdragsförbudet avser underskott i samtliga näringsverksamheter den skattskyldige har i inkomstslaget näringsverksamhet. Endast om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har erhållit *full* betalning kvarstår rätten till underskottsavdraget. Om konkursen läggs ned p.g.a. att förlikning eller ackord i konkursen har åstadkommits medges således inte något avdrag.

Underskott av kapital

För underskott av kapital finns ingen avdragsbegränsning vid konkurs.

Handelsbolagsdelägare

Om ett handelsbolag försätts i konkurs, innebär detta i sig inte några begränsningar i bolagsmännens rätt till avdrag för underskott som uppkommit i bolaget. Skälet härtill är att så länge bolagsdelägaren är solvent, kan borgenärerna göra gällande hans personliga ansvar för handelsbolagets förbindelser (jfr 2 kap. 20 § HBL). Bolagsdelägaren får då bära sin andel av bolagets förlust. Med hänsyn härtill har det inte ansetts föreligga anledning vägra skattskyldig, som själv inte är i konkurs, underskottsavdrag, därför att ett handelsbolag, vari han är delägare, försatts i konkurs. Om bolagsmännen saknar betalningsförmåga begärs dock dessa många gånger inte i konkurs. För att rätten till underskottsavdrag ska bortfalla krävs dock, att bolagsmännen försätts i personlig konkurs. Det kan samtidigt vara nödvändigt att initiera åtgärder enligt 2 kap. 20 § HBL mot bolagsman i handelsbolag eller komplementär i kommanditbolag beträffande avskrivna men ännu ej preskriberade skatte- och avgiftsskulder. Justitiekanslern har i beslut 1989-05-19 (dnr 945-88-21, RIC 24/89) motsatt sig att KFM försatt delägaren i personlig konkurs för att förhindra ett utnyttjande av förlustavdrag.

I RÅ 1968 ref. 60 prövades frågan om det vid frivillig avveckling av rörelse (s.k. underhandskonkurs) förelåg hinder att åtnjuta förlustavdrag. KR yttrade i sitt utslag bl.a. följande.

> ”Av utredningen i målet framgår att, sedan Å den 31 augusti 1961 inställt betalningarna, hans tillgångar realiserats och influtna belopp utdelats till borgenärerna efter principiellt samma normer som i konkurs, samt att borgenärernas fordringar kvarstår till den del de icke erhållit betalning genom nämnda utdelning. Enär vid angivna förhållanden Å icke kan anses ha erhållit ackord utan konkurs samt Å icke försatts i konkurs, kan hinder jämlikt 3 § sagda KF att erhålla förlustavdrag icke anses föreligga.”

RR gjorde inte ändring i KR:s utslag (jfr RÅ 1968 Fi 1773).

21.2 Ackord

21.2.1 Allmänt

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen, varvid särskild överenskommelse träffas beträffande betalningstiden. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Inte sällan föregås en ackordsansökan av en betalningsinställelse.

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL., och utom konkurs. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken rörelsen överlåts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

För ytterligare information om ackordsförfarandet hänvisas till SKV:s publikation ”Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord”.

Inkomstskattefrågor i samband med ackord har diskuterats utförligt i SST 1992 s. 342-383.

21.2.2 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord

Vid ackord utan konkurs finns endast ett tänkbart skattesubjekt, ackordsgäldenären. Någon ny förvaltningsform som t.ex. konkursbo uppstår inte.

Ackordsvinst

Redan i rättsfallen RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1929 Fi 2032 fastslogs att ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären gör genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, inte är skattepliktig.

Vid konstaterad betalningsoförmåga

Som allmän förutsättning för skattefrihet gäller att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd. Tillfällig betalningsoförmåga räcker inte (jfr RN 1960 4:4 och RN 1962 4:5). Det ankommer på ackordsgäldenären att visa att denne varit på obestånd (se KR:s i Gbg dom den 25 augusti 1999, målnr 459-1997).

Skattefriheten förutsätter inte att ackordet tillkommit efter offentlig ackordsförhandling. I RÅ 1963 ref. 48 ansåg RR skattefrihet föreligga efter uppgörelse med enstaka borgenärer.

Ackordskostnader

De kostnader som gäldenären förorsakas med anledning av ackordets genomförande utgör inte avdragsgill kostnad (RÅ 1937 Fi 33).

Vad gäller borgenärskostnader i samband med t.ex. offentligt ackord torde avdragsrätt föreligga i inkomstslaget näringsverksamhet (KR i Göteborg dom den 20 september 2001, målnr 3107-1999).

21.2.3 Avdrag för ackordsförlust

Ackord = avyttring?

Eftersom något vederlag inte erhålles vid ackord så är den fordran som efterskänks genom ackordet, enligt SKV:s bedömning, inte att anses som avyttrad.

Inkomstslaget kapital

En ackordsförlust i inkomstslaget kapital torde därmed aldrig vara avdragsgill eftersom någon avyttring av fordringen inte anses ha skett.

Inkomstslaget näringsverksamhet

I inkomstslaget näringsverksamhet får avdragsrätten bedömas utifrån allmänna regler och ackordsförlusten är avdragsgill om den är att anse som en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster.

Frågan om borgenär får avdrag för den ackordsförlust som denne gör när fordringen bortfaller har fram t.o.m. 1998 års taxering bedömts enligt vanliga regler beträffande drift- eller kapitalförlust i 20 § anv.p. 5 KL.

Från och med 1999 års taxering togs kapitalförlustbegreppet bort

ur lagtexten och 20 § anv.p. 5 KL upphörde att gälla. I stället infördes en reglering i 23 § anv.p. 1 fjärde stycket KL beträffande kostnader i näringsverksamhet. I nämnda stycke stadgades såvitt här är ifråga följande.

> ”Till kostnad i näringsverksamhet hänförs andra förluster som har uppkommit i verksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger”.

För att ackordförlusten skulle vara avdragsgill i näringsverksamheten krävdes att förlusten hade ”uppkommit i verksamheten” och att särskilda skäl mot avdragsrätt inte förelåg.

I specialmotiveringen till 23 § anv. p. 1 fjärde st. KL (prop. 1996/97:154, s. 56-57) uttalades bl.a. följande.

> ”Samtliga förluster som är avdragsgilla enligt gällande rätt, eftersom de är att betrakta som normala för verksamheten eller därför att de omfattas av inskränkningar av kapitalförlustbegreppet i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL, omfattas också av den föreslagna bestämmelsen.
>
> Genom att det inte - som i nuvarande regel om kapitalförluster - ställs något krav på att förlusten ska vara normal för verksamheten innebär bestämmelsen formellt sett en utvidgning av avdragsrätten för förluster. I praktiken är det dock fråga om en högst begränsad utvidgning.
>
> I första meningen anges att avdrag för en förlust inte ska medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Inskränkningen har gjorts för att undvika att regeln ges en tolkning som medför att avdrag medges för förluster som inte har något naturligt samband med driften av ett företag och som en seriös företagare eller ett seriöst företag inte heller har anledning att räkna med i planeringen av driften”.

Denna bestämmelse har slopats i IL. I förarbetena, prop. 1999/2000:2, del 2, s.207 uttalas följande.

> ”Lagrådet anser att slopandet av denna bestämmelse kommer att uppfattas som en begränsning av avdragsrätten. Regeringen kan inte se att slopandet av den särskilda bestämmelsen om förluster i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 23 § KL innebär en begränsning av avdragsrätten. I förslaget har tvärt om avdragsbegränsningen och den oklarhet som ligger i uttrycket ”om inte särskilda skäl föreligger mot detta föreligger” tagits bort. Avdragsrätten för förluster i näringsverksamhet ska bedömas enligt huvudregeln. Av huvudregeln i 1 § (i 16 kap. IL, SKV:s

anm.) följer att alla förluster är avdragsgilla om de är att anse som utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster."

Ackordsförlust på närstående företag

Liksom hittills kan avdrag för ackordsförluster avseende kundfordringar o.d. medges. Avdrag erhålls oberoende av att motsvarande ackordsvinst hos gäldenären inte är skattepliktig. Huruvida avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet utvidgats till att i något fall avse även ackordsförluster på fordringar som avser utlåning får bedömas utifrån om förlusten är att anse som utgift för att förvärva och bibehålla inkomster. Se även avsnitt 12.11.

Till och med 1983 års taxering fanns i 29 § anv. p. 10 st. 2 KL en bestämmelse om avdrag för förlust på fordran vid ackord. Enligt denna bestämmelse gällde, att om det mellan borgenär och gäldenär rådde sådan intressegemenskap som avsågs i anvisningarna till 43 § KL i dess äldre lydelse, och det kunde antas, att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, skulle avdragsrätten för förlusten bedömas enligt reglerna för koncernbidrag. Ett sådant förhållande kunde anses föreligga, om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte gjort motsvarande nedskrivning av sina fordringar eller gäldenären uppenbarligen inte var på obestånd. Av förarbetena till den ändrade lagstiftningen, varigenom bestämmelserna om kapitalförlust samlades i 20 § anv. p. 5 KL, framgår att någon egentlig ändring av denna regel inte åsyftats (prop. 1980/81:68, del A, s. 201). Även utan en uttrycklig lagregel torde det vara klart att en förlust, som uppkommit genom att ackord beviljats ett dotterbolag eller ett annat närstående bolag, inte utgör avdragsgill omkostnad om den har sin grund i intressegemenskapen, se t.ex. RÅ 1976 Aa 47 och RÅ 1990 not. 193.

Av RÅ 1987 not. 439 framgår att avdragsrätt föreligger för ackordsförlust avseende närstående bolag om ackordet är affärsmässigt betingat. I det aktuella fallet, där fråga var om varufordringar som skrevs bort genom underhandsackord, var gäldenärens ställning svag och någon utdelning vid likvidation kunde inte påräknas. Det saknades vidare grund för antagande att dotterbolagets obestånd uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt haft sin grund i intressegemenskapen (jfr RÅ85 1:86 och RÅ 1986 ref. 104 angående förlust på aktier).

21.2.4 Underskottsavdrag vid ackord

När skulder faller bort genom ackord innebär detta att motsvarande kostnader och förluster inte bärs av den skattskyldige utan av ackordsgivaren. I stället för att göra ackordsvinsten skattepliktig har lagstiftaren valt att på visst sätt begränsa rätten till avdrag för

underskott i de fall ackord medgivits (se prop. 1960:30, sid. 91-92).

Nu gällande bestämmelser finns i 40 kap. IL. I 40 kap. 2 § IL stadgas att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i bl.a. 40 kap. IL. I 40 kap. 21 § IL finns en bestämmelse som begränsar rätten till avdrag för underskott och som lyder enligt följande.

> ”Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), ska avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.”

Regleringen i IL innebär att det är ackordsårets ingående underskott som ska begränsas p.g.a. ackordet (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478). Detta är en skillnad jämfört med regleringen i LAU. Som framgår av RÅ 1999 ref 59 tog begränsningen i LAU sikte på det ingående underskottet året efter ackordsåret.

Regleringen i 40 kap. IL innebär att underskott som uppkommer under ackordsåret eller därefter inte ska påverkas av ackordet. Det är endast ackordsårets ingående underskott som ska begränsas p.g.a. ackordet.

> *Exempel*
>
> Antag att skulder år 2 bortfallit med 100 på grund av ackord. Vid taxeringen för år 1 beräknas och fastställs underskottet till 50. Det ingående underskottet år 2 utgör därmed 50. Vid taxeringen för år 2 begränsas det ingående underskottet med 50. Enligt regleringen i 40 kap. IL kommer återstående 50 av det medgivna ackordet inte att påverka ackordsårets underskott och inte något annat underskott heller.

I en kammarrättsdom ansågs ett villkorat aktieägartillskott med hänsyn till omständigheterna ha utgjort ett underhandsackord som skulle reducera underskottet i ett aktiebolag. Aktiebolaget var på obestånd och en bank överlät sin fordran till aktieägaren i bolaget mot att aktieägaren erlade ett visst belopp till banken och därefter tillsköt fordringen till aktiebolaget genom ett villkorat aktieägartillskott, (KR i Jönköping dom den 5 september 2002, målnr 2355--2356-2000.

I en annan kammarrättsdom gjordes i princip samma bedömning med avseende på ett ”villkorat borgenärstillskott” från en bank till ett aktiebolag som var på obestånd. Tillskottet var villkorat på

så vis att det i avtal angivits att banken i framtiden skulle äga rätt att erhålla återbetalning av beloppet ur disponibla vinstmedel i aktiebolaget, (KR i Jönköping den 13 september 2002, målnr 2013-2000, domen överklagad).

Bestämmelserna i 40 kap. IL gäller endast underskott av näringsverksamhet och inte för de fall ackord medgetts för skulder som är hänförliga till inkomstslagen kapital eller tjänst.

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 anskaff-

ningsvärden 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 bolagsskattebasen

När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar togs bort försvann också ett skydd för den svenska bolagsskattebasen. Genom skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteavdragsarbitrage 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 kapitalplaceringsandelar. 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 aktiefållan. 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 andelar alltid räknas som näringsbetingad. En marknadsnoterad andel är en näringsbetingad andel 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 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 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.

Villkorskraven

Villkorskraven finns intagna i 24 kap. 14 § IL och innebär att andelen ska vara en kapitaltillgång och uppfylla *någon* av följande förutsättningar:

1. Andelen får inte vara marknadsnoterad.
2. Ägarföretaget ska inneha tio procent eller mer av rösterna i det ägda företaget (*röstvillkoret*).
3. 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 (*betingandevillkoret*).

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 *onoterade andelar* avses att andelarna inte är marknadsnoterade i den mening som anges i 48 kap. 5 § IL. Där sägs att en delägarrätt 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 *villkorskraven* i 24 kap. 14 § IL att de blir näringsbetingade om ägarföretaget innehar tio procent eller mer av rösterna (*röstvillkoret*) 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 (*betingandevillkoret*).

Röstvillkoret

När det gäller *marknadsnoterade* andelar ger röstetalet en indikation på ägarengagemanget. I likhet med vad som gällt tidigare används det därför i första hand som ett särskiljande kriterium. 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.

Betingande-villkoret

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 utan det blir motsatsen till näringsbetingade andelar. Det innebär att en andel som är kapitaltillgång räknas som kapitalplaceringsandel om den 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.

Förvaltningsföretag

Enligt 43 kap. 2 § 3 IL tillämpades inte heller lättnadsreglerna avseende aktier i onoterade företag på utdelning från ett företag om detta var ett förvaltningsföretag och det under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avsåg, direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, ägt någon aktie i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. Då särreglerna för förvaltningsföretag har slopats, se avsnitt 22.7, har bestämmelsen i 43 kap. 2 § 3 IL upphört att gälla. Ändringen tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003, dvs. första gången vid 2005 års taxering, p 1 av övergångsbestämmelserna (SFS 2003:224).

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 beskattning 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.

Skalbolags-beskattning

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 innehavstidsvillkoret 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 aktiefållan, 48 kap. 26 § IL. Det innebär att kapitalförluster på marknadsnoterade näringsbetingade andelar som inte uppfyller innehavstidsvillkoret kommer i samma aktiefålla 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 aktiefållan, 25 kap. 7–8 §§ IL.

Fastställande av förlust

Det är i dag oklart om en kapitalförlust som inte kan utnyttjas fullt ut i aktiefållan, 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 sådan reglering, se prop. 2002/03:96 s. 95. Till dess bör, enligt SKV:s 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 kapitalplaceringsandelar. 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. 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 överlåts 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 eller en koncernintern andelsöverlåtelse.

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. Ef-

tersom innehavstiden inte uppgår till ett år blir en kapitalvinst skattepliktig och en kapitalförlust avdragsgill i fållan.

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 kedjebeskattas vilket kan sägas utgöra ett avsteg från den grundläggande principen om att företagens vinster bör beskattas i två led (ekonomisk dubbelbeskattning). Beskattningen 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 aktiefållan

Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar är liksom tidigare avdragsgilla i aktiefållan, 48 kap. 26 § IL. Den innebär att en förlust på en kapitalplaceringsandel får dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. 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 skalbolagsbeskattning 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 delägarrätter 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 aktiefållan 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 åberopas. 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 mkr. AB A säljer andelar motsvarande två procent av rösterna i AB B för 4 mkr 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 mkr (4 mkr – 2 mkr) 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 mkr 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. sparbösseeffekten, 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 p.g.a. 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 p.g.a. avyttringar före den 1 juli 2003 är att en tillkommande köpeskilling p.g.a. 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 delägarrätter, dvs. aktiefållan 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 delägarrätter som avyttrades den 7 december 2001 eller senare. De nya bestämmelserna tillämpades också på kapitalförluster på delägarrätter 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 p.g.a. 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 p.g.a. avyttringar under tiden den 7 december 2001 till den 30 juni 2003 får kvittas mot kapitalvinster på delägarrätter utan någon tidsbegränsning. Den äldre lydelsen av 48 kap. 26 § IL tillämpas också på kapitalförluster på delägarrätter 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 delägarrätter utan någon tidsbegränsning. Det innebär att en kapitalförlust som uppkommit p.g.a. en avyttring av näringsbetingade andelar till ett företag inom intressegemenskapen före den 1 juli 2003 blir avdragsgill i aktiefållan 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 delägarrätter 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 uppräknande 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 värdepappersportföljen

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 kedjebeskattning 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 kan nämligen 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 prin-

cip 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 SKV 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.

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 mkr. Det skattemässiga värdet uppgår till 8 mkr. Om Y köper ut portföljen för 8 mkr ska AB A inte uttagsbeskattas. Övervärdet på 2 mkr kommer därmed inte att beskattas hos AB A. Trots att Y får köpa portföljen till ett underpris på 2 mkr ska Y inte beskattas för värdeöverföringen. Y:s anskaffningsvärde på de andelar som ingår i portföljen uppgår till 8 mkr. Det innebär att övervärdet på 2 mkr 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 gåvobeskattning 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 delägarrätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten 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 delägarrätter 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

Temporärt skydd

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. Dessa bestämmelser fanns i 24 kap. 20–21 §§ IL.

Med syfte att underlätta fria kapitalrörelser inom den Europeiska unionen och även i övrigt underlätta internationella etableringar ska reglerna om skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar också omfatta 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. Avsikten är att nya och effektivare CFC-regler ska motverka oönskade förfaranden. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2004 (SFS 2003:1086). Fram till den tidpunkt då reglerna ska börja tillämpas måste det finnas ett annat skydd för den svenska skattebasen. Detta skydd utgörs av att kravet på jämförlig beskattning behållits och att det gjorts till villkor för att en andel i en utländsk juridisk person ska vara näringsbetingad.

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 om det var 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. Dessutom krävs att följande villkor är uppfyllda.

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 utryck 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).

Slutligen krävs också att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med den beskattning som sker enligt IL av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, 24 kap 15 § IL. Bestämmelsen om jämförlig beskattning har bedömts nödvändig i avvaktan på att de nya CFC-reglerna kan träda i kraft.

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 aktiefållan 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. 13-15 §§ IL, bl.a. kravet på jämförlig beskattning, måste vara uppfyllda. Den utvidgade definitionen får till skillnad mot tidigare genomslag också på kapitalvinster eftersom en sådan är skattefri om andelen är näringsbetingad.

22.9.3 Övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna 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.

22.10 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarrätter

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 delägarrätter och tillgångar som ska behandlas som delägarrätter, se 48 kap. 2 § IL. Vissa delägarrätter, 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 delägarrätter 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 delägarrätten vara det vilket medför att en kapitalvinst vid avyttring av delägarrätten kan bli skattefri.

22.10.2 Näringsbetingad aktiebaserad andel

Definition

Definitionen av näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt finns i 25 a kap. 4 § IL. Med en *aktiebaserad delägarrätt* 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 hänför sig till. Det bör observeras att delägarrätten är *aktiebaserad* bara om den grundas på ett innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till. Delägarrätter 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 delägarrätt är *näringsbetingad* om förvärvet av rätten grundas på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Den krets av företag som kan inneha näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter 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 delägarrätt, 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 delägarrätter ett villkor om innehavstid. En kapitalvinst på en sådan andel är skattefri bara om delägarrätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller om de aktier på vilka delägarrätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen, 25 a kap. 7 § IL. Den som har avyttrat en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt som är marknadsnoterad ska lämna uppgift om avyttringen om delägarrätten 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 delägarrätter 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 delägarrätten avyttras innan innehavstidsvillkoret är uppfyllt. Förlusten är då avdragsgill inom aktiefållan, 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 delägarrätter. 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 delägarrätter, se 25 kap. 6 § IL

Delägarrätter som inte är näringsbetingade

För aktiebaserade delägarrätter som inte är näringsbetingade har inga särregler införts. Det innebär att kapitalvinster på sådana delägarrätter är skattepliktiga och att förluster är avdragsgilla i aktiefållan.

Övergångs-bestämmelse

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.

Reglerna om skattefrihet för kapitalvinster respektive avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter tillämpas även 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 så 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 sparbank 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 i Sverige från fast driftsställe 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 delägarrätter 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 i stället för tillgångarna. Härigenom undgår säljaren beskattning för vad som egentligen inte är något annat än en ordinär rörelseintäkt. För köparen begränsas däremot möjligheten att göra värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag 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. IL. 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. IL inte blir tillämpliga.

22.13.2 Förpackningar av fastigheter (25 a kap. 25 § IL)

Fåmans-företagsregel

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 skattekalkylen. 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.

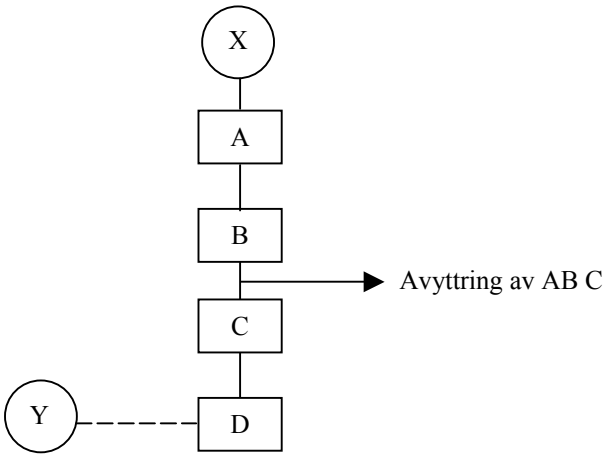
Med bostad avses även fritidsbostad.

- fiktiv avyttring

Avskattningen innebär att företaget får anses ha avyttrat och därefter åter förvärvat fastigheten för ett pris motsvarande marknadsvärdet, 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 härefter 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 SKV:s 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

- utan uttagsbeskattning

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.

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. IL. Det innebär att beskattning ska ske som om företaget sålt fastigheten för marknadsmässigt värde, 22 kap. 7 § IL.

Övergångsbestämmelserna omfattar även andel i privatbostadsföretag.

Inga beskattnings konsekvenser 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. IL, 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 SKV:s uppfattning, ev. sparat lättnadsutrymme inte tas i anspråk.

Begreppet fåmansföretag definieras generellt i 56 kap. IL. Den utvidgade definitionen i 57 kap. IL gäller bara i ”detta kapitel” (57 kap. 3 § IL). 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 bakomliggandet syftet att ge delägare en möjlighet att köpa ut fastigheten utan några alltför märkbara skatteeffekter gör SKV bedömningen att utköpstransaktionerna 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.

Exempel

X är passiv delägare i fåmansföretaget AB B. X:s dotter är verksam i betydande omfattning i AB B. Utomståenderegeln (57 kap. 5 § IL) är inte tillämplig. Bolaget är ägare till en sommarstuga som under det senaste året utnyttjats som bostad av dottern. X förvärvar 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 sparat utdelningsutrymme så kommer X att bli beskattad för 150 000 kr i inkomstslaget tjänst. Någon beskattning i inkomstslaget kapital initieras 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 tjänstebeskattat belopp är det SKV:s uppfattning att den fastighetsförvärvande delägaren kan hänföra den värdeöverföring (utdelning) som skett i samband med fastighetsförvärvet till den tjänstebeskattade 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 sparat

utdelningsutrymme 8 000) och ett lättnadsbelopp på 4 000 kr (årets beräknade lättnadsbelopp 700 och sparat lättnadsutrymme 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 sparat utdelningsutrymme 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 köpt ut hade beskattning skett enligt följande. Sparat utdelningsutrymme 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 sparat utdelningsutrymme varit 10 000 kr och utgående sparat lättnadsutrymme 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 följden 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. Begränsningen till att endast avse 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 tidigarelagt 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 delägarrätter 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 delägarrätter 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 skattskyldigheten 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 E till den del som AB E har att redovisa HB:s resultat för 2004 (25 a kap. 19 § första stycket p 1 respektive andra stycket IL). Beträffande förlusten som uppstår vid AB A:s avyttring av HB-andelen så bedöms avdragsrätten enligt 25 a kap. 20 § IL (se avsnitt 22.16).

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

Optioner m.m.

En spärregel för kapitalförluster på derivat (t. ex. optioner), vars underliggande tillgångar utgörs av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter, 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 uppräkning 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 delägarrätt. 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 ett företags kapitalförluster i svenskt handelsbolag om dessa avser avyttring av delägarrätt för vilket det delägande företaget inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om detta självt hade avyttrat delägarrätten (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 delägarens andel av en realiserad eller orealiserad värdenedgång i handelsbolaget (eller i ett av detta ägt handelsbolag) på en tillgång beträffande vilken delägaren inte skulle ha fått göra avdrag för kapitalförlust om delägaren själv hade innehaft tillgången (25 a kap. 20 – 22 §§ IL). Även en ökning av värdet på vissa förpliktelser påverkar avdragsrätten. Värdenedgångar på tillgångar och värdeökning på förpliktelser (på grund av utfärdade optioner) ska endast beaktas om tillgången avyttrats/förpliktelsen upphört inom en tioårsperiod före avyttringstidpunkten. 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.

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.

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

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 uppmärksammats 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 underlåtas. 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).

22.14.5 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 delägarrätt 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 jämställs delägarbeskattad utländsk juridisk person med svenskt handelsbolag.

Specialregeln förklaras mer detaljerat i avsnitt 22.16.

22.14.6 Kapitalförluster på fastigheter

22.14.6.1 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.

22.14.6.2 Kvittningsfålla vid fastighetsavyttringar (25kap. 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 kapitalvinstberäkningen 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 SKV:s 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 kvittningsfållan för delägarrätter 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 delägande 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

Kapitalvinsten hamnar emellertid inte i kvittningsfållan 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 SKV:s 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.

22.14.7 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.

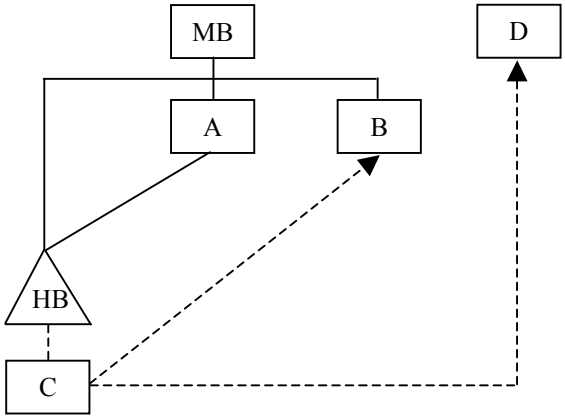
Undantag från eftergiftsregeln

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 att 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 åberopats vid införandet av denna eftergiftsregel.

Exempel

I oktober 1999 avyttrade AB A sitt andelsinnehav i AB B till AB C. Som ersättning erhölls andelar i AB C. AB A erhöll 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 skalbolagstransaktion

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 ska bero 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 skalbolagsbestämmelserna (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 överlåts 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 tillämp-

lig 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 a 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 företagets 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 företagets skattemässiga situation (38 kap. 14 § IL) kommer innehavstiden på marknadsnoterade näringsbetingade andelar att överföras till det köpande företaget. Någon motsvarande kontinuitetsbestämmelse 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 företagets 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 beaktas för de andelar som ersatts.

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 underprisöverlåtelser

---

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 Överlåtelser 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 överlåts 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 underprisöverlåtelse

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 så ska uttagsbeskattning inte ske. För att harmonisera bestämmelserna om underprisöverlåtelser med uttagsbeskattningsreglerna respektive 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.

Skalbolagsbeskattning 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 dock bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL inte tillämpas på skattefria avyttringar av näringsbetingade andelar.

Ägarnas beskattning oreglerad

Vilka effekter en avyttring av en skattefri tillgång (25 a kap. IL) kan få för ägarna är oklart då frågan inte har lagreglerats. Möjligen skulle beskattningen kunna bygga på transaktionernas ekonomiska innebörd, vilket i så fall torde innebära att underpriset ses som utdelning respektive aktieägartillskott. Det har uppdragits åt 2002 års Företagsskatteutredning att närmare pröva behov och möjligheter att införa särskild lagbestämmelse på området.

Skatterättsnämnden har i ett antal förhandsbesked (inte överklagade) ansett att ägare normalt inte ska bli föremål för beskattning vid överlåtelser till pris understigande marknadsvärdet i fall uttagsbeskattning inte sker och någon otillbörlig förmån inte uppstår (se bl.a. SRN 1999-06-23, SRN 2000-06-06, SRN 2001-04-06 och SRN 2003-12-09). Regeringsrätten har i en dom (avkun-

nad i plenum) den 29 januari 2004, målnr 3761-02, angett att då överlåtelser av tillgångar sker till underpris ska ägarna utdelningsbeskattas i de fall reglerna i 23 kap. IL inte är tillämpliga (se även del 2 avsnitt 16.6). De tillgångar som överläts till underpris i målet var andelar i ett kommanditbolag. Efter RR:s dom föreligger osäkerhet om även överlåtelser av näringsbetingade aktier, vilka inte är undantagna från uttagsbeskattning enligt 23 kap. IL, ska föranleda uttagsbeskattning. Frågan förväntas få sin lösning genom förhandsbesked.

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 undantas 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.

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 delägarrätter som innehas av ett handelsbolag ska tas upp.

Rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på andelar och delägarrätter 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 delägarrätter 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 delägarrätter 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 delägarrätter 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 delägarrätt 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 har tagits upp av ägarföretaget om detta självt hade avyttrat delägarrätten ifråga.

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

Avdragsrätten finns kvar

Kapitalförluster på delägarrätter 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 delägarrätter 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 delägarrätter 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).

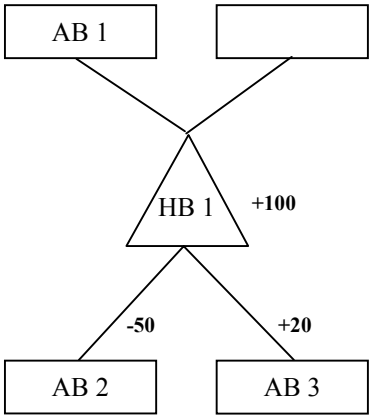
Exempel

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 delägarrätter. 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 delägarrätt, ska man bortse från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL

Ny delägare

När en andel i ett handelsbolag överlåts 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 delägarrätter ska då inte bedömas utifrån förvärvarens 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 delägarrätter, 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 delägarrätter. Se avsnitt 22.16**.**1.2 nedan.

Utländsk juridisk person

25 a kap. 23 § IL är tillämplig även på utländska delägarbeskattade juridiska personer (6 kap. 14 § IL) och på andelar i sådana personer (prop. 2002/03:96 s. 179).

Övergångsbestämmelser

Handelsbolagets avyttringstidpunkt för delägarrätten 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 delägarrätter 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 delägarrätter som avyttrats före den 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. Detsamma gäller kapitalförluster på delägarrätter 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 delägarrätter 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 överlåtelsetillfället 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 delägarrätter,

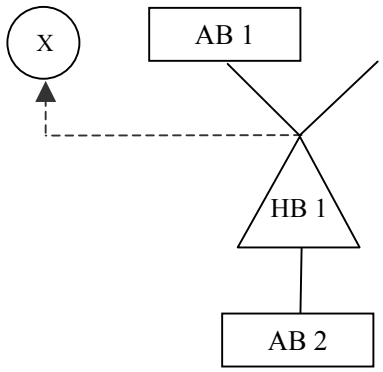
i båda fallen under den förutsättningen att tillgången skulle vara näringsbetingad om den innehas direkt av det företag som överlåter andelen i handelsbolaget, samt

- 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.

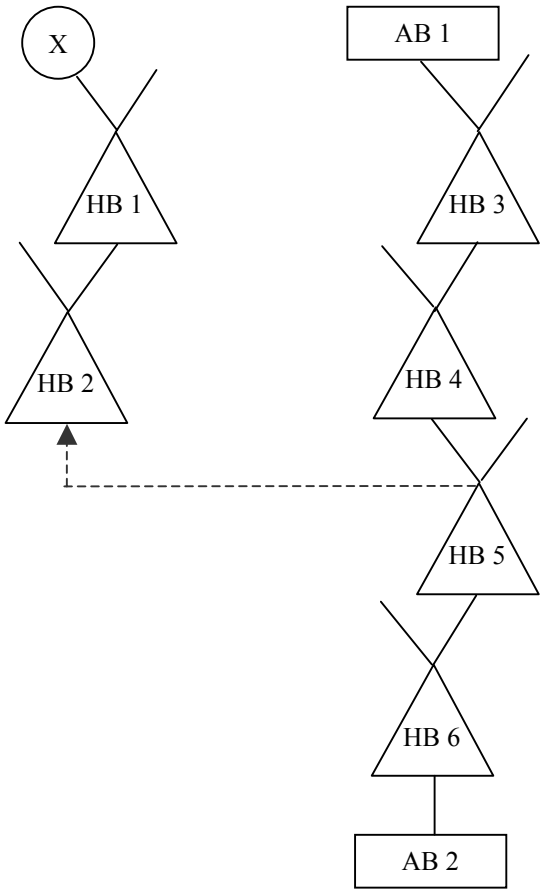
Direkt och indirekt ägande

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 delägarrätter; 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 delägarrätter, 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

Utländska delägarbeskattade juridiska personer (6 kap. 14 § IL) likställs vid tillämpningen av 25 a kap. 24 § IL med svenska 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 utländsk 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 delägarrätter 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 delägarrätt.

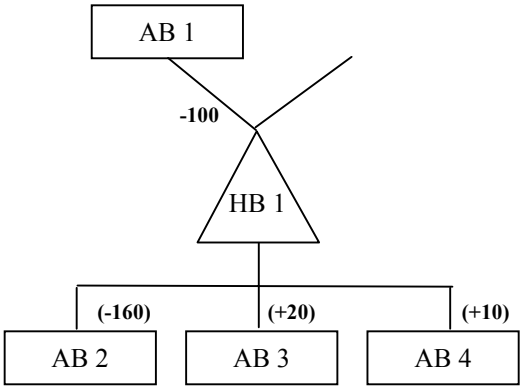
Asymmetri

Om det under ägarföretagets innehav av handelbolagsandelen 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 rörelsedrivande 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 alltså fortfarande göras t.ex.:

- när inte finns eller funnits några näringsbetingade delägarrätter i handelsbolaget utan förlusten på den sålda andelen beror på att handelsbolagets rörelse gått dåligt,
- när det visserligen finns eller funnits sådana delägarrätter men de inte minskat i värde under den tid ägarföretaget innehaft den sålda andelen,
- när värdenedgången på sådana delägarrätter inte motsvarar hela ägarföretagets kapitalförlust på andelen,
- när värdenedgång föreligger på sådana delägarrätter men kravet 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 är tillämpliga även på utländska delägarbeskattade juridiska personer och på 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 kapitalförluster på grund av avyttringar av andelar i ett svenskt handelsbolag eller i en utländsk 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 handelsbolaget 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 utlöser 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 utländska juridiska personer som avses i 6 kap.14 § IL och 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).

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 (inkråmet) överlåtits 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 skalbolagsreglerna 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 ”fållanavdrag” 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 delägarrätter 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 delägarrätter. Näringsbetingad andel definieras i 24 kap. 13 § IL och näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt definieras i 25 a kap. 4 § IL. I den uppräkning 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 delägarrätt. Det framgår av 25 a kap. 3 § IL. Där anges vad det *avyttrande* företaget ska vara för slags företag. Handelsbolag ingår inte i denna uppräkning.

Anledningen till att ett handelsbolags avyttring av delägarrätter 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 företagets 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 skal-

bolag, 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 delägarrätter 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 intressegemenskap med det avyttrade företaget ska tas med i beräkningen av summan av likvida tillgångar. Angående företag i intressegemenskap se nedan under avsnitt 22.17.3.

Fordringar

Olika slags fordringar som kan ingå i det avyttrade företagets 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 SKV:s uppfattning ska däremot exempelvis en fordran på moderbolaget som uppkommit p.g.a. 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 SKV:s 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 delägarrätter 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, enligt SKV:s uppfattning, 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.

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 kringgående 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 delägarrätterna 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 delägarrätterna.

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

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
2. 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 delägarrätterna utgör samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, är jämförelsebeloppet halva ersättningen. I annat fall är jämförelsebeloppet hälften av det sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarrätterna.

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 x 3 mkr = 4 mkr

Jämförelsebeloppet är halva ersättningen, dvs. 4 mkr x 50 % = 2 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 delägarrätten hänför sig till eller som innehades av ett företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av delägarrätten, direkt eller indirekt förvärvas 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 förvärvare 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 delägarrätten hänför sig till eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av delägarrätten. 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 eftertaxera 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 delägarrätt som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägarrätten 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 delägarrätterna. Det gäller dock inte om fråga är om ett återköp. Om en försäljning av ett dotterbolag sker med förlust och dotterbolaget tekniskt sett är ett skalbolag behöver således ersättningen inte tas upp.

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 SKV:s 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. fållan och kvitta 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 delägarrätt 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 detsamma 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 delägarrätt i;

- ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten 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 delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening.

Om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten 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 SKV:s uppfattning, normalt också kunna omfattas av denna regel i och med Regeringsrättens dom den 13 november 2003, målnr 2390-2003. Se vidare avsnitt 17.7.8.

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 delägarrätten bestämts.

Varför?

Eftersom reglerna till sin karaktär är mekaniska – bl.a. ökar då graden av förutsebarhet och dessutom underlättas hanteringen för både de 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). Exemplifie-

ringen 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.

Koncernbidragsrätt

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 och 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 banktillgodohavande 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

Även i andra fall kan det 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. konjunkturnedgång 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 delägarrätten 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 alltjämt 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 värdeminskningsavdrag endast får göras för tid fram till avyttringen av delägarrätten. 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 delägarrätten är hänförlig till.

30 dagar

Enligt 10 kap. 8 b § SBL ska en skalbolagsdeklaration lämnas inom 30 dagar efter det att delägarrätten har avyttrats. Någon möjlighet till anstånd med inlämnandet finns inte. Enligt SKV:s uppfattning ska en för sent inlämnad skalbolagsdeklaration avvisas. Motsvarande uppfattning har Kammarrätten i Stockholm framfört i en dom daterad den 21 maj 2003, målnr 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 papppersformat hos SKV. I stället finns den att hämta på SKV:s 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 SKV 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 juridiska personers avyttringar av skalbolaget.

Säkerhetens storlek

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 skalbolagsdeklarationer

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 030630 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 x 28 %) och säkerhet har lämnats på detta belopp.

Per 030930 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 x 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 in-

förda regeln innebär därför att SKV får en möjlighet att begära att säkerhet ställs i samband med att en skalbolagsdeklaration lämnas. Ställs inte säkerhet trots SKV:s 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 b § SBL framgår att om fysisk person är säljare ska sådant beslut fattas.

SKV ska på grundval av skalbolagsdeklarationen jämte eventuell obetald inkomstskatt från föregående beskattningsår besluta om storleken på den säkerhet som krävs om SKV 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 SKV. 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 030910. AB B är ett skalbolag. AB B har debiterats preliminär skatt för såväl 2002 som 2003 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 030101-030910. För taxeringsåret 2003 uppgick överskottet till 15 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till?

För beskattningsåret före avyttringsåret, dvs. taxeringsåret 2003, blir skatten 4 200 000 kr (15 000 000 x 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 2003. 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 020701 – 030630 uppgår till 15 000 000 kr och för tiden 030701 – 030910 uppgår överskottet till 10 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till i detta fall? SKV fattar sitt beslut 031020.

För beskattningsåret före avyttringsåret (taxeringsår 2004) blir skatten 4 200 000 kr. Vid tidpunkten när SKV fattar beslut om säkerhetens storlek har bolaget betalt in 9/12 av den preliminära skatten för 2003. Det innebär att den slutliga skatten för beskattningsåret före avyttringsåret kan beräknas till 3 300 000 kr (4 200 000 – 900 000 [9 x 100 000]). 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 SKV inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b § SBL, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten 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 SKV 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 SKV 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.3 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.4 IL).
5. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet, som enligt skatteavtal är undantaget från be-

skattning här, överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige (20 a kap. 1 § p.4 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.

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 värdeminskningsavdragen 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 eftersträvade 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

Inventarier, byggnader och markanläggningar (20 a kap. 4 § IL) bedöms ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag 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 den tagits upp till i räkenskaperna (20 a kap. 8 § IL). Motivet till bestämmelsen är att man därigenom 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).

Stiftelser och ideella föreningar

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

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. I ett överklagat förhandsbesked 2003-12-19 har Skatterättsnämnden funnit att en ideell förenings anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska utgöras av marknadsvärdet utifrån de allmänna principer som legat till grund för avgörandet i RÅ 1999 ref. 19, just med motiveringen att föreningen inte omfattas av de nya bestämmelserna. Samma dag lämnade SRN förhandsbesked med motsvarande utgång för en stiftelse.

Ikraftträdande

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

Sökordsregister till IL

A

Ackumulerad inkomst	66 kap.
Aktiebolag	2 kap. 4§
Aktier, avyttring av	48 kap.
Aktiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Allframtidsöverlåtelser	45 kap. 6-9 §§
Allmänna avdrag	62 kap.
Andelar, onoterade, förvärvade före 1992	43 kap. 18-27§§
Andelar i HB, avyttring av	50 kap.
Andelar i HB, avyttring i näringsverksamhet	51 kap.
Andelsvärde	2 kap. 16§
Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	14 kap. 16§
Anskaffningsvärde för andelar förvärvade före 1990	43 kap. 17§
Anskaffningsvärde för byggnader	19 kap. 8-16§§
Anskaffningsvärde för lager och pågående arbeten	17 kap. 2 och 33§§
Arbete i bostaden	16 kap. 34-35§§
Arbetsgivaransvar	9 kap. 11§
Arbetsgivarorganisationer, avgifter till	16 kap. 13§
Arbetslöshet	11 kap. 35-36§§
Arbetsresor	12 kap. 26-30§§
Arbetsresor i näringsverksamhet	16 kap. 28§
Arv	8 kap. 2§
Arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter	26 kap. 14§
Avdrag i inkomstslaget tjänst	12 kap.
Avdrag i näringsverksamhet	16 kap.
Avgifter till arbetslöshetskassa	12 kap. 35§
Avgränsning av inkomstslaget kapital	41 kap. 1-5§§
Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	13 kap.
Avgränsning av inkomstslaget tjänst	10 kap.
Avkastningsskatt på pensionsmedel, avdrag för	16 kap. 17§
Avskattning vid karaktärsbyte	41 kap. 6§
Avyttring	44 kap. 3-10§§
Avyttring av tillgångar för personligt burk	52 kap.
Avyttringar till företag i intressegemenskap	25 kap. 28-32§§

B

Barn	2 kap. 21§

Barn, ersättning till		60 kap. 2, 12, 14§§
Barnbidrag		8 kap. 9§
Barnpension		11 kap. 40§
Barns skolgång, utgifter för		12 kap. 23 §
Begravningshjälp		8 kap. 26§
Begränsat skattskyldiga		3 kap. 17-21§§
Beloppsspärren		40 kap. 10-13, 15-17§§
Benefika förvärv		44 kap. 21-22§§
Beskattningsbar förvärvsinkomst		1 kap. 5, 7§§
Beskattningstidpunkt	kapitalvinster/förluster	44 kap. 26-32§§
	inkomstslaget tjänst	10 kap. 8-15§§
	kapital	41 kap. 8-11§§
	näringsverksamhet	14 kap. 2-9§§
Beskattningsår för	- fysiska personer	1 kap. 13§
	- inkomster i handelsbolag	1 kap. 14§
	- juridiska personer	1 kap. 15 §
Beskattningsår vid fusioner och fissioner		37 kap. 19§
Beskickningspersonal; svensk		3 kap. 4§
Beskickningspersonal; utländsk		3 kap. 14-15§§
Bilförmån		61 kap. 5-11, 19§§
Bistånd		8 kap. 11-12§§
Blodgivning m.m.		8 kap. 29§
Bodelning		8 kap. 2§
Bostadsförmån		61 kap. 20-21§§
Bostadsbidrag		8 kap. 10§
Bostadsrätter, avyttring av		46 kap.
Brandförsäkring för all framtid		16 kap. 21§
Brott, förlust på grund av		16 kap. 20§
Byggnader		19 kap.
Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag		19 kap. 24-25§§
Byggnadsinventarier		19 kap. 19-21§§
Byggnadsrörelse		27 kap. 2-8, 18§§
Bär-, svamp- och kottplockning		8 kap. 28§
D		
Definitioner		2 kap.
Definition	- inkomstslaget tjänst	10 kap. 5-7§§
	- pension	10 kap. 5§§
	- periodiskt understöd	10 kap. 6§
	- försäkring i tjänsten	10 kap. 7§
Delägare i privatbostadsföretag, förmåner för		15 kap. 4§
Delägarrätter, avyttring av		48 kap.
Dispens för pensionssparavdrag		59 kap. 8-12§§
Dödsbon		4 kap.

E

EEIG	5 kap. 2§
Egenavgifter	2 kap. 26§, 12 kap. 36§
Egenavgifter, avdrag för	16 kap. 29-31§§, 62 kap. 5§
Ersättningsfonder	31 kap., 45 kap. 17-18§§
Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk	11 kap. 41§
Ettårsregeln	3 kap. 9-13§§
Europeiska universitetsinstitutet; personal vid	3 kap. 5§
EU-tjänstemän	3 kap. 6§
Expansionsfonder	34 kap.

F

Familjebeskattning	60 kap.
Fast driftställe	2 kap. 29§
Fastighet	2 kap. 6§
Fastigheter, avyttring av	45 kap.
Fastigheter förvärvade före 1952	45 kap. 28-29§§
Fastighetsreglering	45 kap. 5§
Fastighetsägare	2 kap. 7§
Fissioner	37 kap.
Flyktingar	8 kap. 13§
Fordringsrätter, avyttring av	48 kap.
Forskning och utveckling	16 kap. 9§
Frukt- och bärodlingar	20 kap. 17-19§§
Fusioner	37 kap.
Fusion eller fission, utgifter för	16 kap. 7§
Fysiska personer; skattskyldighet för	3 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	56 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag; utdelning och kapitalvinst	57 kap.
Förbjudna lån; inkomstslaget tjänst	11 kap. 45§
Förbjudna lån; inkomstslaget näringsverksamhet	15 kap. 3§
Förbättringsutgifter för fastigheter	45 kap. 11-15§§
Förbättringsutgifter för bostadsrätter	46 kap. 8-12§§
Förklaringar av termer och uttryck	2 kap.
Förlustavyttring från HB till företag i intressegemenskap	46 kap. 16§
Förluster på grund av redovisningsskyldighet	12 kap 33§
Förlust vid avyttring av HB-andel	50 kap. 9-11§§
Förmåner	11 kap. 2-28§§
Förpliktelser	44 kap. 15§
Försäkring av finansiella instrument	55 kap. 5-9, 11§§
Försäkringsföretag	39 kap. 2-13§§
Försäkringsåterbäring	8 kap. 24§

Förvaltningsutgifter	42 kap. 6§
Föräldrapenning	11 kap. 31§
G	
Garantiutgifter	16 kap. 3-6§§
Grundavdrag	63 kap.
Grundläggande bestämmelser	1 kap.
Grupplivförsäkringar	16 kap. 25§
Grupplivförsäkringar enligt vissa avtal	15 kap. 9§
Gåva	8 kap. 2§
H	
Handel med fastigheter	27 kap. 2-8, 18§§
Handelsbolag	5 kap.
Handelsbolags avyttring till företag i intressegemenskap	45 kap. 31§
Handelsbolags överlåtelse till delägare m.fl.	45 kap. 30§
Hemresor	12 kap. 24§
Hittelön o.likn.	8 kap. 30§
Hobbyverksamhet, avdrag i	12 kap. 37§
Hyreshusenhet	2 kap. 15§
Hälso- och sjukvård m.m., avdrag för	16 kap. 22-24§§
I	
Ideella föreningar	7 kap. 7-13§§
Industrienhet	2 kap. 15§
Inkomstslaget tjänst	10-12 kap.
Inkomster i annat än pengar	61 kap.
Inskränkningar i avdragsrätten under tjänst	12 kap. 2-4§§
Inställelse i domstol	8 kap. 27§
Inställelseresor	12 kap. 25§
Insättningsgaranti	55 kap. 2-4§§
Intäkter i näringsverksamhet	15 kap.
Inventarier	18 kap.
Inventarier vid fastighetsavyttring	45 kap. 10§
Investerarskydd	55 kap. 5-11§§
Investmentföretag	39 kap. 14-20§§
J	
Juridisk person; definition	2 kap. 3§
Juridiska personer; skattskyldighet för	6 kap.
- obegränsat skattskyldiga	6 kap. 3-6§§
- begränsat skattskyldiga	6 kap. 7-17§§
K	
Kapitalförluster	44-54 kap.
Kapitalförluster på delägarrätter och fordringsrätter	48 kap. 19-27§§
Kapitalförsäkring	8 kap. 14§, 58 kap. 2-20,34§§

Kapitalintäkter	42 kap.
Kapitalkostnader	42 kap.
Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet	25 kap.
Kapitalvinst näringsbeting andel	25a kap.
Kapitalvinst, onoterade företag	43 kap. 8§
Kapitalvinster	44-54 kap.
Kommissionärsförhållanden	36 kap.
Kommunalförbund	7 kap. 2§
Kommunal inkomstskatt	65 kap. 3-4§§
Kommuner	7 kap. 2§
Kommunalt bidrag	44 kap. 18§
Koncernbidrag	35 kap.
Koncernbidragsspärren	40 kap. 10, 14, 18-19§§
Koncerninterna andelsavyttringar	25 kap. 6-27§§
Koncern, svensk	2 kap. 5§
Kontaktsnedskrivning	18 kap. 23§
Kooperativa föreningar	39 kap. 21-24§§
Kostförmån	61 kap. 3-4, 13-14§§
Kungahuset	3 kap. 16§
Kvoter i kapital	45 kap. 33§
Kvotering av kapitalvinst	46 kap. 18§
Kärnbränsle	16 kap. 6§
L	
Lager	17 kap. 3-22§§
Landsting	7 kap. 2§
Lantbruksenhet	2 kap. 15§
Levnadskostnader m.m.	9 kap. 2-3§§
Livräntor	11 kap. 37§
Livräntor som ersättning	44 kap. 35-39§§
Lotterier	42 kap. 25§
Lotterivinster	8 kap. 3§
Lägenhetsutrustning	46 kap. 4§
Lättnadsutrymme, sparat	43 kap. 6-7§§
Löneunderlag	43 kap. 12-16§§
M	
Makar och sambor	2 kap. 20§
Make, ersättning till	60 kap. 3-11, 13-14§§
Marie Curiestipendium	11 kap. 46§
Markanläggningar	20 kap.
Markinventarier	20 kap. 15-16§§
Marknadsnotering	43 kap. 9-10§§
Marknadsvärde	61 kap. 2§

Marknadsvärdet överskrids	44 kap. 17§
Medlemsavgifter	15 kap. 2§
Mervärdesskatt, ingående	16 kap. 16§
Mervärdesskatt, utgående	15 kap. 6§
Mutor	9 kap. 10§
N	
Nyttjanderättshavares förbättringar	9 kap. 26-29§§
Näringsbetingad andel	24 kap. 13-16§§
Näringsbetingade andelar, avyttring	25a kap.
Näringsbidrag	29 kap.
Näringsbidrag; utgifter som täcks av	44 kap. 18§
Näringsbostadsrätt	2 kap. 19§
Näringsbostadsrätt blir privatbostadsrätt	41 kap. 7§
Näringsfastighet	2 kap. 14§
Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet	41 kap. 7§
Näringsverksamheter, en eller flera	14 kap. 10-13§§
Närstående	2 kap. 22§
O	
Obegränsat skattskyldiga	3 kap. 3-16§§
Omedelbart avdrag för anskaffning	19 kap. 6§
Omkostnadsbelopp	44 kap. 14§
Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser	45 kap. 25§
Omkostnadsbelopp; fastigheter	45 kap. 11-29§§
Omkostnadsbelopp för bostadsrätter	46 kap. 5-14§§
Omkostnadsbelopp för delägarrätter och fordringsrätter	48 kap. 7-17§§
Omkostnadsbelopp för HB-andelar	50 kap. 3-6§§
Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser	45 kap. 24§
Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar	45 kap. 19-23§§
Onoterade företag	43 kap.
Optioner	44 kap. 12§
Organisationsutgifter	16 kap. 8§
Oriktig prissättning	14 kap. 19-20§§
P	
Passiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Pensionsförsäkringar	42 kap. 4-5§§ 58 kap. 2-20, 34§§
Pensionssparande	62 kap. 8§
Pensionssparavdrag	59 kap.
Pensionssparkonton	42 kap. 4-5§§ 58 kap. 21-34§§
Pensionskostnader, arbetsgivares	28 kap.
Pensionsstiftelser	7 kap. 2§
Pensionsutgifter	58 kap. 4-16§§

Periodiska inkomster	3 kap. 23§, 6 kap. 19§
Periodiska understöd	11 kap. 47 §, 62 kap. 7§
Personalstiftelser	16 kap. 14§
Personalstiftelser, ersättning från	15 kap. 5§
Personskada; engångsbelopp vid	11 kap. 38-39§§
Prisbasbelopp	2 kap. 27§
Privat- eller näringsbostadsrätt?	46 kap. 3§
Privatbostad	2 kap. 8-12§§
Privatbostadsfastighet	2 kap. 13§
Privatbostadsföretag	2 kap. 17§, 39 kap. 25-27§§
Privatbostadsföretag, utdelning från	42 kap. 28§
Privatbostadsrätt	2 kap. 18§
Pågående arbeten	17 kap. 23-32§§
R	
Reparation och underhåll av andelshus	19 kap. 3§
Reparation och underhåll av byggnad	19 kap. 2§
Reparationsfond	46 kap. 4§
Representation	16 kap. 2§
Reseförmån	61 kap. 12-14§§
Reseskyddsförsäkringar	16 kap. 26§
Resor med egen bil i näringsverksamhet	16 kap. 27§
Resor med egen bil i tjänst	12 kap. 27§
Restvärdesavskrivning	18 kap. 13-22§§
Resultatet	10 kap. 16§
Resultatet av näringsverksamhet	14 kap.
Räkenskapsenlig avskrivning	18 kap. 13-22§§
Räntebidrag	42 kap. 26§
Räntefördelning	33 kap.
Ränteförmån	61 kap. 15-17§§
Räntor	42 kap. 7-11§
Räntor i näringsverksamhet	24 kap. 1-10§§
Räntor och avgifter, ej avdragsgilla	9 kap. 7-8§§
Räntor; skattefria	8 kap. 6-8§§
Rörelse	2 kap. 24§
S	
Sambruksföreningar	39 kap. 28§
Samfälligheter	6 kap. 6§, 39 kap. 29§
Samfällighet, inkomster i	15 kap. 10§, 42 kap. 29§
Sanktionsavgifter	9 kap. 9§
Sakskadeersättningar	8 kap. 22-23§§
Sexmånadersregeln	3 kap. 9-13§§
Sjukersättning o.likn.	8 kap. 15-20§§

Sjukpenning	11 kap. 30§
Sjukpenning i näringsverksamhet	15 kap. 8§
Sjukvårdsutgifter	11 kap. 42§
Självförvaltning	8 kap. 31§
Sjöinkomstavdrag	64 kap.
Skadeersättningar	45 kap. 26§
Skadestånd, arbetsrättsliga	16 kap. 15§
Skalbolag	49a kap.
Skatteberäkning	65 kap.
Skattefria inkomster	8 kap.
Skattemässigt värde	2 kap. 31-33§§
Skatter	1 kap. 3 och 4§§
Skatter, ej avdragsgilla	9 kap. 4§
Skatter, särskilda	16 kap. 17§
Skattereduktion	65 kap. 9-12§§
Skattesats för juridiska personer	65 kap. 14§
Skattskyldighet	3-7 kap.
Skattskyldighet enligt andra lagar	3 kap. 21§, 6 kap. 18§
Skogsavdrag	21 kap. 4-19§§
Skogsfrågor	21 kap.
Skogskonto och skogsskadekonto	21 kap. 21-40§§
Skyddskläder och skyddsutrustning	12 kap. 32§
Småhus	2 kap. 15§
Småhusenhet	2 kap. 15§
Sparbanker	39 kap. 30-31§§
Sparbankernas säkerhetskassa	39 kap. 30-31§§
Staten	7 kap. 2§
Statlig inkomstskatt	65 kap. 5-8§§
Statligt bidrag	44 kap. 18§
Statslåneräntan	2 kap. 28§
Stiftelser	7 kap. 3-6§§
Stipendier	8 kap. 5§
Strejkersättning	11 kap. 29§
Svenska Filminstitutet, avgifter och bidrag till	16 kap. 11§
Substansminskning	20 kap. 20-28§§
Sverige	2 kap. 30§
Säljoption	44 kap. 19§
Särskilt grundavdrag	63 kap.
Sökord	2 kap. 1§
T	
Taxerad förvärvsinkomst	1 kap. 5§
Taxerad inkomst	1 kap. 7§
Taxeringsenhet	2 kap. 15§, 45 kap. 3-4§§

Taxeringsvärde	2 kap. 15§
Taxeringsår	1 kap. 12§
Teckningsrätter o.likn.	4 kap. 20§
Tekniska museet, bidrag till	6 kap. 10§
Terminer	44 kap. 11§
Testamente	8 kap. 2§
Tjänsteinkomster	11 kap.
Tjänsteresor med bil	12 kap. 5§
Tomträttsavgälder	42 kap. 27§
Tomtrörelse	27 kap. 9-18§§
Trossamfund	7 kap. 14§
Tävlingsvinster	8 kap. 3§
U	
Underhåll till patienter m.m.	8 kap. 25§
Underlaget för skatten	1 kap. 5-10§§
Underprisöverlåtelser	23 kap.
Underprisöverlåtelser av bostadsrätt från HB till delägare	46 kap. 15§
Underprisöverlåtelser från delägare till företag	53 kap.
Underskott, av andelshus	42 kap. 33§
Underskott, av avslutad verksamhet	42 kap. 34§
Underskott, avdrag för	62 kap. 2-4§§
Underskott i ekonomiska föreningar	40 kap. 23§
Underskott i kommanditbolag eller vissa handelsbolag	14 kap. 14-15§§
Underskott i litterär, konstnärlig o.likn. verksamhet	62 kap. 4§
Underskott i nystartad verksamhet	62 kap. 3§
Underskott i näringsverksamhet	45 kap. 32§, 46 kap. 17§
Underskott i sparbanker	40 kap. 23§
Underskott i statliga kreditinstitut	40 kap. 22§
Underskott, tidigare års	40 kap.
Underskott vid ackord	40 kap. 21§
Underskott vid konkurs	40 kap. 20§
Upphovsmannakonto	32 kap.
Uppskov	45 kap. 27§
Uppskovsavdrag	47 kap.
Uppskov med beskattning av andelsbyten	49 kap.
Utbildning, ersättning vid	11 kap. 33-35§§
Utbildning vid omstrukturering	12 kap. 31§
Utdelning	42 kap. 12-24§§
Utdelning i näringsverksamhet	24 kap. 11-22§§
Utdelning, i onoterade företag	43 kap. 3-5§§
Utgifter; ej avdragsgilla	9 kap.
Utgift för arbeten i byggnadsrörelse	19 kap. 17§

Utgifter för skattefria inkomster	9 kap. 5-6§§
Utgifter innan näringsverksamheten startar	16 kap. 37§
Utgifter som inte ska dras av	9 kap.
Uthyrning	42 kap. 30-32§§
Utländska företeelser	2 kap. 2§
Utländska pensionsförsäkringar	11 kap. 43§
Utländska socialförsäkringsavgifter	62 kap. 6§
Utländska skatter, avdrag för	16 kap. 18-19§§
Utländsk beskattning	65 kap. 15-16§§
Utländsk juridisk person	6 kap. 8, 12-17§§
Utländskt bolag	6 kap. 9-10§§
Utländsk valuta, betalning i	54 kap.
Utrangering	19 kap. 7§
Utskiftningar	42 kap. 18-21, 23§§
Uttag ur näringsverksamhet	22 kap.
Utvecklingsbolag, bidrag till	16 kap. 12§
V	
Valutakurs	44 kap. 16§
Verkligt värde	17 kap. 2§
Verksamhetsavyttringar	38 kap.
Verksamhetsgren	2 kap. 25§
Vårdbidrag	11 kap. 31, 32§§
Värdeminskningsavdrag	19 kap. 4,5§§, 45 kap. 16§
Värdeminskningsavdrag m.m. vid arv, gåva, m.m.	19 kap. 18§
Värdepapper i konkurs	44 kap. 34§
Värdepappersfonder	6 kap. 5§, 39 kap. 14-20§§
Värdepappersfonder, sammanläggning eller delning av	48 kap. 18§
Värdepapper vid likvidation	44 kap. 33§
Värdering av inkomster i annat än pengar	61 kap.
Väsentlig anknytning	3 kap. 7§
Y	
Yrkesfiskares ökade levnadskostnader	16 kap. 36§
ÅÄÖ	
Återföring	2 kap. 34§
Återföring av värdeminskningsavdrag	26 kap.
Återföring vid avyttring av kapitaltillgångar	26 kap. 2-11§§
Återföring vid avyttring av lagertillgångar	26 kap.12-13§§
Ökade levnadskostnader, tillfälligt arbete/dubbel bosättning	12 kap. 18-22§§
Ökade levnadskostnader, tjänsteresor	12 kap. 6-17§§
Överlåtelse till staten, landsting eller kommun	14 kap. 17-20§§
Överlåtna pensioner	3 kap. 22§

Sammanställning av termer och uttryck i IL

A	
allmänna saluvärdet	ersätts med marknadsvärdet
andel	beteckning på aktier, andel o.dyl.
andel av s.k. äkta bostadsföretag	ersätts med privat bostadsrätt/näringsbostadsrätt
anskaffningsutgift	ersätter anskaffningsvärde och ingångsvärde
anskaffningsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
arbetsresor	ersätter resor mellan bostad och arbetsplats
avdragsgill utgift	ersätts med en utgift som ska dras av
avliden	ersätts med död
avsättningar	ersätter reserveringar
B	
befriad från skattskyldighet	ersätts med inte skattskyldig/undantagen från skatt-skyldighet
begränsat skattskyldig	ersätter ej bosatt i Sverige
begära	ersätter yrka
bevilja dispens	ersätts med medge
bosatt i Sverige	avser den som är bosatt här. Omfattar inte stadig-varande vistelse eller väsentlig anknytning. Ersätts med ingår i obegränsat skattskyldig.
bostadsrättsförening mm	ersätts av privatbostadsföretag
D	
delägarrätter	ersätter till viss del finansiella instrument
dubbelbeskattningsavtal	ersätts med skatteavtal
död	ersätter avliden
E	
egendom	ersätts med tillgångar
ej bosatt i Sverige	ersätts med begränsat skattskyldig
erhålla	ersätts med få
ersättning	ersätter köpeskilling och vederlag
expansionsfond	ersätter expansionsmedel
expansionsfondskatt	ersätter expansionsmedelsskatt
expansionsmedel	ersätts med expansionsfond
expansionsmedelsskatt	ersätts med expansionsfondskatt
F	
finansiella instrument	ersätts med delägarrätter, fordringsrätter eller värdepapper

finns	ersätter föreligga
fission	delas upp i kvalificerade respektive andra fissioner
fordringsrätter	ersätter till viss del finansiella instrument
fusion	delas upp i kvalificerade respektive andra fusioner
fysisk person	levande personer och dödsbon
få	ersätter erhålla
fåmansägt handelsbolag	ersätts med fåmanshandelsbolag
förbättrande reparation	ersätter värdehöjande reparation
förbättringskostnad	ersätts med förbättringsutgift
förbättringsutgift	ersätter förbättringskostnad
fördelningsunderlag	ersätts med kapitalunderlag för räntefördelning
föreligga	ersätts med finns
förlustföretag	ersätts med underskottsföretag
förpliktelse	ersätter åtagande
förrättning	ersätts med tjänsteresa
förvärvskälla	innebär att det finns en näringsverksamhet
G	
gammalt underskott	har försvunnit, används inte
gottskriven	ersätts med tillgodoräknats
gällande ingångsvärde	ersätts med avdragsutrymme
H	
handelsbolag	ersätts med svenska handelsbolag
honorärkonsul	ersätter olönad konsul
huvudsaklig	avser ca 75%
I	
i den mån	ersätts med till den del eller i den utsträckning
ingångsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
inkomst	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna inkomster
inkomst av	ersätts med överskott eller underskott
inte skattskyldig	ersätter befriad från skattskyldighet
intäkt	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna inkomster
inventarier	omfattar även immateriella rättigheter m.m.
J	
juridisk person	omfattar inte handelsbolag eller dödsbon, omfattar däremot svensk värdepappersfond
justerat ingångsvärde	ersätts med justerad anskaffningsutgift
jämkas	ersätts med justeras
K	
kapitalförlust	ersätter realisationsförlust
kapitalvinst	ersätter realisationsvinst
kapitalunderlag för räntefördelning	ersätter fördelningsunderlag
karriärkonsulat	ersätter lönat konsulat

klart framgå	används där beviskraven är stängare än normalt
klart övervägande del	ca 60% och uppåt
koncernintern andelsöverlåtelse	ersätts med koncernintern andelsavyttring
kontraktsavskrivning	ersätts med kontraktsnedskrivning
kostnad	används bara för periodiserande och beskattningsår-sanknutna utgifter
kvalificerad andel	omfattar andelar där inte utomstående äger del i företaget i betydande omfattning
köpeskilling	ersätts med ersättning
L	
lagertillgång	ersätter omsättningstillgång
landstingskommun	ersätts med landsting
lönat konsulat	ersätts med karriärkonsulat
M	
marknadsvärde	ersätter allmänna saluvärdet
make	särskilda regler för när makar behandlas som gifta
medge	ersätts med får, om det inte avser dispens
medgivna	ersätts med gjorda
N	
näringsbetingad andel	avser bara sådana andelar som avses i 24:16 IL
näringsverksamhet	avser inkomstslag och beräkningsenhet
närmast föregående beskattningsår	ersätts med det föregående beskattningsåret
O	
obegränsat skattskyldig	ersätter bosatt i Sverige
olönad konsul	ersätts med honorärkonsul
omkostnadsbelopp	slutsumman av det som ska dras av vid en kapital-vinstberäkning
omsättningstillgång	ersätts med lagertillgång
option	avser även sådan som inte lämpar sig för allmän omsättning
P	
personligt lösöre	ersätts med personliga tillgångar
privatbostadsföretag	ersätter bostadsrättsförening m.m.
privatbostadsrätt	ersätter en privat andel i ett s.k. äkta bostadsföretag
R	
realisationsförlust	ersätts med kapitalförlust
realisationsvinst	ersätts med kapitalvinst
reduceras	ersätts med minskas
reserveringar	ersätts med avsättningar
resor mellan bostad och arbetsplats	ersätts med arbetsresor
ringa	avses ca 5 - 10%
rörelse	mer inskränkt än näringsverksamhet

S

ska anses som en skattskyldig	innebär att denne ska inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation och motsvarande uttryck
skatt på förvärvsinkomst	finns inte för juridisk person, de har bara beskattningsbar inkomst
skatteavtal	ersätter dubbelbeskattningsavtal
skattekronor och skatteören	uttrycks istället i procent av beskattningsunderlaget
skattemässigt restvärde	ersätts med skattemässigt värde
skattepliktig inkomst	ersätts med inkomsten ska tas upp som intäkt
sparad lättnad	ersätts med sparat lättnadsutrymme
sparad utdelning	ersätts med sparat utdelningsutrymme
så gott som uteslutande	avser 90 - 95%

T

takbelopp	ersätts med kapitalunderlag för expansionsfond
termin	avser bara sådant som lämpar sig för allmän omsättning
tillgodoräknats	ersätter gottskriven
tillgångar	ersätter egendom
tillgänglig för lyftning	ersätts med den kan disponeras
tjänsteresa	ersätter förrättning

U

undantagen från skattskyldighet	ersätter befriad från skattskyldighet
underskottsföretag	ersätter förlustföretag
utgift	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna utgifter
utgift som ska dras av	ersätter avdragsgill utgift
utgår	ersätts med betalas ut, lämnas
utgör	ersätts med är, vara, består av, bildar
(i) utlandet	ersätts med utomlands
utländskt dödsbo	dödsbo efter den som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Termen omfattar även situationer som räknades upp i punkt 1b av anv. till 22 § KL

V

verksamhetsgren	del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse
vederlag	ersätts med ersättning
verksamhetsöverlåtelse	ersätts med verksamhetsavyttring
visa	ersätts med klart framgå om beviskravet är högre än normalt
värdehöjande reparation	ersätts med förbättrande reparation
värdepapper	ersätter till viss del finansiella instrument, avser även motsvarande papperslösa tillgångar
väsentlig	avses ca 40%

Y

yrka	ersätts med begära

ÅÄÖ

åtagande	ersätts med förpliktelse
återläggning	ersätts med återföring
överlåtaren	ersätts med den tidigare ägaren vid arv och testamente
övervägande	mer än 50%

Rättsfallsregister

Högsta domstolen
NJA 1951 s 6, 57
NJA 1980 s. 642, 64
NJA 1985 s. 264, 157
NJA 1989 s. 452, 125
NJA 1990 s. 343, 57
NJA 1992 s. 717, 56
NJA 1995 s. 742, 32

Riksskattenämnden
RN 1956 nr 1:10, 528
RN 1957 4:3, 72
RN 1958 nr 1:10, 221
RN 1959 3:7, 72
RN 1960 4:4, 537
RN 1962 4:5, 537
RN 1968 nr 6:3, 221
RN 1969 3:4, 72

RRK
RRK K80 1:4, 222
RRK R76 1:70, 88

RSV:s förhandsbesked m.m.
RSV 2001 :19, 292, 294
RSV 2001:19, 93
RSV 2001:41, 266
RSV 443 utg. 2, 529
RSV 625 utg. 3, 526
RSV Dt 1983 :2, 229, 233
RSV Dt 1993 :1, 241
RSV FB Dt 1977 :10, 133
RSV FB/Dt 1985 :1, 223
RSV/Dt 1983 :26, 228
RSV/FB Dt 1978:2, 221
RSV/FB Dt 1979:3, 254
RSV/FB Dt 1980:18, 221
RSV/FB Dt 1982 :1, 219
RSV/FB Dt 1982 :14, 222
RSV/FB Dt 1982 :18, 221
RSV/FB Dt 1982 :19, 221
RSV/FB Dt 1982 :8, 220
RSV/FB Dt 1983 :12, 229
RSV/FB Dt 1983 :19, 226
RSV/FB Dt 1983 :33, 221
RSV/FB Dt 1983 :42, 226
RSV/FB Dt 1985 :1, 226
RSV/FB Dt 1985 :13, 160
RSV/FB Dt 1985 :24, 256
RSV/FB Dt 1985 :30, 256

Regeringsrätten
RÅ 1922 ref. 50, 528, 532
RÅ 1928 ref. 58, I och II, 219
RÅ 1929 Fi 2032, 537
RÅ 1929 Fi 396, 537
RÅ 1929 ref. 102, 528
RÅ 1931 Fi 1367, 528
RÅ 1936 Fi 97, 528, 532
RÅ 1937 Fi 33, 537
RÅ 1939 ref. 39, 220
RÅ 1941 ref. 51, 133
RÅ 1941 ref. 56, 528, 530, 533
RÅ 1942 Fi 1040, 133
RÅ 1942 ref. 9, 144
RÅ 1947 Fi. 632, 110
RÅ 1948 ref. 34, 126
RÅ 1950 Fi 1, 133
RÅ 1950 not. 144, 135
RÅ 1951 ref. 22, 219
RÅ 1953 Fi 774, 135
RÅ 1953 ref. 4, 147
RÅ 1954 Fi 1162, 52
RÅ 1955 ref. 21, 521, 528, 530, 531
RÅ 1956 Fi 1776, 64
RÅ 1958 ref. 20, 142
RÅ 1959 Fi 1849, 35
RÅ 1959 ref. 4, 64
RÅ 1959 ref. 40, 87
RÅ 1960 ref. 27, 125
RÅ 1961 ref. 45, 131
RÅ 1962 Fi. 933, 112

RÅ 1962 ref. 2, 153, 157
RÅ 1963 Fi. 1503, 111
RÅ 1963 ref. 48, 537
RÅ 1964 Fi 948, 128
RÅ 1965 ref. 11, 125, 131
RÅ 1966 Fi 192, 166
RÅ 1966 Fi 320, 532
RÅ 1966 Fi 506, 135
RÅ 1966 Fi 855, 220
RÅ 1967 Fi 1446, 222
RÅ 1968 Fi 1773, 536
RÅ 1968 Fi 2036, 41
RÅ 1968 Fi. 2106, 144
RÅ 1968 Fi. 945, 112
RÅ 1968 ref. 59, 125, 130
RÅ 1968 ref. 60, 535
RÅ 1968 ref. 79, 125, 131
RÅ 1969 Fi 1484, 166
RÅ 1969 Fi 1723, 219
RÅ 1970 Fi 1410, 154
RÅ 1970 Fi 248, 532
RÅ 1970 Fi. 579, 111
RÅ 1970 Fi. 600, 144
RÅ 1970 ref. 52, 41
RÅ 1971 Fi 1609, 222
RÅ 1971 Fi 728, 532
RÅ 1971 Fi. 1943, 144
RÅ 1971 Fi. 1944, 144
RÅ 1971 Fi. 922, 112
RÅ 1973 A 194, 64
RÅ 1973 Fi. 772, 144
RÅ 1974 A 1007, 220
RÅ 1974 A 1607, 159
RÅ 1974 A 724, 397
RÅ 1976 Aa 47, 539
RÅ 1976 ref. 170, 531, 532
RÅ 1976 ref. 28, 397
RÅ 1977 ref. 32, 144
RÅ 1978 1:70, 125, 130
RÅ 1979 1:49, 256
RÅ 1979 1:81, 534
RÅ 1979 1:96, 534
RÅ 1979 Aa 12, 503
RÅ 1981 1:24, 138
RÅ 1981 1:76, 135
RÅ 1981 1:89, 125, 146
RÅ 1982 Aa 108, 75
RÅ 1982 Aa 148, 133
RÅ 1983 1:54, 131
RÅ 1983 1:65, 236
RÅ 1983 Aa 225, 504, 505
RÅ 1983 Aa 226, 64, 72
RÅ 1983 ref. 1:3, 125, 131
RÅ 1984 1:92, 135
RÅ 1986 ref. 104, 539
RÅ 1986 ref. 123, 86
RÅ 1986 ref. 52, 64
RÅ 1986 ref. 53, 29
RÅ 1986 ref. 72, 38
RÅ 1987 not 241, 35
RÅ 1987 not. 176, 534
RÅ 1987 not. 439, 539
RÅ 1987 ref. 145, 63
RÅ 1987 ref. 158, 488
RÅ 1987 ref. 46, 222
RÅ 1987 ref. 49, 64
RÅ 1987 ref. 51, 34
RÅ 1988 not. 270 och not. 276, 29
RÅ 1988 not. 723, 226
RÅ 1988 ref. 121, 87
RÅ 1988 ref. 21, 88
RÅ 1988 ref. 45, 29
RÅ 1988 ref. 65, 61
RÅ 1988 ref. 90, 525
RÅ 1989 ref. 112, 228
RÅ 1989 ref. 119, 34, 228
RÅ 1989 ref. 31, 180
RÅ 1989 ref. 32, 134
RÅ 1989 ref. 57, 415
RÅ 1989 ref. 70, 157
RÅ 1990 not. 101, 245
RÅ 1990 not. 110, 226
RÅ 1990 not. 164, 226
RÅ 1990 not. 19, 226
RÅ 1990 not. 193, 539
RÅ 1990 not. 274, 111
RÅ 1990 not. 407, 226
RÅ 1990 ref. 102, 64
RÅ 1990 ref. 90, 504
RÅ 1991 not. 246, 531, 533
RÅ 1991 not. 335, 111
RÅ 1991 ref. 88, 166
RÅ 1992 not. 29, 523
RÅ 1992 not. 9, 38

RÅ 1992 ref. 17, 87
RÅ 1992 ref. 56, 34
RÅ 1992 ref. 94, 68, 289
RÅ 1993 not. 745, 64, 73
RÅ 1993 ref. 67, 86
RÅ 1993 ref. 83, 503
RÅ 1993 ref. 99, 272, 278
RÅ 1994 not. 487, 82
RÅ 1994 not. 655, 188
RÅ 1994 ref. 22, 68, 69
RÅ 1994 ref. 44, 503
RÅ 1994 ref. 52 I och II, 82
RÅ 1994 ref. 52 II, 112
RÅ 1995 not. 379, 306
RÅ 1995 not. 406, 166
RÅ 1995 ref. 19, 286
RÅ 1995 ref. 33, 112
RÅ 1995 ref. 35, 64, 111
RÅ 1995 ref. 83, 66, 68, 69
RÅ 1996 not. 177, 61
RÅ 1996 not. 240, 112
RÅ 1996 not. 65, 170
RÅ 1996 ref. 72, 309
RÅ 1997 not. 126, 111, 112
RÅ 1997 ref. 11, 66, 68, 69, 72
RÅ 1997 ref. 48, 276
RÅ 1997 ref. 5 I, 29
RÅ 1997 ref. 71, 273
RÅ 1998 not. 195, 36
RÅ 1998 not. 59, 207
RÅ 1998 ref. 18, 240, 251
RÅ 1998 ref. 25, 50
RÅ 1998 ref. 53, 69, 70, 72
RÅ 1998 ref. 6, 185
RÅ 1998 ref. 9, 57
RÅ 1999 not 277, 286
RÅ 1999 not. 18, 70, 71, 72
RÅ 1999 not. 251, 71
RÅ 1999 ref. 13, 73, 74
RÅ 1999 ref. 28, 276, 303
RÅ 1999 ref. 29, 172
RÅ 1999 ref. 30, 38, 184
RÅ 1999 ref. 35, 74
RÅ 1999 ref. 58, 164
RÅ 1999 ref. 59, 540
RÅ 1999 ref. 70, 299
RÅ 1999 ref. 74, 180, 185
RÅ 2000 not. 121, 423
RÅ 2000 not. 146, 65, 70, 72
RÅ 2000 not. 38, 48
RÅ 2000 not. 47, 105
RÅ 2000 not. 75, 174
RÅ 2000 not. 86, 423
RÅ 2000 ref. 18, 168
RÅ 2000 ref. 21 I, fhb, 195
RÅ 2000 ref. 21 II, 180
RÅ 2000 ref. 29, 526
RÅ 2000 ref. 38, 292
RÅ 2000 ref. 41, 523
RÅ 2000 ref. 47, 287, 289
RÅ 2000 ref. 47 I och II, 292
RÅ 2000 ref. 47 II, 295
RÅ 2000 ref. 56, 281
RÅ 2000 ref. 64, 37
RÅ 2001 not 25, 72
RÅ 2001 not. 110, 401
RÅ 2001 not. 139, 168
RÅ 2001 not. 145, 170
RÅ 2001 not. 188, 423
RÅ 2001 not. 196, 151
RÅ 2001 not. 24, 423, 424
RÅ 2001 not. 25, 65, 68, 71, 72
RÅ 2001 not. 25., 70
RÅ 2001 ref. 15, 44
RÅ 2001 ref. 24, 429
RÅ 2001 ref. 28, 60
RÅ 2001 ref. 37, 302
RÅ 2001 ref. 37 I, 304
RÅ 2001 ref. 37 I och II, 304
RÅ 2001 ref. 37 II, 304
RÅ 2001 ref. 49, 168
RÅ 2001 ref. 5, 271
RÅ 2001 ref. 51, 275
RÅ 2001 ref. 55, fhb, 49
RÅ 2001 ref. 6, 505, 506
RÅ 2001 ref. 79, 180, 185
RÅ 2002 ref. 24 (fhb), 183
RÅ 2002 ref. 27, 278
RÅ 2002 ref. 52, 166
RÅ76 ref. 170, 528
RÅ78 1:52 och 1:97, 263
RÅ79 1:81, 526, 531

RÅ79 Aa 228, 87
RÅ80 Aa 152, 166
RÅ81 1:1, 54, 55
RÅ81 1:20, 526
RÅ81 1:4, 104
RÅ81 1:7, 527, 528
RÅ82 1:5, 530, 532, 533
RÅ82 1:60, 220
RÅ82 1:61, 256
RÅ82 1:80, 256
RÅ83 1:42, 61, 62
RÅ83 1:48, 237
RÅ83 1:82, 281
RÅ85 1:10, 61
RÅ85 1:72, 41, 44
RÅ85 1:86, 539
RÅ85 1:88, 239
RÅ85 1:93, 239
RÅ85 Aa 144, 63
RÅ85 Aa 208, 41
RÅ85:10, 62

Skatterättsnämnden
SRN 1999-11-22, 418, 423
SRN 2000-11-01, 422
SRN 2001-06-12, 422
SRN 2001-06-14, 422
SRN 2002-03-20, 422

Sakregister

A

Ackord, 521
Ackumulerad inkomst, 158
  dödsbo, 158
Aktiebolag, 23
Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag, 229
  andel i handelsbolag, 231
  byggnadsarbete på egen fastighet, 236
  fastighet i handelsbolag, 232
  fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening, 232
  fastighetsförvaltande företag, 229
  fastighetsförvaltning, 229
  fåmansaktiebolag, 237
  fåmansföretag/företagsledare, 231
  intressegemenskap, 231
  lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag, 235
  lager av material, 236
  ränta på eget kapital, 237
  slumrande byggnadsrörelse, 237
  uppgiftsskyldighet, 238
  uttagsbeskattning, 236
  vinstberäkning av lagerfastighet, 239
  vinstpåslag, 236
Aktieägartillskott, 60
  ovillkorligt, 61
  ränta på, 63
  villkorligt, 61
Andelsbyten
  uppskov, 586
Anläggningsfastighet, 26
Anskaffningsutgift, 468
  mottagna andelar, 468
Anteciperad utdelning, 37

B

Beloppsspärr, 455
Beskattningsinträde
  anskaffningsvärde, 621
Bestämmande inflytande, 200
Bodelning, 124, 126, 161
Bouppteckning, 147
Byggnadsrörelse, 217
  arv, testamente m.m., 228
  barn, 226
  byggnader för egen förvaltning, 219
  byggnadsrörelse, 146
  fåmansföretag/företagsledare, 226
  genomsyn av bolagskonstruktion, 221
  gåva, 228
  handel med fastigheter, 222
  makar, 225
  praxis, 218
  rättsfall, 220
  tomtrörelse, 219

D

Definitiv förlust, 75
Delägarrätt
  kapitalförlust, 566
  kapitalvinst, 566
Dubbelbeskattning, 30
Dödsbo, 122, 161
  ackumulerad inkomst, 158
  aktier, 138
  aktiv eller passiv, 150
  allmän pensionsavgift, 128, 129
  allmänna arvsfonden, 131
  allmänna avdrag, 127
  andel i handelsbolag, 138
  andelsbyte, 140
  anskaffningsutgift, 132, 133, 138, 144, 146, 157, 160

arv, 133, 142, 143, 146, 148, 154, 156
arv och köp, 135, 149
arvingar, 122
arvsavstående, 124, 131, 161
arvskifte, 125, 126, 132, 161
arvsskatteskuld, 131
bodelning, 124, 126, 132, 142, 143, 146, 149, 154, 156, 157, 161
bostadsrätter, 137
bouppteckning, 123
boutredning, 125, 131, 147
civilrätt, 122
disponibla pensionsmedel, 147
dödsboanmälan, 124
dödsbodelägare, 122, 161
dödsbosuccession, 122, 126
egenavgifter, 129
enmansdödsbo, 125, 131, 152, 154
enskild egendom, 123, 125, 130, 161
ersättningsfond, 155
expansionsfond, 151
fastighetsskatt, 156
förbättringsutgifter, 133
förmånstagare, 131
förmögenhetsskatt, 128, 130, 131, 159, 160
förvaltningsutgift, 139
förvärvsinkomster, 130
giftorättsgods, 122, 124, 125, 130, 161
grundavdrag, 127, 129, 158
hemortskommun, 126
inkomst av kapital, 130, 132
inkomst av näringsverksamhet, 141
inkomstbeskattning, 127, 128, 130
kapitaltillgång, 133
karaktärsbytet, 133, 145
konstnärs, 144
kontinuitet, 132, 141
lagertillgång, 132
lagfart, 156
laglott, 123
lantbruksenhet, 125
latent skatteskuld, 134
legatarie, 123, 161
lön, pension, 131
nystartavdrag, 153
periodiseringsfonder, 152
periodiska understöd, 158
personlig tillgång, 138, 145
privatbostad, 129, 130, 133, 159
retroaktivt skifte, 126
räntefördelning, 150
räntor, 138
saklegat, 125, 131, 156
sambolagen, 124
skattereduktion, 139
skattesubjekt, 128
skifteslikvid, 133, 148
skogsavdrag, 154
skogskonto, 154
slutligt underskott, 139, 147
statlig inkomstskatt, 130
särkullbarn, 122, 124, 161
särskild löneskatt, 128, 129
testamente, 123
underskott, 147
universell testamentstagare, 123, 161
upphovsmannakonto, 155
uppskovsavdrag, 139
utländskt dödsbo, 158
uttagsbeskattning, 142, 144, 146
äganderätt, 125

E

Egna aktier
avyttring av, 49
förvärv av, 48
Ekonomisk förening, 23
Enskild egendom, 123
Expansionsfond, 151

F

Fastighetsskatt, 156
Fission, 590
Fissioner, 460
Fusion, 590
Fusioner, 445
absorption, 445
helägt dotterbolag, 446
kombination, 445
underskott, 455
utgifter i samband med, 457
Fusionsspärr, 456

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, 261
definitioner, 262
delägare, 264
den subsidiära definitionen, 263
dödsbo, 266
ersättningar till medhjälpande make, 266
företagsledare, 265
förmåner m.m., 266
närstående, 266
ränta från fåmansföretag, 268
se Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, 269
utländsk juridisk person, 262
utvidgat fåmansföretagsbegrepp, 264
vinstandelslån, 268
vissa särbestämmelser, 268
Fåmanshandelsbolag, 261
Förbjudna lån, 54
Förpackning, 569
Försäkringsföretag, 163
livförsäkringsföretag, 163
skadeförsäkringsföretag, 163
Förtäckt utdelning, 35
Förvaltningsföretag, 38, 559
Förvärv av egna aktier, 48

G

Giftorättsgods, 161

H

Handel med fastigheter, 217
Handelsbolag, 77
ackord, 92, 94
A-kassa, 89
aktiv och passiv näringsverksamhet, 90
arbetsgivaravgifter, 85
avdrag mot vissa kapitalvinster, 91
avyttring av bostadsrätter, 100
avyttring av fastigheter, 99
begreppet näringsverksamhet, 83
begränsningar av rätten till avdrag, 98
begränsningar i avdragsrätten, 91
beskattning när delägarna är juridiska personer, 93
beskattningsort, 114
beskattningstidpunkten, 84
beskattningsår, 114
bilförmåner, 87
bostadsförmåner, 88
bostadsrätter, 100
civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag, 78
delägare med begränsat ansvar, 91, 94
delägarnas deklaration, 118
delägarrätter, 104
EEIG, 120
egen bil, 87
egenavgifter, 89
endast en delägare, 81
enkla bolag, 79, 594
ersättningsfonder, 85
expansionsfonder, 88
fastigheter, 99
fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar, 95
fastighetsskatt, 86
fordringar, 105
fåmanshandelsbolag, 118
förbjudna lån, 86, 93
fördelning av resultatet, 80
förmögenhetsbeskattning, 115
förmögenhetsskatt, 89
handel med värdepapper, 104
handelsbolagets deklaration, 116
handelsbolagets företrädare, 81
handelsbolags uppgiftsskyldighet, 116
inkomstbeskattningen, 82
kapitalförlust, 593
kapitalförluster, 97
kapitalvinst, 593
kommanditbolag, 80
kommanditdelägare, 91, 94
konkurs, 92, 94
likvidation, 81
litterär och konstnärlig verksamhet, 90
mervärdesskatt, 85
nystartad verksamhet, 90
närstående, 118

omstruktureringar, 111
optioner, 104
optionslån, 104
pensionsförsäkringar, 89
periodiseringsfonder, 88
personliga tillgångar, 105
resultatfördelning, 111
resultatfördelning mellan närstående, 112
rullning, 90
ränta på eget kapital, 87
ränta på lån till bolaget, 87
räntefördelning, 88
sjukpenning, 87
skattereduktion, 92
skogskonto, 88
skulder i utländsk valuta, 104
skuldsanering, 92
syntetiska optioner, 105
teckningsrätter, 104
tysta bolag, 79, 594
underskott, 90
uppskjuten avdragsrätt, 97
uppskov med beskattningen, 96
utländsk valuta, 104
utskiftning och uttag, 108
uttagsbeskattning, 109
valutakursreserv, 85
verksamhet i utlandet, 89
verksamheten avslutas, 91
återföring av avdrag, 101
ägarbyte under året, 112

I

Inlösen, 48
Intresseföretag
kapitalförlust, 576
Intressegemenskap
skalbolag, 609
Investmentföretag, 27, 166, 562
avskattning, 169
definition, 166
karaktärsbyte, 168

K

Kapitalförlust, 550
andel i handelsbolag, 579
derivatainstrument, 578
fastighet, 581
handelsbolag, 579
intresseföretag, 576
näringsverksamhet, 25
Kapitalplaceringandelar
definition, 547
kapitalförlust, 554
skattefri kapitalvinst, 554
skattefri utdelning, 554
Kapitalplaceringsandel, 28
Kapitalrabatt, 35
konvertibellån, 35
optionslån, 35
Kapitalvinst
näringsverksamhet, 25
skattefri, 549
Karaktärsbyte
andelar, 555
Kedjebeskattning, 30
Kommaditbolag
underskott, 25
Kommanditbolag, 25
Kommissionärsföretag, 192
Kommissionärsförhållanden, 191
Kommittentföretaget, 192
Koncern, 504
Koncernbidrag, 179
Koncerninterna andelsavyttringar, 485, 584
Koncerninterna andelsyttringar
andel, 488
efterföljande andelsbyte, 493
efterföljande lex ASEA-utdelning, 494
egendom, 500
fusion, 490
förlustregeln, 499
handelsbolag, 487
intressegemenskap, 501, 504
juridisk person, 487
köpande företaget, 486
marknadsvärdet, 501
omkostnadsbeloppet, 496, 502
oriktig prissättning, 488
säljande företaget, 486, 500
turordning, 495
turordningsregler, 502

verksamhetsavyttring, 490
Konkurs, 51, 521
arbetsgivaravgifter, 526
beslut, 522
bokföringsskyldighet, 525
förvaltning, 522
kontrolluppgifter, 525
mervärdesskatt, 526
punktskatt, 526
skatteavdrag, 526
skattedeklaration, 525
Konkursfordran, 529
Konkursförvaltare, 524
Konkursutbrott, 522
Konstnärlig verksamhet, 144
Kooperativ förening, 171
kooperativ utdelning, 172
Kvalificerad fusion, 449

L

Lex ASEA, 507, 591
Likvidation, 49
Livförsäkringsföretag, 163
Lundinregeln, 549
Lundintransaktion, 44
Lån eller utdelning, 35
Låneförbudet, 53
Lättnadsreglerna, 548

M

Massafordran, 529

N

Nedsättning av aktiekapitalet, 47
Nedsättning reservfond, 48
Nedsättning överkursfond, 48
Näringsbetingad aktie, 28
Näringsbetingad andel, 28, 41
utdelning, 40
Näringsbetingade andelar, 543
definition, 545
kapitalförlust, 548
skattefri kapitalvinst, 548
skattefri utdelning, 548

O

Olovlig utdelning, 33
Ombildning, 397
aktiebolag till handelsbolag, 407
ekonomisk förening till aktiebolag, 408
enskild näring till aktiebolag, 400
enskild näring till handelsbolag, 402
handelsbolag till aktiebolag, 404
handelsbolag till enskild näring, 403
Omstruktureringar, 513

P

Periodiseringsfonder, 152
Personlig tillgång, 138
Privatbostadsföretag, 27, 175
samfällighet, 177
schablonbeskattning, 175
äkta bostadsföretag, 175
Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m., 240
À conto-belopp, 245
blandad verksamhet, 243
byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag, 242
definition av pågående arbeten, 241
fast pris, 246
fastprisarbete, 244
gränsdragning mellan arbete på löpande räkning och arbete till fast pris, 243
intressegemenskap, 248
konsultföretag, 242
löpande räkning, 244
löpande räkningsarbete med tak, 244
när resultatavräkning ska ske, 247
pågående arbeten på fastighet, 241
vad är pågående arbeten?, 241

R

Reservfond
nedsättning, 48
Resultat från handelsbolag, 24

Retroaktivitet, 397
Revisionspromemoria
  konkursförvaltare, 526
Räntefördelning, 150
  negativ räntefördelning, 610
  positiv räntefördelning, 608, 611

S

Sambruksföreningar, 177
Samfälligheter, 177
Skadeförsäkringsföretag, 164
Skalbolag, 470, 605
  definition skalbolag, 472
  företag i intressegemenskap, 473, 474, 480
  huvudregel, 477
  ikraftträdande, 484
  jämförelsebeloppet, 474
  kompletterande säkerhet, 483
  koncerninterna fordringar, 472
  likvida tillgångar, 472, 607
  minoritetsposter, 477
  skalbolagsdeklaration, 479, 481
  SLF, 477
  säkerhet, 481, 617
  säkerhetens storlek, 482
  särskilt bokslut, 480
  tillämpningsområde, 471
  ventil, 615
  ventilen, 477
  värdepapper, 472
Skattefri kapitalvinst, 543
Skattefri utdelning, 543
Skogsavdrag, 154
Skogskonto, 154
Sparbankernas säkerhetskassa, 178
Statlig inkomstskatt
  aktiebolag, 24
  ekonomisk förening, 24

T

Tomtrörelse
  byggnadstomt, 255

U

Underprisöverlåtelse, 591
Underprisöverlåtelser, 411
  aktier, 428
  andel, 420
  avstående från underskott, 430, 434
  exempel, 414, 432, 433, 437, 438, 439
  fastigheter, 422
  företag, 419
  förtäckt lön, 415, 436
  förvaltningsföretag, 423
  handelsbolag, 420, 426, 429, 433, 436
  ideell andel, 422
  ideell förening, 425, 426
  ideella föreningar, 420
  indirekt ägande, 438
  investmentföretag m.m., 419
  karaktärsbyte, 423
  koncernbidragsrätt, 428, 431
  koncernbidragsspärren, 431
  kontanta medel, 421
  kontanter, 423
  kooperativa ekonomiska föreningar, 419
  kvalificerade andelar, 425, 427, 435, 436
  lagerfastighet, 442
  livförsäkringsföretag, 425
  nyttjanderätt, 423
  näringsfastighet, 428, 442
  näringsfastighet -lagertillgång, 443
  ombildning, 435
  omkostnadsbelopp, 418, 442
  otillbörlig skatteförmån, 412, 429
  rörelse, 421
  skatteflyktsregel, 412
  skattemässigt värde, 420
  stiftelse, 420, 425
  takbelopp, 437
  tillskott, 442
  tjänstebeskattning, 416, 439
  undantagen från skattskyldighet, 427
  underpris, 418
  underskott hos förvärvaren, 429
  utdelningsbeskattning, 439, 440
  utländska dotterbolag, 424
  utländskt bolag, 419
  verksamhetsgren, 421

värdepapper, 421, 423
återläggning av värdeminskningsavdrag, 442
äkta bostadsföretag, 419
överlåtelse, 418
Underskott, 197
aktiebolag, 25
beloppsspärr, 207
ekonomisk förening, 25
koncernbidragsspärr, 210
tidigare års, 197
Underskottsföretag, 199
Universell testamentstagare
dödsbo, 157
Upphovsmannakonto, 155
Uppskov
eftergift, 587
Uppskovsavdrag, 139
Utdelning, 31, 37, 42, 45
från utländska företag, 45
förtäckt, 31
kapitalplaceringsandelar, 43
lagerandelar, 42
maximal, 32
näringbetingade andelar, 40
till förvaltningföretag, 38
Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, 269
andelsbyte, 277, 307
andra delägarrätter, 273
basbeloppsregeln, 300, 306
beskattning av utdelning, 279
differentierad utdelning, 281
dödsbo, 276
förmögenhetsregeln, 298
gränsbelopp, 280
indexmetoden, 285
inlösen, 282
kapitalunderlagsregeln, 287
kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag, 301
kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar, 298
kvalificerad andel, 274
löneunderlag, 292
samma eller likartad verksamhet, 276
skatteberäkning inom familjen, 309
sparat utdelningsutrymme, 296
underlag för beräkning av gränsbelopp, 282
uppräknad anskaffningsutgift, 285
uppskovsbelopp vid andelsbyten, 283
utländska företag, 272
utomståenderegeln, 302
utskiftning, 282
utvidgat fåmansföretag och fåmanshandelsbolagsbegrepp, 271
verksam i betydande omfattning, 277
Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening, 37
Utdelningsbegreppet, 31
Utländska företag, 564
Utskiftade medel, 46
Utskiftning från ekonomisk förening, 52

V

Verklig förlust, 64
Verksamhetsavyttringar, 463, 590
Verksamhetsgren, 464
Vinstandelslån, 36
Värdepappersfond, 170
definition, 170
sammanläggning, 170
Värdepappershandel, 29

Y

Yrkesmässig värdepappershandel, 29

Ä

Äktenskapsförord, 161

Ö

Överföring mellan företag, 34
Överkursfond
nedsättning, 48