

28 Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägar-rätter och på andelar i svenska och utländska handelsbolag m.m.

48 kap. 26 och 27 §§, 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL
SFS 2002:540
Prop. 2001/02:140, 2001/02:SkU25, Fi2001/4621, skr.
2001/02:77,
SOU 2001:11, prop. 2001/02:1, s. 196

Sammanfattning

Genom SFS 2002:540 som trätt i kraft den 1 juli 2002 begränsas avdragsrätten för vissa kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet:

- Juridiska personers kapitalförluster på delägar-rätter får bara dras av mot kapitalvinster på delägar-rätter. Inom ett koncern-förhållande får ett företags kapitalförluster på delägar-rätter i vissa fall dras av mot ett annat företags kapitalvinster på del-ägar-rätter.
- Kapitalförluster i svenska handelsbolag på rörelsebetingade delägar-rätter får bara dras av mot handelsbolagets kapital-vinster på delägar-rätter.
- Kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag får, till den del förlusten motsvarar delägar-ens del av en värde-nedgång på en rörelsebetingad delägar-rätt i handelsbolaget, i princip bara dras av mot delägar-ens kapitalvinster på del-ägar-rätter. Detsamma gäller beträffande avdragsrätten för ka-pitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars

inkomster beskattas hos delägarna. Vid bedömningen om det föreligger en värdenedgång på delägarrrätter i handelsbolaget ska hänsyn tas till om det finns delägarrrätter som har stigit i värde.

28.1 Allmänt

Frågan om rätten till avdrag för kapitalförluster på företagsägda delägarrrätter och andelar i svenska handelsbolag måste ses mot bakgrund av reglerna för beskattning av utdelning och beskattning av kapitalvinster på företagsägda andelar.

Beskattning 2 ggr

Vinster som uppkommer i inkomstslaget näringsverksamhet ska i princip beskattas två gånger. En gång i företagssektorn och en gång i ägarledet.

- eller fler

Reglerna för beskattning av företagens kapitalvinster på andelar i dotter- och intresseföretag kan medföra att företagens vinster beskattas både i dotterföretaget och i moderföretaget, dvs. mer än en gång i företagssektorn. Dessa regler kan emellertid i praktiken kringgå.

Anpassade ägarstrukturer

Många svenska företag har sedan lång tid tillbaka strukturerat sina innehav av dotterbolag på sådant sätt att vinstgivande avyttringar av dotterbolagsaktier sker i länder där kapitalvinster på försäljning av dotterbolag inte beskattas. Förlustförsäljningar sker däremot i Sverige med avdragsrätt för den uppkomna förlusten.

T.ex. kan ett svenskt eller utländskt rörelsedrivande företag som ska avyttras ägas av ett nederländskt holdingföretag som i sin tur ägs av det svenska koncernmoderföretaget. Om andelarna i det rörelsedrivande företaget har stigit i värde, har avyttringen kunnat ske utan att kapitalvinsten beskattas genom att det nederländska holdingbolaget säljer andelarna i sitt rörelsedrivande dotterföretag. Har andelarna sjunkit i värde, har det svenska koncernmoderföretaget kunnat sälja andelar i det nederländska holdingföretaget med rätt till avdrag för förlusten (prop. 2001/02:140 s. 18)

Utredningsförslag

I SOU 2001:11 föreslog 1998 års företagsskatteutredningar att kapitalvinster – på samma sätt som gäller för utdelning mellan svenska bolag och som är huvudregel när det gäller utdelning från utländska bolag – på näringsbetingade andelar ska vara skattefria. Som en konsekvens föreslogs även att kapitalförluster vid försäljningar av sådana andelar inte längre ska få dras av.

Regeringen förklarade i budgetpropositionen för år 2002 att det var angeläget med en förändring av skattereglerna i linje med det nämnda utredningsförslaget men att ett lagförslag först skulle kunna lämnas till riksdagen under våren 2002. Av budgetpropositionen för år 2003 framgick att regeringen nu räknade med att

	ett lagförslag skulle kunna lämnas till riksdagen under våren 2003 (prop. 2002/03:1 s. 180).
Skrivelse till riksdagen den 6 dec. 2001	Regeringen gjorde under senhösten 2001 den bedömningen att det under tiden kunde föreligga risk för att reglerna om avdrag för kapitalförluster skulle komma att utnyttjas i en alltmer tilltagande omfattning och många gånger på ett icke avsett sätt. Regeringen aviserade därför i en skrivelse till riksdagen den 6 december 2001 (skr. 2001/02:77) ett kommande förslag om begränsningar i avdragsrätten i inkomstlagen näringsverksamhet för kapitalförluster på delägaraktier och på andelar i svenska handelsbolag att tillämpas fr.o.m. den 7 december 2001.
Lag	Det förslag till lagstiftning om begränsning av avdragsrätten som lades fram i prop. 2001/02:140 var mer omfattande än det som aviserats. I de delar som tillkommit och som rör kapitalförluster på andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer kan lagstiftningen tillämpas först fr.o.m. den 16 april 2002. Riksdagen fattade beslut i enlighet med förslaget i propositionen och lagen trädde i kraft den 1 juli 2002 (SFS 2002:540).
Avdragsrätten kvarstår – utnyttjandet begränsas	Ändringarna innebär inte annat än att avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar i sig kvarstår. Vad som begränsas är möjligheterna att utnyttja förlusterna. Att på en gång helt avskaffa denna avdragsrätt skulle varit en betydligt mer ingripande åtgärd (prop. 2001/02:140 sid. 21 och 24). För de företag som inte framöver kan skaffa sig någon kapitalvinst på delägaraktier att kvitta mot, får begränsningen dock effekten av ett avdragsförbud.
Verklig och definitiv	Kraven i 44 kap. 23 och 26 §§ IL att kapitalförlust för att vara avdragsgill ska vara verklig och definitiv kvarstår oförändrade.
Avdragsrätten avskaffas fr.o.m. 30 juni 2003	Genom SFS 2003:224 (prop. 2002/03:96) avskaffades beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Som en konsekvens av skattefriheten på vinster får kapitalförluster på sådana andelar inte längre dras av. Dessa nya bestämmelser tillämpas på avyttringar efter den 30 juni 2003. Se del 3 kap. 22.
28.2 Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägaraktier	
28.2.1 Kapitalförluster på delägaraktier	
Begränsning i avdragsrätten	Enligt 48 kap 26 § 1 st. IL får kapitalförluster på delägaraktier som avyttras av juridiska personer endast dras av mot kapitalvinster på delägaraktier. Ingen åtskillnad görs längre mellan för-

	luster på delägarätter som innehafts för kapitalplaceringsändamål och förluster på delägarätter som innehafts som ett led i den juridiska personens rörelse.
Fållan	Den s.k. fållan omfattar alltså nu alla kapitalförluster på delägarätter.
Outnyttjad kapitalförlust blir som ny	Till den del en förlust inte kunnat dras av mot kapitalvinster hos den juridiska person som haft förlusten eller hos någon som står i ett koncernförhållande till denne, överförs förlusten till det följande beskattningsåret. Den outnyttjade kapitalförlusten behandlas då som en under detta år nyuppkommen kapitalförlust på delägarätter hos den juridiska person hos vilken förlusten ursprungligen uppkom. Kan förlusten inte heller detta följande år utnyttjas mot någon kapitalvinst, egen eller i koncernbolag, förs den på samma sätt vidare till det därefter följande beskattningåret etc. (48 kap. 26 § 2 st. IL).
Ägarskiften	En från tidigare år outnyttjad kapitalförlust av detta slag betraktas som nyuppkommen under aktuellt beskattningsår. Den omfattas inte av reglerna om avdrag för tidigare års underskott i 40 kap. IL. Ägarskiften hos den juridiska personen medför inte att dennas avdragsrätt för ”fållade” kapitalförluster begränsas.
Fusioner och fissioner	Vad gäller fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar finns särskilda regler. Vid fusioner och fissioner finns i 37 kap. 27§ IL en begränsning i fråga om rätten för det övertagande företaget, om detta är ett fåmansföretag, att ta över det överlåtande företags rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter. Se avsnitt 16.1.7.
Verksamhetsavyttringar	Vid verksamhetsavyttringar får det köpande företaget enligt 38 kap. 17 § IL inte ta över avdragsrätten för kvarstående kapitalförluster på delägarätter. Se avsnitt 17.4.
	28.2.2 Kapitalförluster och kapitalvinster i olika koncernföretag
Koncern	En koncern ska i detta sammanhang ses som en enhet (48 kap. 26 § 1 st. IL). Kapitalförluster på delägarätter i ett koncernföretag ska i första hand kvittas mot kapitalvinster på delägarätter i samma företag. Kan förlusterna inte utnyttjas fullt ut i detta företag får överskjutande del dras av mot kapitalvinst på delägarätter i ett annat företag inom koncernen. Kan inte hela förlusten utnyttjas i detta företag heller får återstoden eller en del därav utnyttjas i ett tredje eller fjärde (osv.) koncernföretag om detta har kapitalvinster på

delägarätter..

För att kvittning på nämnda sätt ska få ske inom en koncern uppställs två krav:

Deklarationen

1. Både vinst- och förlustföretaget måste vid samma års taxering begära att bestämmelsen tillämpas och lämna nödvändiga upplysningar, t.ex. om det belopp som utnyttjas och kapitalförlustens ursprung.

Koncernbidrag

2. Både vinst- och förlustföretaget måste vid den aktuella taxeringen kunna lämna koncernbidrag till det andra företaget med avdragsrätt enligt bestämmelserna i 35 kap. IL.

”Alla mot alla”

Denna kvittning inom en koncern avser inte bara kapitalförluster på näringsbetingade delägarätter. Även kapitalförluster på delägarätter som inte var näringsbetingade får utnyttjas för kvittning mot kapitalvinst i ett annat koncernföretag. Detta oavsett om kapitalvinsten i detta andra koncernföretag uppkommit på delägarätter som var näringsbetingade eller som innehades i kapitalplaceringssyfte.

Koncernintern vinst

Inget hindrar att en kapitalförlust hos ett koncernföretag kvittas mot ett annat koncernföretags kapitalvinst när detta företags vinst uppkommit vid en koncernintern överlåtelse av delägarätter. Förutsättningarna för koncernbidrag måste givetvis vara uppfyllda.

Koncernintern förlust

För koncerninterna kapitalförluster gäller en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL. Någon ändring har inte skett i dessa regler. Sådan förlust kan inte med stöd av 48 kap. 26 § IL utnyttjas varken av det säljande företaget eller av ett annat koncernföretag förrän villkoren i förstnämnda paragraf är uppfyllda.

Kapitalförlust före koncernbildningen

En i ett koncernbolag fällad kapitalförlust kan ursprungligen ha uppkommit vid en tidpunkt då detta bolag inte ingick i den koncern där det vid nu aktuellt beskattningsår finns en kapitalvinst på delägarätter i ett annat koncernbolag.

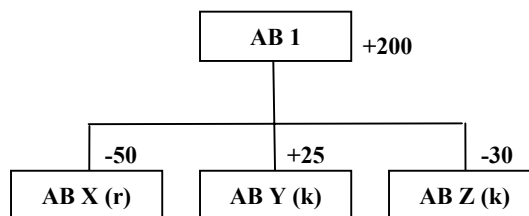
Om båda bolagen vid kvittningsårets taxering uppfyller kraven i 35 kap. IL för att med avdragsrätt kunna lämna koncernbidrag till varandra kan fällad kapitalförlust i det förstnämnda bolaget kvittas mot det andra bolagets kapitalvinst.

Kapitalförlusten får inte ha uppkommit före den 7 december 2001 eller, om fråga är om koncernintern förlust enligt 25 kap. 30 § IL, utlösts före detta datum.

Exempel

1. AB 1 är ett rörelsedrivande företag med aktieinnehav i AB X, AB Y och AB Z. Innehavet i AB X är rörelsebetingat och innehaven i AB Y och AB Z är kapitalplacersaktier. AB 1 redovisar för beskattningsåret en rörelsevinst på 200 mkr före kapitalvinster och kapitalförluster på delägarrrätter. Under beskattningsåret har aktieinnehaven i alla tre dotterbolagen avyttrats. Avyttringen av aktierna i

- AB X (r) har medfört en kapitalförlust på 50 mkr,
- AB Y (k) har medfört en kapitalvinst på 25 mkr,
- AB Z (k) har medfört en kapitalförlust på 30 mkr



Rörelsebetingat innehav: (r)

Kapitalplacersinnehav: (k)

Kapitalförlusterna på aktierna i AB X och AB Z får till ingen del dras av från AB 1:s rörelsevinst utan får bara kvittas mot kapitalvinsten på aktierna i AB Y, dvs. $+25 - 50 - 30 = -55$. Den därefter utnyttjade kapitalförlusten på 55 mkr rullas över till nästa år och ska då i AB 1 betraktas som en ny kapitalförlust på delägarrrätter. AB1 redovisar alltså ett överskott på 200 mkr för beskattningsåret.

2. Om AB 1 ingår i en koncern och har ett systerbolag AB 2 som har en kapitalvinst på delägarrrätter på t.ex. 45 mkr kan, om förutsättningarna för koncernbidrag mellan helägda dotterföretag i 35 kap. 4 § IL också är uppfyllda, AB 1:s utnyttjade kapitalförlust på 55 mkr kvittas mot AB 2:s kapitalvinst. AB 1:s kvarvarande utnyttjade kapitalförlust på 10 mkr $(-55 + 45)$ ska därefter föras över till nästa år som en ny kapitalförlust i detta bolag.

Två fallor, en gammal och en ny

Se avsnitt 28.7, Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser, samma kantribrik.

28.3 Avdrag för kapitalförluster på delägar- rätter som uppkommit i svenska handelsbolag

Även om det inte är särskilt vanligt att näringsbetingade delägar-
rätter ägs genom handelsbolag har det av bl.a. neutralitetsskäl
ansetts nödvändigt att göra motsvarande avdragsbegränsningar

som för t.ex. aktiebolag även i fråga om kapitalförluster på del-
ägarrätter som innehas genom handelsbolag.

Endast rörelse- betingade

Avdragsbegränsningen avser när det gäller handelsbolag endast
kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter. Varje handels-
bolag ska ses för sig och har sin egen fälla för sådana förluster.
Någon kvittning av kapitalförlust på delägarrätter i ett handels-
bolag mot kapitalvinst på delägarrätter i ett annat handelsbolag
kan inte ske.

I 48 kap. 27 § IL avser första stycket kapitalförluster på delägar-
rätter som innehafts i kapitalplaceringssyfte och andra stycket
rörelsebetingade delägarrätter.

28.3.1 Delägarrätter som innehafts i kapital- placeringssyfte

Kapitalplacering...

Ett svenskt handelsbolags kapitalförluster på delägarrätter som
innehafts i kapitalplaceringssyfte ska enligt 48 kap. 27 § 1 st. IL
dras av enligt reglerna i 20, 21 och 24 §§ i samma kapitel. Rätten
att göra avdrag för sådana förluster har inte ändrats.

- 21 §

Kapitalförluster på andelar som avses i 21 § (räntefonder med
enbart svenska fordringsrätter) behöver inte kvittas mot kapital-
vinster utan får dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomster.

- 20 §

Kapitalförluster på delägarrätter som avses i 20 § (andra mark-
nadsnoterade delägarrätter än sådana som avses i 21 § samt så-
dana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska perso-
ner som inte är marknadsnoterade) ska dras av mot kapitalvinster
på samma slags tillgångar.

- 24 §

Till den del sådana förluster inte kan kvittas mot vinster på till-
gångar av samma slag får de bara dras av till 70 % mot handels-
bolagets inkomster i övrigt. Samma generella kvotering till 70 %
gäller också för alla andra kapitalförluster som inte i sin helhet
ska dras av enligt 19-21 och 23 §§.

28.3.2 Rörelsebetingade delägar rätt er

28.3.2.1 Begränsning av avdragsrätten

**Rörelsebetingade
...**

Kapitalförluster som uppkommit när svenska handelsbolag avytt rat delägar rätt er som innehafts som ett led i rörelsen, får enligt 48 kap. 27 § 2 st. IL bara dras av mot handelsbolagets egna kapitalvinster på delägar rätt er. Hela kapitalförlusten, utan någon kvotering till 70 %, ska i dessa fall dras av mot kapitalvinsten.

**...innehafts som ett
led i rörelsen...**

Innehavet av de med förlust sålda delägar rätt erna ska ha betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

**...men ingen 25%-
regel för HB**

Vid remissbehandlingen av lagförslaget väcktes frågan om behovet av en mer uttrycklig reglering i vilka situationer som ett handelsbolags innehav av delägar rätt er ska anses vara rörelsebetingat. Det befanns emellertid inte nödvändigt att för handelsbolagens del tillskapa någon regel liknande röstvillkoret vid juridiska personers innehav av delägar rätt er i den hittillsvarande lydelsen av 48 kap. 26 § 3 st. IL (minst 25 % av röstetalet vid avyttringen). Det kan noteras att det för handelsbolagen inte heller finns någon regel motsvarande den i 24 kap. 15 och 16 §§ IL om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

**Outnyttjad förlust
rullas i fällan**

Till den del en kapitalförlust av detta slag inte kan dras av mot kapitalvinster förs den över till det följande beskattningsåret och behandlas då som om en ny kapitalförlust på rörelsebetingade delägar rätt er uppkommit i samma handelsbolag.

Någon kvotering till 70 % ska inte ske av en sådan outnyttjad kapitalförlust som rullas i fällan.

28.3.2.2 Turordning för kvittning av kapitalförlust mot kapitalvinst

Eftersom såväl kapitalförluster på rörelsebetingade delägar rätt er som kapitalförluster på ett flertal kategorier av delägar rätt er som är kapitalplaceringsandelar ska kvittas mot kapitalvinster på delägar rätt er krävs det en turordning i vilken förlusterna får kvittas (48 kap. 27 § 1 st. IL):

- Först kvittas kapitalförluster på rörelsebetingade delägar rätt er mot handelsbolagets kapitalvinster på alla slags delägar rätt er enligt 48 kap. 27 § 2 st. IL. Till den del förlust inte kan kvittas bort mot vinst, rullas den vidare i sin fälla i handelsbolaget till nästa år. Se ovan vid kantrubriken ”Outnyttjad förlust rullas i fällan”.

- Handelsbolagets kapitalförluster på delägarätter som avses i 48 kap. 20 § IL (vilka inte är rörelsebetingade) ska därefter kvittas mot kapitalvinster på samma slags tillgångar i den mån vinsterna inte redan utnyttjats vid kvittning enligt p. 1 ovan.

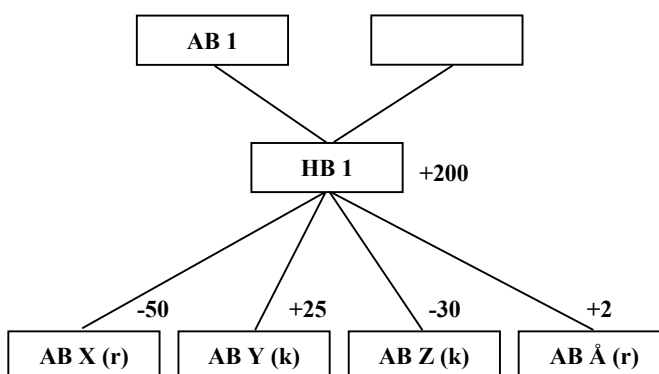
Finns det därefter i handelsbolaget kvar kapitalförluster på delägarätter, som inte innehafts som ett led i bolagets rörelse och som inte ska dras av i sin helhet enligt 48 kap. 21 och 23 §§ IL, ska 70 % dras av mot bolagets inkomster i övrigt.

Exempel:

AB 1 är ett rörelsedrivande företag som har ett 50-procentigt andelsinnehav i det likaledes rörelsedrivande företaget HB 1, vilket i sin tur äger aktier i AB X, AB Y, AB Z och AB Å. Innehaven i de onoterade AB X och AB Å är rörelsebetingade och innehaven i de marknadsnoterade AB Y och AB Z är kapitalplacering. HB 1 redovisar för det aktuella beskattningsåret en rörelsevinst på 200 mkr före kapitalvinster och kapitalförluster på delägarätter. HB 1 avyttrar under året sina aktieinnehav i de fyra nämnda aktiebolagen. Avyttringen av aktierna i

- AB X (r) har medfört en kapitalförlust på 50 mkr,
- AB Y (k) har medfört en kapitalvinst på 25 mkr,
- AB Z (k) har medfört en kapitalförlust på 30 mkr
- AB Å (r) har medfört en kapitalvinst på 2 mkr.

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



Rörelsebetingat innehav: (r)

Kapitalplaceringsinnehav: (k)

Kapitalförlusten från avyttringen av de rörelsebetingade aktierna i AB X ska utnyttjas för kvittning mot kapitalvinster före kapitalförlusten på kapitalplaceringsaktierna i AB Z. Kapitalförlusten om 50 mkr från avyttringen av AB X får bara kvittas mot kapitalvinsterna på avyttringarna av AB Y och AB Å, dvs. $-50 + 25 + 2 = -23$. Den därefter outnyttjade kapitalförlusten på 23 mkr på rörelsebetingade delägarätter rullas i sin fälla över till nästa år och kan då utnyttjas på motsvarande sätt som en ny sådan kapitalförlust i handelsbolaget.

Kapitalförlusten på avyttringen av aktier i det marknadsnoterade AB Z (- 30 mkr) kan inte kvittas mot någon kapitalvinst på "sådana tillgångar" eftersom vinsten på aktier i såväl det marknadsnoterade AB Y som det onoterade AB Å redan kvittats bort mot förlusten på aktierna i AB X. Av kapitalförlusten på marknadsnoterade aktier i AB Z på 30 mkr får 70 % dvs. 21 mkr dras av mot handelsbolagets övriga intäkter. Handelsbolagets nettoresultat, 179 mkr (200 - 21), fördelas enligt bolagsavtalet på delägarna efter deras andelstal. På AB 1 belöper alltså 89,5 mkr (179/2).

28.3.2.3 HB-delägarrens rätt till avdrag m.m.

Nya delägare

Har handelsbolagets kapitalförlust på rörelsebetingade delägarätter inte kunnat kvittas mot kapitalvinster på delägarätter ska den outnyttjade delen behandlas som en ny sådan förlust i handelsbolaget det följande beskattningsåret. Förlusten följer bolaget och inte den som är delägare vid förlusttillfället.

Rätten att dra av sådana inrullade förluster mot kapitalvinster i handelsbolaget gäller även efter ägarskiftet och när nya delägare trätt in i bolaget.

Ej avdrag mot delägarrens egna kapitalvinster

En delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel av bolagets resultat och inte för de enskilda intäkt- och kostnadsposterna i handelsbolaget.

Handelsbolagsdelägaren kan alltså inte dra av handelsbolagets kapitalförluster på delägarätter mot sina egna kapitalvinster på delägarätter.

HB-delägaren kan vara en fysisk person

För fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag hänförs alla inkomster i handelsbolaget – med undantag för kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter – till inkomstslaget näringsverksamhet.

De nu införda reglerna om begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster på delägar- rätter gäller i inkomstlagen näringsverksamhet och därmed även i de fall fysiska personer är delägare i handelsbolag.

**Räntefördelning,
expansionsfond**

Delägar- ens justerade anskaffningsutgift för andelen i handelsbolaget har inte bara betydelse för beräkning av kapitalvinst/förlust vid avyttring av andelar utan för fysiska personer även vid räntefördelning och vid tillämpning av reglerna om expansionsfond. Några särskilda regler i fråga om räntefördelning och expansionsfond har inte ansetts nödvändiga med anledning av begränsningen av avdragsrätten för kapitalförluster.

Fordringsrätter

Kapitalförluster på rörelsebetingade fordringsrätter ska även fortsättningsvis dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomst av näringsverksamhet (48 kap. 27 § 3 st. IL). Till fordringsrätter hänförs förutom vanliga skuldebrev och obligationer även optionsskuldebrev (ej optionsdelen) och realränteobligationer (RÅ 1995 ref. 71).

28.3.2.4 Andelen i handelsbolaget avyttras med vinst

**Kapitalförlusten
fällas och
- andelen avyttras**

Om handelsbolagets kapitalförlust på rörelsebetingade delägar- rätter inte kunnat dras av i bolaget under beskattningsåret utan har rullats i fällan till nästa år (dvs. inte varit avdragsgill under året), medför detta att delägar- ens justerade anskaffningsutgift på andelen i handelsbolaget enligt 50 kap. 5 § IL inte reducerats med på andelen belöpande del av kapitalförlusten. Om delägar- en avyttrar sin andel får delägar- en alltså i praktiken avdrag för sin del av den fällade kapitalförlusten genom att anskaffningsutgiften för andelen är motsvarande högre.

- ny delägare

För den nye delägar- en minskas hans anskaffningsutgift på andelen det år då den inrullade kapitalförlusten dras av i handelsbola- get mot kapitalvinster på delägar- rätter. Detta avdrag kvittas i princip mot att delägar- ens kapitalvinst på andelen blir motsva- rande större när denna säljs eller bolaget avvecklas. Kapitalförlusten på den rörelsebetingade delägar- rätten kommer alltså sam- mantaget inte att bli dubbelavdragen.

Om andelen i stället säljs med *förlust*, se nästa avsnitt.

28.4 Avdrag för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag

Första stycket i 50 kap. 12 § IL innehåller en ny bestämmelse om en kvittningsfälla i inkomstlagen näringsverksamhet för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag. Lagrummet ska till-

lämpas när en andel i ett handelsbolag avyttrats med *förlust* och rörelsebetingade delägarätter i detta bolag eller i ett annat handelsbolag som direkt eller indirekt ägs eller ägts av detta bolag nedgått i värde under den tid andelen innehafts.

Om andelen istället säljs med *vinst*, se närmast föregående avsnitt.

28.4.1 Kapitalförlust på andel i svenskt handelsbolag

28.4.1.1 Begränsning av avdragsrätten

Begränsningen

I inkomstslaget näringsverksamhet får kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag, till den del förlusten motsvarar delägarrens del av en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en delägar rätt i handelsbolaget och vars innehav betingats av rörelse som handelsbolaget bedriver, dras av bara mot delägarrens kapitalvinster på delägar rätt.

Kapitalförlust eller värdenedgång

Med ”kapitalförlust” avses den beräknade förlusten på handelsbolagsandelen och med ”värdenedgång” avses både utnyttjad kapitalförlust på en delägar rätt som handelsbolaget ägt och orealiserad värdenedgång på en delägar rätt som handelsbolaget fortfarande äger. Vad gäller uttrycket ”utnyttjad kapitalförlust”, se även nedan vid kantrubrikerna ”Sparade kapitalförluster” och ”Värdeuppgång”.

HB-delägarrens del av värdenedgången

Med handelsbolagsdelägarrens (avyttrarens) del av värdenedgången på handelsbolagets delägar rätt avses den del av handelsbolagets värdenedgång på en delägar rätt som belöper på andelen beräknat efter delägarrens andel i handelsbolagets resultat. Som regel följer resultatt fördelningen andelstalet i handelsbolaget. Denna fördelning tillämpas oavsett om det är säljaren eller köparen av handelsbolagsandelen som ska redovisa den del av handelsbolagets årsresultat som belöper på andelen.

Rörelsebetingad

Handelsbolagets delägar rätt ska vara en kapitaltillgång hos bolaget och innehavet av delägar rätten ska vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

...för...

Delägar rätten ska vara rörelsebetingad för det handelsbolag som äger eller ägt delägar rätten ifråga. För handelsbolagsdelägarren behöver inte den avyttrade andelen i handelsbolaget ha varit rörelsebetingad. Inte heller krävs det att handelsbolagets delägar rätt skulle varit rörelsebetingad hos handelsbolagsdelägarren om denne innehaft delägar rätten direkt.

Samband?	Det ställs inte något krav på visat orsakssamband mellan kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget och värdenedgången på handelsbolagets delägar rätt.
När?	Värdenedgången på handelsbolagets delägar rätt ska ha skett under den tidsperiod som delägaren i handelsbolaget innehaft andelen. Se vidare nedan i avsnitt 28.5.
Outnyttjad förlust rullas i fällan	Om en del av en sådan kapitalförlust på en andel i handelsbolag, vilken bara får dras av mot handelsbolagsdelägar ens kapitalvinster på egna delägar rätter, inte kunnat utnyttjas i den föreskrivna kvittningsfällan det aktuella beskattningåret, ska den föras över till det följande beskattningåret och då behandlas som en ny sådan kapitalförlust.

28.4.1.2 Outnyttjad kapitalförlust på delägar rätt

Även handelsbolagets realiserade kapitalförluster på egna rörelsebetingade delägar rätter från tidigare år som då inte kunnat kvittas mot handelsbolagets kapitalvinster på delägar rätter (=outnyttjad kapitalförlust) utan som enligt 48 kap. 27 § 2 st. IL fått rullas i handelsbolagets fälla till det aktuella beskattningåret, ska beaktas som värdenedgång när det blir fråga om hur stor del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget som bara ska få dras av mot handelsbolagsdelägar ens kapitalvinster på delägar rätter. Jfr ovan avsnitt 28.3.2.1, kantrubriken ”Outnyttjad förlust rullas i fällan”.

28.4.1.3 Indirekt ägda delägar rätter

HB äger andel i HB	Värdenedgång på delägar rätt kan även avse en rörelsebetingad delägar rätt i ett annat handelsbolag som direkt eller indirekt ägs eller ägts av det handelsbolag i vilket en andel avyttrats med förlust.
Bara HB	Denna bestämmelse om indirekt ägda delägar rätter tillämpas bara om delägar rätten innehas eller innehafts genom ett eller fler led av handelsbolag. Finns t.ex. ett mellanliggande aktiebolag i ägar kedjan ska indirekta innehav inte beaktas.
Säljarens andel av värdenedgång	När man ska fastställa hur stor del av en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag som bara får dras av mot avyttrarens kapitalvinster på egna delägar rätter, är det avyttrarens indirekta andel av realiserad eller orealiserad värdenedgång på delägar rätter i det indirekt ägda handelsbolaget som ska beaktas.

28.4.1.4 Värdeuppgång på delägar rätt

**Värdenedgång
minus värdeuppgång**

I den mån värdenedgång på en delägar rätt motsvaras av en värdeuppgång, realiserad eller orealiserad, på en annan delägar rätt hos samma handelsbolaget under den tid som delägaren innehaft den med förlust avyttrade andelen, ska ovannämnda regler om begränsad avdragsrätt inte tillämpas. Även värdeuppgång på en delägar rätt som utgör en kapitalplacering ska beaktas vid denna tillämpning.

Kvittat redan ett tidigare år

Har ett tidigare år i handelsbolaget uppkommen kapitalförlust på delägar rätt kvittats mot samma bolags kapitalvinst på annan delägar rätt finns när andelen avyttras med förlust ingen värdenedgång att beakta.

Kvittning detta året

Om en i handelsbolagets fälla enligt 48 kap. 27 § 2 st. IL inrullad kapitalförlust på delägar rätt vid avyttringen av andelen i handelsbolaget motsvaras av en orealiserad värdeuppgång på en annan delägar rätt i bolaget är förlusten inte längre outnyttjad och någon värdenedgång netto att beakta föreligger inte. Naturligtvis inte heller om förlusten kan kvittas mot realiserad värdeuppgång.

Ej kvittning mot vinst på andel i HB

En fällad kapitalförlust på delägar rätter som uppkommit i ett handelsbolag får inte dras av mot kapitalvinst på andel i ett annat handelsbolag i vilket det förstnämnda varit delägare. Det är utan betydelse om kapitalvinsten på andelen visas hänförlig till värdeuppgång på delägar rätter som ägs eller ägts av detta handelsbolag.

Varje HB för sig

Värdenedgång och värdeuppgång på delägar rätter ska beräknas för varje handelsbolag för sig.

I en kedja av direkt och indirekt ägda handelsbolag ska i varje bolag för sig värdenedgång på delägar rätter beräknas netto efter att värdeuppgång på andra delägar rätter avräknats. Värdenedgång netto i ett handelsbolag kan inte reduceras med värdeuppgång netto i ett annat handelsbolag. Den del av kapitalförlusten på den försålda andelen i det direktägda handelsbolaget som beloppsmässigt motsvarar summan av på delägaren belöpande nettoberäknade värdenedgångar i detta och indirekt ägda handelsbolag får bara dras av mot säljarens egna kapitalvinster på delägar rätter.

Exempel:

AB A äger andel i HB X som äger andel i HBY som äger andel i HB Z. Ägandet är i samtliga fall 50%-igt.

AB A säljer sin andel i HB X med en kapitalförlust på 200 mkr.

I HB X finns värdenedgång på delägar rätter med 400 mkr

och värdeuppgång med 200 mkr, dvs. en värdenedgång på delägaraktier netto med 200 mkr, varav på AB A:s andel i bolaget belöper 100 mkr. I HB Y finns värdenedgång på delägaraktier med 300 mkr och värdeuppgång med 200 mkr, dvs. en värdenedgång netto på 100 mkr, varav på HB X:s andel i HB Y belöper 50 mkr och vidare därav på AB A 25 mkr. I HB Z finns en värdeuppgång netto på delägaraktier med 200 mkr.

Den del av AB A:s kapitalförlust på 200 mkr på andelen i HB X som beloppsmässigt motsvarar AB A:s del av värdenedgången på delägaraktier i HB X uppgår till 100 mkr och på delägaraktier i HB Y till 25 mkr. Av AB A:s kapitalförlust på 200 mkr kan alltså 125 mkr bara dras av mot AB A:s kapitalvinster på delägaraktier medan återstående 75 mkr får dras av mot AB A:s näringsinkomster i övrigt. Den värdeuppgång på delägaraktier som finns i HB Z kan inte beaktas i detta sammanhang.

28.4.1.5 Del av HB-andel avyttras

Om handelsbolagsdelägarens avyttring endast avser en del av den innehavda andelen i handelsbolaget och detta sker med förlust, ska naturligtvis endast motsvarande del av den andel av värdenedgången som belöper på denne delägare, medföra begränsning i möjligheterna till avdrag för kapitalförlusten.

Exempel:

AB A:s andel i HB X är 50 %. AB A avyttrar hälften av sitt innehav i HB X med 40 mkr i förlust. HB X har under året sålt rörelsebetingade delägaraktier med en total förlust på 100 mkr. I HB X finns ingen värdeuppgång på andra delägaraktier. AB A:s del av HB X:s förlust på de rörelsebetingade delägarakterna är 50 mkr. Av kapitalförlusten på den avyttrade hälftendelen av andelen i HB X (40 mkr) får 25 mkr bara dras av mot kapitalvinster på delägaraktier hos AB A. Finns ingen sådan kapitalvinst hos AB A samma år får förlusten på 25 mkr rullas över i sin fälla i AB A till nästa år. Resterande 15 mkr (40 – 25) av förlusten får AB A dra av mot sin övriga rörelseinkomst förluståret.

Återstående del av den realiserade värdenedgången på HB X:s rörelsebetingade delägaraktier ska för AB A:s del beaktas när AB A avyttrar sitt kvarvarande andelsinnehav i HB X om nu detta sker med förlust, den realiserade värdenedgången fortfarande är outnyttjad och ingen värdeuppgång finns på andra delägaraktier i HB X.

I HB X har ingen del av kapitalförlusten på delägarätter kunnat dras av mot kapitalvinster på delägarätter utan hela förlusten på 100 mkr måste läggas i fälla i detta bolag och rullas över till nästa år.

28.4.1.6 Sambandet värdenedgång, justerad anskaffningsutgift och kapitalförlust

När t.ex. en andel i ett handelsbolag avyttras och värdenedgång föreligger på delägarätter som handelsbolaget fortfarande äger, har bolaget inte kunnat göra något avdrag för denna värdenedgång. Delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen i handelsbolaget har inte heller reducerats med anledning av värdenedgången. Handelsbolagsdelägaren får vid avyttringen av sin andel i stället i princip avdrag för ett belopp som motsvarar värdenedgången genom att anskaffningsutgiften för andelen är motsvarande högre och kapitalförlusten därför också blir lika mycket högre. Denna del av kapitalförlusten kan delägaren göra avdrag för först när han har egna kapitalvinster på delägarätter.

28.4.2 Handelsbolags kapitalförlust på andel i svenskt handelsbolag

28.4.2.1 HB avyttrar andel i HB

När ett svenskt handelsbolag (HB X) med kapitalförlust avyttrar en ej rörelsebetingad andel i ett annat svenskt handelsbolag (HB Y) får det avyttrande HB X enligt 50 kap. 11 § 1 st. IL göra avdrag med 70 % av den del av förlusten som inte enbart får dras av mot HB X:s kapitalvinster på delägarätter.

Om nu t.ex. HB X avyttrat sin andel i HB Y med en kapitalförlust på 150 mkr och det i HB Y finns en värdenedgång på rörelsebetingade delägarätter, varav på HB X:s del belöper netto 100 mkr, får en beloppsmässigt motsvarande del av kapitalförlusten, dvs. 100 mkr, bara dras av mot HB X:s kapitalvinster på delägarätter samma år eller senare och utan någon kvotering till 70 %. I det fall HB X:s innehav av andelen i HB Y inte var rörelsebetingat får 70 % av återstående del av kapitalförlusten, dvs. $0,7(150-100) = 35$ mkr, dras av mot HB X:s näringsinkomster i övrigt. Om innehavet istället varit rörelsebetingat skulle de återstående 50 mkr fått dras av i sin helhet.

28.4.2.2 Turordning för kvittning av kapitalförlust mot kapitalvinst

När ett svenskt handelsbolag, HB X, avyttrar andel i ett annat svenskt handelsbolag, HB Y, med kapitalförlust är det som ovan framgått möjligt att en del av denna kapitalförlust enligt 50 kap.

12 § IL bara får dras av mot HB X:s kapitalvinster på delägar-
rätter.

I samma handelsbolag, HB X, kan samtidigt ha uppkommit ka-
pitalförlust på ej rörelsebetingade delägar-
rätter, vilken enligt 48
kap. 20 § IL ska dras av mot kapitalvinster på samma slags del-
ägar-
rätter.

I HB X ska kapitalförlust av det förstnämnda slaget kvittas mot
bolagets kapitalvinster på delägar-
rätter innan kapitalförlust av det
senare slaget får kvittas mot ev. återstående kapitalvinster på
delägar-
rätter.

Detta kan läsas fram ur 48 kap. 27 § 1 st. IL om denna bestäm-
melse läses mot 2 st. i samma paragraf och mot 50 kap. 12 § IL.

Exempel:

AB 1 har ett 50 %-igt andelsinnehav i de rörelsedrivande
företagen HB 1 och AB 2. Innehavet i HB 1 och AB 2 är
rörelsebetingat. HB 1 har ett rörelsebetingat innehav i AB
3 och kapitalplaceringsinnehav i AB 4 och AB 5.

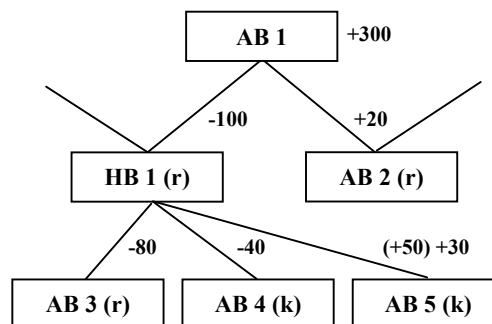
AB 1 redovisar för det aktuella beskattningsåret en rörel-
sevinst på 300 mkr före kapitalvinster och kapitalförluster
på andelar och delägar-
rätter. Under beskattningsåret har
AB 1 avyttrat innehaven i HB 1 och AB 2. Avyttringen av

- HB 1 (r) har medfört en kapitalförlust på 100 mkr,
- AB 2 (r) har medfört en kapitalvinst på 20 mkr.

Före avyttringen av andelen i HB 1 har detta bolags inne-
hav

- i AB 3 (r) försålts med kapitalförlust på 80 mkr,
- i AB 4 (k) konstaterats nedgått i värde med 40 mkr,
- i AB 5 (k) konstaterats gått upp i värde med 50 mkr,
varav 30 mkr under den tid AB 1 innehaft andelen i
HB 1.

Nettoresultatet i HB 1 ska enligt bolagsavtalet fördelas på
delägarna efter deras andelstal.



Rörelsebetingat innehav: (r)

Kapitalplaceringsinnehav: (k)

HB 1:s kapitalförlust på det rörelsebetingade innehavet i AB 3 motsvaras till en del av en värdeuppgång på innehavet i AB 5 och ska reduceras med denna värdeuppgång till den del värdeuppgången uppkommit under den tid som AB 1 innehaft andelarna i HB 1, dvs. reduceras till 50 mkr (80 – 30).

Den del av AB 1:s kapitalförlust på andelen i HB 1 som beloppsmässigt motsvarar AB 1:s del av värdenedgången på aktierna i AB 3 är hälften av nämnda 50 mkr eller 25 mkr, eftersom AB 1:s andel i resultatet i HB 1 enligt bodelsavtalet följer andelstalet, som är 50 %. Av kapitalförlusten på andelen i HB 1 på 100 mkr måste AB 1 kvitta dessa 25 mkr mot kapitalvinsten på aktierna i AB 2 (20 – 25). Den del av denna kapitalförlust (5 mkr) som inte kan dras av mot kapitalvinsten på aktierna i AB 2 får inte dras av mot AB 1:s övriga intäkter utan måste i sin fälla i AB 1 rullas över till efterföljande beskattningsår och då beaktas som en ny sådan kapitalförlust.

AB 1 får från sina övriga rörelseintäkter på 300 mkr dra av hela den delen av kapitalförlusten på HB 1, som inte beloppsmässigt motsvarar ovannämnda förlust på HB 1: s rörelsebetingade innehav i AB 3, dvs. 75 mkr (100 – 25).

Sammanfattningsvis får alltså 95 mkr (75 + 20) av kapitalförlusten på 100 mkr på andelen i HB 1 dras av vid det aktuella beskattningsårets taxering, varav 75 mkr mot AB 1:s rörelsevinst på 300 mkr och 20 mkr mot AB 1:s kapitalvinst på aktierna i AB 2. AB 1 kommer alltså att redovisa ett överskott på 225 mkr (300 – 75).

Värdenedgången på HB 1:s innehav i AB 4 påverkar inte

AB 1:s avdragsrätt för kapitalförlusten på andelen i HB 1 eftersom HB 1:s innehav av aktierna i AB 4 inte är rörelsebetingat.

HB 1:s realiserade kapitalförlust på 80 mkr på aktierna i AB 3 har inte kunnat kvittas mot någon kapitalvinst på delägarrrätter och ska enligt 48 kap. 27 § IL fällas i HB 1 till nästa år.

28.4.3 Utländsk juridisk person

Utländska juridiska personer som delägarbeskattas anses inte utgöra en motsvarighet till ett svenskt handelsbolag. Om delägarrrätten ägs eller ägts genom en sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § IL ska begränsningen i avdragsrätten för kapitalförlust enligt ovan emellertid tillämpas på motsvarande sätt (50 kap. 12 § 3 st. IL).

28.5 Beräkning av värdenedgång och värdeuppgång på en delägarrrätt som innehas av ett handelsbolag

Av avsnitt 28.4 ovan har framgått att en viss del av en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag bara får dras av mot avytt-rarens kapitalvinster på delägarrrätter i de fall handelsbolaget har en outnyttjad kapitalförlust på en rörelsebetingad delägarrrätt eller en sådan delägarrrätt har sjunkit i värde. Den del som bara får dras av på detta sätt är den del som beloppsmässigt motsvarar deläga-rens andel av handelsbolagets kapitalförlust på den rörelsebetingade delägarrrätten (realiserad värdenedgång) respektive värdenedgången på den rörelsebetingade delägarrrätten som han-delsbolaget innehar (orealiserad värdenedgång). I förekommande fall ska värdenedgången justeras på grund av värdeuppgång på andra delägarrrätter i handelsbolaget.

28.5.1 Jämförelsevärden

För att fastställa storleken av värdenedgång och värdeuppgång på delägarrrätten måste jämförelsevärden i form av anskaffningsut-gift och avstämningsvärde bestämmas. Särskilda regler om detta finns i 50 kap. 13 § IL.

28.5.1.1 Anskaffningsutgift

Har handelsbolaget förvärvat delägarrrätten före handelsbolags-delägarrens förvärv av andelen i handelsbolaget ska den fiktiva anskaffningsutgiften utgöras av marknadsvärdet på delägarrrätten

**Delägarrrätten är
- förvärvad före...**

	vid tidpunkten för förvärvet av andelen.
- förvärvad efter...	Om delägarrrätten har förvärvats av handelsbolaget efter handelsbolagsdelägarrens förvärv av andelen i handelsbolaget utgör givetvis handelsbolagets anskaffningsutgift vid förvärvet av delägarrrätten enligt 44 och 48 kap. IL utgångspunkten för jämförelsen. Schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL kan inte tillämpas.
Tillskott	Om handelsbolaget efter det att handelsbolagsdelägaren förvärvat andelen i handelsbolaget gör ett villkorslöst tillskott till det aktiebolag som delägarrrätterna avser, ska detta tillskott beaktas vid den fiktiva vinstberäkningen som en del av anskaffningsutgiften.
Andelen i HB förvärvas successivt och...	Om en delägare i ett handelsbolag förvärvat delar av andelen i handelsbolaget vid olika tillfällen, anses han skattemässigt ändå bara ha en enda andel i handelsbolaget och denna anses i sin helhet anskaffad vid det första delförvärvet. I sådana fall ska marknadsvärdet på delägarrrätten av förenklingsskäl knytas till bara en tidpunkt.
...delägarrrätten är - förvärvad före...	Anskaffningutgiften för en bestämd delägarrrätt som handelsbolaget innehar ska avse marknadsvärdet på denna vid den tidpunkt när andelen i handelsbolaget anskaffades, utan att hänsyn tas till eventuella efterkommande förändringar i delägarrens andelstal i handelsbolaget.
- förvärvad efter...	Om en viss delägarrrätt anskaffas efter det att andelen i handelsbolaget anskaffats bör handelsbolagets anskaffningsutgift vid förvärvet av denna delägarrrätt användas som utgångspunkt för att bestämma omkostnadsbeloppet vid jämförelsen och detta utan någon hänsyn till ev. efterkommande förändringar i delägarrens andelsinnehav.

28.5.1.2 Avstämningsvärde

Delägarrrätten har avyttrats	I de fall delägarrrätten avyttrats av handelsbolaget är det givetvis ersättningen för den avyttrade delägarrrätten som utgör det avstämningsvärde som ska läggas till grund för den fiktiva vinstberäkningen.
Delägarrrätten finns kvar	Om delägarrrätten finns kvar i handelsbolaget när andelen i detta bolag avyttras är det i stället marknadsvärdet på delägarrrätten vid tidpunkten för avyttringen av andelen i handelsbolaget som utgör det avstämningsvärde som ska användas för beräkning av värdenedgång respektive värdeuppgång.

28.5.2 Värderingsfrågor

Särskild marknadsvärdering

I två situationer, vilka i och för sig kan föreligga samtidigt, är en särskild marknadsvärdering av handelsbolagets delägar rätt nödvändig för att få fram en korrekt beräknad anskaffningsutgift respektive ett korrekt beräknat avstämningsvärde.

Detta blir aktuellt dels när det gäller att bestämma anskaffningsutgiften för en delägar rätt som har förvärvats av handelsbolaget före den skattskyldiges förvärv av andelen i handelsbolaget och dels när det är fråga om att fastställa en värdenedgång eller en värdeuppgång på en delägar rätt som är i handelsbolagets ägo när andelen i handelsbolaget avyttras.

Marknadsnoterade delägar rätter

För marknadsnoterade delägar rätter är det marknadsnoteringen på delägar rätten vid tidpunkten ifråga som ska ligga till grund för beräkningen av värdeförändringen. Schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL får inte tillämpas.

Onoterade delägar rätter

Att bestämma marknadsvärdet av onoterade delägar rätter kan medföra både utredningssvårigheter och värderingsproblem.

I propositionen finns ingen närmare reglering om värderingen. Denna får ske med tillämpning av vedertagna värderingsmetoder. Närmast till hands ligger substansvärdemetoden, dvs. företagets värde motsvaras av värdet på dess tillgångar minus värdet av skulderna. När det gäller valet av metod för värderingen kan det dock i vissa fall finnas utrymme för skilda bedömningar. Många gånger får den skattskyldiges bedömning av marknadsvärdet vid aktuell tidpunkt tas för god om den framstår som sannolik. Prop. 2002/02:140 s. 34.

Allmänna regler

I övrigt ska de allmänna reglerna i 44 kap. IL och reglerna i 48 kap. IL om bl.a. beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas.

Genomsnittsmetoden

Genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL ska tillämpas på sätt framgår av exemplet nedan när ett handelsbolag har anskaffat samma sorts delägar rätter såväl före som efter delägar ens förvärv av

handelsbolagsandelen och sedan avyttrar endast en del av delägar rätterna.

Exempel:

HB X innehade 100 rörelsebetingade delägar rätter i AB A, vilka förvärvats innan delägar en förvärvade andelen i handelsbolaget. Marknadsvärdet på dessa var 50 kr styck vid tidpunkten för delägar ens förvärv av andelen. Senare köpte HB X ytterligare 100 delägar rätter i AB A för 200 kr styck. Om HB X nu avyttrar 100 delägar rätter ska som an-

skaffningsutgift för dessa räknas 125 kr styck. Om HB X säljer dessa delägaraktier för 100 kr styck uppkommer alltså en kapitalförlust på 2 500 kr.

28.6 Avdrag för kapitalförluster på andelar i vissa utländska delägarbeskattade företag

Av 52 kap. 8 § IL framgår att bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ IL om begränsad avdragsrätt för kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag ska tillämpas på motsvarande sätt när det är fråga om kapitalförlust på en andel i en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § IL ska beskattas hos delägaren.

Bestämmelsen omfattar även den situationen att en sådan utländsk juridisk person avyttrar en andel i en annan utländsk juridisk person av samma slag (prop. 2001/02:140 s. 50).

28.7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

28.7.1 Ursprungliga bestämmelser

1 juli 2002

SFS 2002:540 trädde ikraft den 1 juli 2002. Avdragsbegränsningen kan senareläggas (se avsnitt 28.7.2.1 nedan), dock inte i samtliga fall (se avsnitt 28.7.2.2 nedan).

Genom SFS 2003:224 som trätt i kraft den 1 juli 2003 har 48 kap. 26 och 27 §§ IL ändrats. Vidare har 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL upphört att gälla och ersatts med bestämmelser i 25 a kap. IL. Se avsnitt 28.7.3 nedan samt del 3 avsnitt 22.

7 december 2001

Bestämmelserna om begränsning i avdragsrätten för kapitalförluster i 48 kap. 26 och 27 §§ samt 50 kap. 12 och 13 §§ IL tillämpas på kapitalförluster vid avyttringar av delägaraktier och andelar i svenska handelsbolag fr.o.m. den 7 december 2001, dvs. dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse skr. 2001/02:77 till riksdagen där förslaget om de nya begränsningsreglerna aviserades.

Reglerna ska även tillämpas på avyttringar av dessa slag, vilka före den 7 december 2001 skett med kapitalförlust till företag i intressegemenskap, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL inträffat först efter den 6 december 2001.

16 april 2002

Bestämmelserna i 52 kap. 8 § IL om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars inkomster ska beskattas hos delägarna, tillämpas på kapitalförluster

	på andelar som avyttrats den 16 april 2002 eller senare, dvs. fr.o.m. dagen efter det att propositionen lämnades till riksdagen. Dessa bestämmelser tillämpas också på kapitalförluster på andelar i fall där andelen avyttrats före den 16 april 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL inträffat efter den 15 april 2002.
Värdeförändring före 7 dec och 16 apr	När bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL ska tillämpas beaktas värdeförändringar på delägarätter som avyttrats före den 7 december 2001 resp. före den 16 april 2002 bara om det är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL.
Tillrättaläggande rättelse	När den nu upphävda bestämmelsen i 48 kap. 26 § 3 st. IL (röstvillkoret) tillämpas ska även ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Denna tillämpningsföreskrift ska tillämpas retroaktivt med verkan fr.o.m. 2002 års taxering. Regeln utgör en tillrättaläggande rättelse (prop. 2001/02:140 s. 50).
Två fällor, En gammal och en ny	Finns kapitalförluster på delägarätter i fälla i enlighet med bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL i dess lydelse fram till den 1 juli 2002, måste nya kapitalförluster på delägarätter som uppkommit vid avyttringar efter den 6 december 2001 eller vilka med tillämpning av 25 kap. 30 § IL utlösts efter detta datum läggas i en ny fälla och de två fällorna hållas isär. Förlusten i den gamla fällan kan bara dras av mot samma bolags kapitalvinster på delägarätter. Förluster i den nya fälla kan i vissa fall även dras av mot andra koncernbolags kapitalvinster på delägarätter.
	28.7.2 Nyttillkommen bestämmelse Genom SFS 2003:224 (prop. 2002/03:96) tillkom en ny punkt 6 i övergångsbestämmelserna till SFS 2002:540.
	28.7.2.1 Avdragsbegränsningen senareläggs Första stycket i den nyttillkomna övergångsbestämmelsen ger den skattskyldige möjlighet att välja att avdragsbegränsningen senareläggs så att kapitalförluster på grund av avyttringar före den 1 december 2002 av tillgångar av de slag som nämnts ovan i detta avsnitt blir fullt avdragsgilla på samma sätt som gällde före den 7 december 2001 resp. 16 april 2002. Detsamma gäller för kapitalförluster på delägarätter och andelar som avyttrats tidigare men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap.10 § IL (tidigare 25 kap 30 §
1 december 2002	

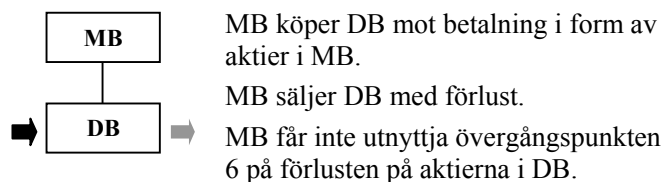
	IL) inträffat senast den 30 november 2002.
Omprövning	En juridisk person som t.ex. den 10 december 2001 avyttrade näringsbetingade delägarrrätter kan genom att begära omprövning av 2002 års taxering få tillämpa den nya övergångspunkten. Kapitalförlusten prövas då enligt 48 kap. 26 § IL i den lydelse denna paragraf hade före SFS 2002:540. Detta innebär att förlusten får dras av i sin helhet mot personens övriga intäkter.
Ingen koncernkvittning	En konsekvens av en sådan omprövning är att den genom SFS 2002:540 införda möjligheten till koncernkvittning inte kan tillämpas. Eftersom den utvidgade kvittningsfällan som infördes genom SFS 2002:540 pga. koncernkvittningsmöjligheten undantagsvis kan vara fördelaktigare än de äldre reglerna, ska den nya övergångspunkten tillämpas endast om den skattskyldige begär det.
Omprövning gäller alla förlusterna	Om ett företag begär att den nya övergångspunkten ska tillämpas kommer företagets alla kapitalförluster av ifrågavarande slag under den aktuella tiden (7 december 2001 resp. 16 april 2002 till och med 30 november 2002) att behandlas på detta sätt. Det är inte möjligt att tillämpa den nya bestämmelsen selektivt bara på vissa kapitalförluster.
Ompröva även koncernkvittning	Om kapitalförlusten redan utnyttjats av ett annat företag genom möjligheten till koncernkvittning, kan det företag som ursprungligen gjorde förlusten nu dra av den mot sina egna övriga intäkter. En förutsättning är att både detta företag och det företag som utnyttjade förlusten genom koncernkvittning begär omprövning av den aktuella taxeringen (p. 6 st.3).

28.7.2.2 Senareläggningen kan inte tillämpas i vissa fall

Det har inte ansetts motiverat att senareläggningen av avdragsbegränsningen ska få tillämpas i alla situationer. Förluster på delägarrrätter som förvärvats mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget omfattas sålunda inte (p. 6 st. 2 a-d).

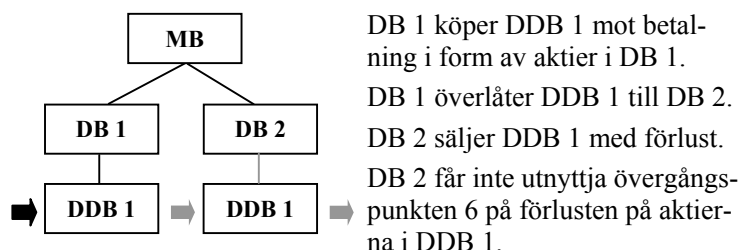
Bestämmelsen i p. 6 st. 1., som redogjorts för ovan, tillämpas inte om en situation enligt p. 6 st. 2 a-d nedan är för handen.

p. 6 st.2 a	Senareläggningen av avdragsbegränsningen i den nya övergångsbestämmelsen tillämpas inte om kapitalförlusten avser en delägarrrätt som helt eller delvis förvärvats mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget, dvs. det företag i vilket den aktuella kapitalförlusten har uppstått.
--------------------	--



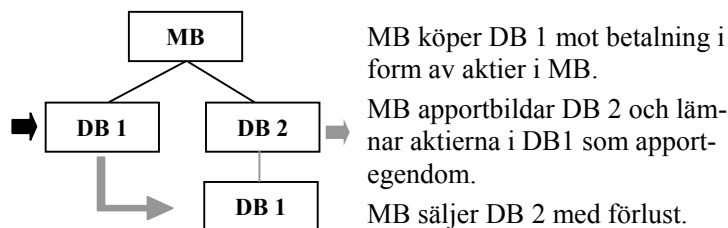
p. 6 st. 2 b

Senareläggningen får inte heller tillämpas om en delägar rätt har förvärvats mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget och därefter överlåtits till ett företag i intressegemenskap med det förvärvande företaget och det vid en efterföljande avyttring av delägar rätten uppkommit en förlust.



p. 6 st. 2 c

Om en delägar rätt har förvärvats mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget, detta företag har överlåtit den förvärvade delägar rätten till ett företag i intressegemenskap och en andel i detta sistnämnda företag avyttrats med förlust, får senareläggningen inte tillämpas på kapitalförlusten på andelen i intresseföretaget till den del denna förlust beloppsmässigt motsvaras av realiserad eller orealiserad värdenedgång på de delägar rätter som överlåtits till det avyttrade intresseföretaget.

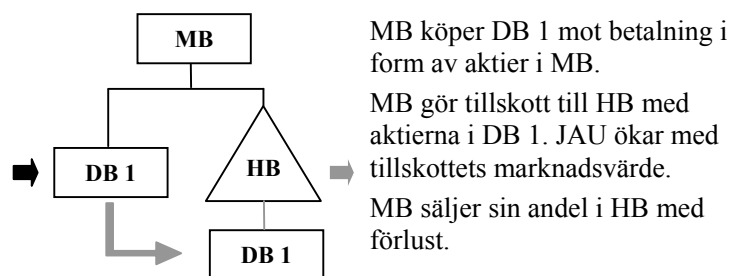


MB får inte utnyttja övergångspunkten 6 för den del av förlusten på aktierna i DB 2 som beloppsmässigt motsvarar realiserad eller orealiserad värdenedgång på aktierna i DB 1, vilka MB överlåtit till DB 2.

p. 6 st.2 d

Om en delägar rätt har förvärvats mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget, detta företag har överlåtit den förvärvade delägar rätten till ett handelsbolag vari företaget är delägare och företaget avyttrar senare sin andel i handelsbolaget med förlust, får senareläggning inte tillämpas på kapitalförlusten på handelsbolagsandelen till den del denna förlust beloppsmässigt motsvaras av en realiserad eller orealiserad värdenedgång på de delägar rätter som företaget överlåtit till handelsbolaget.

Fall d avses fånga upp situationer som inte omfattas av fall c ovan. Fall d tar i första hand sikte på situationer när delägar rätter som förvärvats genom apport har tillförts ett handelsbolag, varefter det inträffar en värdenedgång på dessa delägar rätter (prop. 2002/03:96 s. 185).



MB får inte utnyttja övergångspunkten 6 för den del av förlusten på HB-andelen som beloppsmässigt motsvarar realiserad eller orealiserad värdenedgång på aktierna i DB 1.

Intressegemenskap

Med företag i intressegemenskap avses i denna punkten 6 ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning (p.6 st.4).

Eftersom moder- och dotterföretag står under gemensam ledning innefattas även sådana förhållanden av denna definition (prop. 2002/03:96 s. 185).

Övergångsbestämmelse

Den nya punkten 6 i övergångsbestämmelserna till SFS 2002:540 tillämpas första gången vid 2002 års taxering (SFS 2003).

28.7.3 Nya bestämmelser om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar. Övergångsregler.

Nya bestämmelser, nya övergångsregler

Genom ny lagstiftning som trätt i kraft den 1 juli 2003 (SFS 2003:224) har de bestämmelser som detta kapitel handlat om dels fått ändrad lydelse i 48 kap. 26 och 27 §§ IL och dels i övrigt upphört att gälla (50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL). De

nya bestämmelserna i SFS 2003:224 finns beskrivna i del 3 avsnitt 22.

Det är här fråga om en övergång från en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på företagsägda andelar till i de flesta fall ett avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96 s. 91 ff).

48 kap. 26 och 27 §§ IL

Bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ IL i deras lydelse i SFS 2002:540 ska tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på delägarätter som avyttrats före den 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. Detsamma gäller kapitalförluster på delägarätter 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 (SFS 2003:224 överg. regl. p. 10).

Detta innebär att de möjligheter att kvitta kapitalförluster som gällt närmast före 1 juli 2003 finns kvar för förluster som uppkommit före detta datum men som då ännu inte kunnat utnyttjas.

50 kap. 12 och 13 §§ IL

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 (SFS 2003:224 överg. regl. p. 12).

52 kap. 8 § IL

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 (SFS 2003:224 överg. regl. p. 13).