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, 14–15 §§ IL
6 kap. IL
13 kap. 2–3 §§ IL
14 kap. 10, 14–15 §§ IL
24 kap. 2§ IL
25 kap. 2–12 §§ IL, 25 a kap. 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.

Närings-verksamhet

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 närings-verksamhet

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, grupp av ägare eller ett underskottsföretag eller moderföretag till sådant företag 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 kommanditbolaget det följande beskattningsåret (14 kap. 15 § IL).

Andra begränsningar finns i rätten att kvitta förluster vid avyttring av vissa tillgångar som inte utgör lagertillgångar såsom delägarrätter, fastigheter samt vissa fordringar m.m., se avsnitt 1.1.3. och avsnitt 22.14. 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 44–46, 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, fastigheter och vissa fordringsrätter m.m. enligt ovan). 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 hantering-

en av aktierna ska bokföras löpande på vanligt sätt enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beskattningen måste däremot intäkter 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 14 kap. 9 § och 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.

Skalbolag

Genom ny lagstiftning (SFS 2003:224) har skalbolagsregler införts även inom bolagssektorn. Bestämmelserna, som återfinns i 25 a kap. 9–18 §§ IL, är tillämpliga på avyttringar av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter i skalbolag som sker fr.o.m. den 1 juli 2003. Innebörden av reglerna är att hela köpeskillingen ska tas upp till beskattning och att avdrag således varken medges för omkostnadsbelopp eller utgifter för avyttringen. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 22.17.

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 andelar, fastigheter, vissa fordringar m.m.

Olika slags andelar

När det gäller aktier och andra andelar är avdragsrätten beroende av vilket slags andel som har avyttrats. Andelar som innehas av aktiebolag och ekonomiska föreningar kan skattemässigt indelas i tre slag: näringsbetingade andelar, kapitalplaceringsandelar och lagerandelar.

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 §, 14 kap. 9 § och 25 kap. 2 § IL). Det innebär bl.a beträffande aktier att genomsnittsmetoden ska användas vid beräkning av aktiernas anskaffningsvärde samt att kapitalvinst för varje aktieslag och sort ska beräknas för sig. Kapitalplaceringsandelar är sådana andelar som inte skattemässigt utgör lagertillgångar och inte heller utgör näringsbetingade andelar. Om kapitalvinstbeskattning, se vidare del 1 avsnitt 30.

Endast sådana delägarrätter som skattemässigt utgör lagertillgångar i verksamheten ska inkomstberäknas enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet. Lagerandelar föreligger i de fall andelen utgör lager i företaget vilket kan vara fallet om företaget bedriver yrkesmässig värdepappershandel eller om ett företag som bedriver byggnadsrörelse innehar andelar i ett fastighetsförvaltande företag.

Kapitalplacering eller värdepappershandel

Det kan uppkomma fråga huruvida ett aktiebolags innehav av aktier och andra värdepapper ska bedömas ingå i värdepappershandel (dvs. anses utgöra lagerandelar) eller anses utgöra kapitalplaceringsandelar, 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 torde syftet med verksamheten ha stor betydelse och bör kunna vara en utgångspunkt för gränsdragningen. Syftet bör dock avspegla sig i faktiska omständigheter/objektiva fakta. Följande omständigheter/objektiva fakta bör då beaktas:

- 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 276, RÅ 1997 ref. 5 I och RÅ 2003 ref. 49)

Se även del 2 avsnitt 27.

Näringsbetingade andelar

Beträffande näringsbetingade andelar har nya regler införts som gäller avyttringar fr.o.m. 1 juli 2003. Reglerna innebär att kapitalförluster på dessa andelar normalt inte är avdragsgilla. För en närmare beskrivning av dessa regler samt för definition av begreppet näringsbetingade andelar hänvisas till avsnitt 22.

Avyttringar före 1 juli 2003

För avyttringar som skett före 7 december 2001 gäller äldre regler som innebär att någon avdragsbegränsning inte omfattar kapitalförluster på näringsbetingade andelar.

För avyttringar som skett under perioden 7 december 2001 t.o.m. 30 juni 2003 gäller särskilda regler som införts genom SFS 2002:540. Dessa regler innebär att samma avdragsbegränsning som gäller för kapitalplaceringsandelar också gäller för näringsbetingade andelar, dvs. att förluster endast kan kvittas mot vinster på delägarrätter. Den skattskyldige har dock givits möjlighet att begära att äldre regler ska tillämpas på avyttringar t.o.m. den 30 november 2002. En utförlig redogörelse för dessa regler finns i del 2 avsnitt 28.

Kapitalplaceringsandelar

För förluster på kapitalplaceringsandelar gäller avdragsbegränsning enligt bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL, den s.k. aktiefållan. 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 juridiska 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 kvittningsmöjligheter uppkommer.

Skatteverket har i skrivelse 2004-11-25 (dnr 130 668318-04/111) uttalat att en kapitalförsäkring enligt verkets uppfattning inte utgör en delägarrätt och därmed inte omfattas av bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL.

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 % som gäller för fysiska personer. Dock gäller att kapitalförlust som uppkommer i ett handelsbolag på kapitalplaceringsandelar och liknande delägarrätter som huvudregel kvoteras till 70 % även när aktiebolag är delägare (48 kap. 27 § IL).

Lagerandelar

För förluster på lagerandelar föreligger ingen avdragsbegränsning.

Övriga värdepapper

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

Fordringar i intresseföretag m.m.

För kapitalförluster på vissa tillgångar i intresseföretag, t.ex. fordringar och vissa derivatinstrument, har ett avdragsförbud införts, 25 a kap. 19 § IL. Förbudet gäller avyttringar som sker fr.o.m. 1 juli 2003. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 22.14.2 och 22.14.3.

Skatteverket har i skrivelse (dnr 130 572878-04/111) daterad 2004-10-08 intagit den ståndpunkten att avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § punkt 4 IL omfattar syntetiska optioner där den underliggande tillgången är en näringsbetingad andel.

Skatteverket har i skrivelse 2004-10-12 (dnr 130 597688-04/111) uttalat att verkets uppfattning är att någon avdragsgill kapitalförlust inte uppkommer om en fordran på ett företag i intressegemenskap först överlåts inom intressegemenskapen och därefter avyttras utanför gemenskapen, dvs. avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § IL gäller generellt och upphävs inte av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt i 25 kap. 10 § IL.

Andelar i handelsbolag m.m.

Avdragsförbud – för delägare som är aktiebolag, ekonomisk förening m.fl. – har också införts för förluster på vissa tillgångar i handelsbolag och på andelar i handelsbolag i vissa fall, 25 a kap. 20–23 §§ IL – se avsnitt 22.16. Förbudet gäller avyttringar som sker fr.o.m. 1 juli 2003.

Fastigheter

För kapitalförluster på fastigheter har för avyttringar som sker fr.o.m. 1 juli 2003 införts en kvittningsfålla liknande den som gäller för delägarrätter. Reglerna innebär att förluster endast får kvittas mot kapitalvinster på fastigheter. Efter begäran kan förlusten dock kvittas mot vinst på fastighet hos annat företag med vilket man med avdragsrätt kan utväxla koncernbidrag. Undantag från avdragsbegränsningen görs för de fastigheter som under den senaste treårsperioden har använts för produktions-

eller kontorsändamål. Reglerna, som återfinns i 25 kap. 12 § IL, beskrivs närmare i avsnitt 22.14.6.

Koncerninterna förluster

Kapitalförluster som uppkommer vid avyttringar till företag i intressegemenskap omfattas av särskilda regler som återfinns i 24 kap. 7–11 §§ IL. Reglerna beskrivs i avsnitt 18.2.

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

Utdelning i form av insatsemission enligt 10 kap. 2 a § EFL ska dras av i kooperativa ekonomiska föreningar, 39 kap. 24 a § IL. Dessa regler gäller 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 1.3.8 om 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.

Koncernbidrag

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 ut-

delning. 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

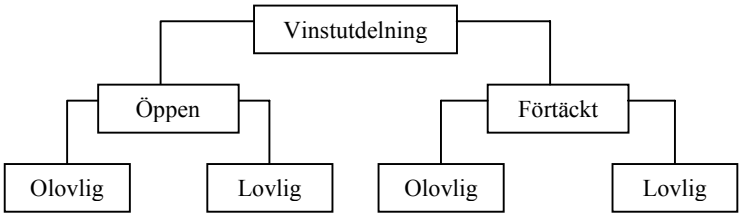
För koncerner ska det utdelningsbara beloppet bedömas utifrån koncernbalansräkningen. Enligt den allmänna försiktighetsregeln

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. Utbetalningsförbudet 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 – se dock nedan vid kantrubriken Lön eller utdelning. 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 lev-

nadskostnader (42 kap. 14 § IL) samt för viss utdelning i inte kooperativa ekonomiska föreningar. Se vidare del 1 avsnitt 25.

Utdelning i form av s.k. insatsemission i kooperativa ekonomiska föreningar ska inte behandlas som utdelning vid emissionstidpunkten, 42 kap. 21 a § IL.. Medlemmen ska beskattas först vid utträde ur/upplösning av föreningen. Dessa regler gäller fr.o.m. 2004 års taxering.

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 ändrades till stor del genom plenimålet RÅ 1992 ref. 56 (Sipano-målet).

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.

Regeringsrätten har i plenimålet RÅ 2004 ref. 1 (det s.k. Sipano 2-målet) utdelningsbeskattat ägarna till två aktiebolag som för

underpris överlåtit andelar i ett kommanditbolag till andra av samma personer ägda aktiebolag. Regeringsrätten konstaterade först att överlåtelsen skulle bli föremål för uttagsbeskattning hos de överlåtande aktiebolagen eftersom villkoret i 23 kap. 17 § IL – att överlåtelsen ska omfatta hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav – inte var uppfyllt. Härefter konstaterar regeringsrätten att införandet av reglerna om underprisöverlåtelser 1 januari 1999, som numera återfinns i 23 kap. IL, har förändrat rättsläget i förhållande till vad som gällde i ovan nämnda avgörande RÅ 1992 ref. 56. Regeringsrätten anför sedan:

> ”Genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattningen vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats. I anslutning därtill har också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Reglerna om underprisöverlåtelser innebär att det slutliga beskattningsresultatet i princip blir detsamma som om uttags- och utdelningsbeskattning sker. Skillnaden är att någon omedelbar beskattning inte utlöses av att ersättningen understiger marknadsvärdet.
>
> Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.”

Regeringsrätten har vidare i tre domar den 8 november 2004, mål nr 3595-04, 3691-04 och 3693-04, funnit att en överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris mellan två aktiebolag med samma ägare ska föranleda utdelningsbeskattning av ägarna. Skatterättsnämnden – vars beslut regeringsrätten fastställde – har i dessa fall hänvisat till regeringsrättens domskäl i RÅ 2004 ref. 1. Enligt 23 kap. 2 § punkt 4 IL undantas överlåtelser som omfattas av bestämmelserna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar m.m. i 25 a kap. IL. från kapitlets tillämpning. Eftersom det i de aktuella fallen varit fråga om överlåtelse av sådana tillgångar är således undantagsreglerna i 23 kap. IL inte tillämpliga och då det saknas andra uttryckliga regler om undantag från utdelningsbeskattning är det inte möjligt att underlåta utdelningsbeskattning.

Ovanstående domar innebär att en överlåtelse av tillgångar till underpris som inte är affärsmässigt motiverad mellan två aktiebolag ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet (underpriset) att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget såvida inte undantagsbestämmelserna för s.k. underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga.

Ev. nya regler på avyttringar fr.o.m. 1 juli 2003

I anledning av ovan refererade domar har i en lagrådsremiss den 3 februari 2005 föreslagits nya regler som innebär att utdelningsbeskattning inte ska ske om näringsbetingade andelar har överlåtits till underpris utan att detta är affärsmässigt motiverat och

- det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom EES-området
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget
- förutsättningarna i 23 kap. 19 § andra stycket är uppfyllda.

De nya reglerna föreslås, på den skattskyldiges begäran, kunna tillämpas på avyttringar som skett fr.o.m. 1 juli 2003.

Lön 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 elimineras 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. – se avsnitt 10.

Vid försäljning av tillgångar och tjänster till aktieägare/anställda för underpris respektive inköp av egendom från aktieägare/anställda för överpris uppkommer fråga om underpriset respektive överpriset utgör lön eller utdelning.

I de fall utköpet/införsäljningen skett av en i företaget anställd person ska underpriset/överpriset anses utgöra lön hos den anställde. Detta gäller även om försäljningen/inköpet skett till/från en närstående till den anställde – se RÅ 1989 ref. 57, RÅ 1991 ref. 27 och RÅ 1996 ref. 16. Underpriset resp. överpriset utgör då en avdragsgill lönekostnad i företaget.

Om utköpet/införsäljningen skett av en icke anställd (passiv) delägare är underpriset resp. överpriset att hänföra till utdelning. Vid försäljning till delägare för underpris ska företaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och försäljningspriset. Något avdrag erhålls inte i företaget i detta fall eftersom underpriset är hänförligt till utdelning. Om utdelningen uppburits av en delägare i ett fåmansföretag kan det komma ifråga att viss del av utdelningen ska hänföras till inkomst av tjänst – se avsnitt 10.

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, konverteringsrätten 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
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, kapitalplaceringsandelar samt andelar som utgör lager.

Reglerna om skattefrihet i vissa fall gäller inte för utdelning i form av pristillägg eller rabatt från kooperativ förening, utdelning från kooperativ förening på förlagsinsatser eller utdelning till en medlemsfrämjande förening, s.k. kooperativ utdelning (24 kap. 12 § 1 st. IL jämfört med 39 kap. 22 och 23 §§ 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 Skatteverkets 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

Beskattningsår fr.o.m. 1 jan. 2004

Genom de nya regler som införts genom SFS 2003:224 har de tidigare särreglerna som gällt utdelning till förvaltningsföretag slopats. Detta innebär att utdelning till förvaltningsföretag ska beskattas enligt samma regler som gäller för företag i allmänhet. Den skillnaden föreligger dock att förvaltningsföretag inte kan åberopa det s.k. betingandevillkoret i 24 kap. 14 § punkt 3 IL. Eftersom ett aktieförvaltande företag inte bedriver rörelse enligt

definitionen i 2 kap. 24 § IL kan inte ett andelsinnehav betingas av rörelsen. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 2001 ref. 6 där förvaltning av värdepapper inte ansågs utgöra rörelse.

De nya reglerna gäller för utdelning som ska redovisas under beskattningsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2004. För företag med brutna räkenskapsår innebär detta att de nya reglerna blir tillämpliga först vid 2006 års taxering. För beskattningsår som påbörjats före 1 januari 2004 gäller äldre regler. Dessa beskrivs nedan.

Beskattningsår som påbörjats före 1 jan. 2004

De följande delarna av detta avsnitt behandlar de regler som gäller för utdelning som ska hänföras till ett beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2004. Laghänvisningarna gäller således till de äldre regler som är tillämpliga på sådana beskattningsår.

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

Beskattningsår fr.o.m. 1 jan. 2004

Genom ny lagstiftning (SFS 2003:224) har definitionen av näringsbetingade andelar ändrats. Definitionen återfinns numera i 24 kap. 13–14 §§ IL. Utdelning på näringsbetingade andelar är, med vissa särskilda undantag för investmentföretag m.m., undantagen från beskattning. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 22. De nya reglerna är tillämpliga på utdelning som ska hänföras till beskattningsår som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2004. För företag med brutna räkenskapsår innebär detta att reglerna blir tillämpliga först vid 2006 års taxering. För beskattningsår som påbörjas före 1 januari 2004 ska äldre regler tillämpas. Dessa regler beskrivs nedan.

Beskattningsår som påbörjats före 1 jan. 2004

De följande delarna av detta avsnitt behandlar de regler som gäller för utdelning som ska hänföras till ett beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 2004. Laghänvisningarna gäller således till de äldre regler som är tillämpliga på sådana beskattningsår.

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)

Näringsbetingad andel

Med *näringsbetingad andel* avses andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna 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.

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 RÅ 1985 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 (RÅ 1985 1:72).

Mindre än 25 % av röstetalet

Som framgår 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

tillsammans 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 utdelning 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 pga. 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 (avser beskattningsår som påbörjats före 1 januari 2004 – se avsnitt 1.3.3 ovan). 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 (RÅ 1985 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. 19 § 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

förvärvat 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 (nuvarande 24 kap. 19 § 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).

Att utdelning som *lämnas* av ett investmentföretag i vissa fall ska tas upp även om aktierna i investmentföretaget är näringsbetingade framgår av 24 kap. 18 § IL.

Reglerna kring beskattning av investmentföretag behandlas närmare i avsnitt 4.2.

1.3.10 Allmänt om utdelning från utländska företag

Beskattningsår fr.o.m. 1 jan. 2004

Genom de nya regler som införts genom SFS 2003:224 behandlas utdelning på innehav i utländska företag på samma sätt som innehav i svenska företag. Det innebär bl.a. att reglerna i 24 kap. 13–14 och 17 §§ IL avseende näringsbetingade andelar också omfattar andelar i utländska företag som motsvarar svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar, jfr avsnitt 1.3. 4 ovan.

För andelar i företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen gäller dessutom en utvidgning av begreppet näringsbetingad andel. Denna utvidgning innebär att andelarna ska anses vara näringsbetingade om ägarföretagets andelsinnehav uppgår till minst 10 % (behöver alltså inte inneha röster motsvarande minst 10 %) och även om andelarna är lagertillgång (24 kap. 16 § IL). Beträffande vad som avses med företag inom Europeiska unionen – se nedan.

Se vidare avsnitt 22.9.

De nya reglerna är tillämpliga på utdelning som ska hänföras till beskattningsår som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2004. För beskattningsår som påbörjats före 1 januari 2004 ska äldre regler tillämpas. Dessa regler beskrivs nedan.

Beskattningsår som påbörjats före 1 jan. 2004

De följande delarna av detta avsnitt behandlar de regler som gäller för utdelning som ska hänföras till ett beskattningsår som påbörjats före 1 januari 2004. Laghänvisningarna gäller således till de äldre regler som är tillämpliga på sådana beskattningsår.

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 skattemässigt 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 Skatteverkets Handledning för internationell beskattning.

1.4 Utskiftade medel

24 kap. 2 § IL
25 kap. 5 § IL
42 kap. 17–21 §§ 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.

Nuvarande regler innebär i korthet att konkurs, likvidation och vissa fusioner anses som avyttringar och utlöser kapitalvinstbeskattning hos aktieägarna. 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 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.

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 belopp. 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 Europeiska 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 RÅ 2003 ref. 16 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. 50 § 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 instru-

mentet 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.

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. 8.

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 genom 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) ska beskattning hos medlemmen inte ske vid tidpunkten för överföringen utan först när emitterat kapital utbetalas till medlemmen.

Dessa regler, som finns intagna i 42 kap. 21a § IL, gäller 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 11 kap. 45 § och 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. 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

Regeringsrätten har i fyra domar den 1 november 2004 mål nr 3854-01, 402-03, 372-04 och 419-04 prövat frågan om synnerliga skäl mot beskattning förelegat. Regeringsrätten anför i mål nr 402-04 följande (i stort sett likalydande skrivning i övriga mål):

> ”I uttrycket synnerliga skäl ligger att undantag endast kan göras i extraordinära fall. Det bör närmast vara fråga om sådana fall där en beskattning av lånebeloppet mot bakgrund av omständigheterna framstår som oskäligt eller rent av stötande. En enstaka omständighet, som talar till den skattskyldiges förmån, kan i allmänhet inte vara tillräcklig, utan alla omständigheten i fallet, dvs. situationen i stort, får läggas till grund för bedömningen om synnerliga skäl föreligger. Omständigheter av särskild betydelse kan vara förhållandena vid lånets tillkomst, lånets samband med bolagets verksamhet och dess syfte över huvud taget, bolagets säkerhet för fordran, låntagarens förmåga att återbetala lånet, lånetidens längd samt risken för undandragande av skatt. Den omständigheten att återbetalning av lånet skett kan det också vara skäl att beakta, även om denna omständighet inte längre är av sådan avgörande betydelse som enligt den tidigare utformningen av låneförbudsbestämmelsen. Av lagtexten framgår dock inte att möjligheten att underlåta beskattning har begränsats till de fall då återbetalning sker under låneåret, vilket Skatteverket hävdar i målet. Att ett lån återbetalas under låneåret bör enligt Regeringsrättens mening också kunna vara en av de omständigheter som föranleder att beskattning underlåts. Detta innebär emellertid inte att det är uteslutet med beskattning även om återbetalning görs samma år som lånet tas upp eller att beskattning alltid skall ske om lånet återbetalas efter detta års utgång.”

Av mål nr 3854-01 framgår att det faktum att låntagaren har en motfordran mot bolaget på ett större belopp och att fordringarna kvittats mot varandra i ett i efterhand ingivet ändrat bokslut inte innebär att förbjudet lån inte föreligger. Synnerliga skäl ansågs heller inte föreligga pga. dessa omständigheter,

I mål nr 402-03 upptogs ett lån på 350 000 kr i eget bolag i september 2000 i syfte att användas av låntagaren för att erlägga ytterligare handpenning vid köp av lägenhet i Spanien. Banken kunde inte med kort varsel låna ut beloppet och köparen riskerade att förlora sin sedan tidigare erlagda handpenning. Ränta på lånet utgick med 7 % och en av låntagaren ägd bostadsrätt pantsattes som säkerhet för lånet. Bostadsrätten – som värderades till 1 250 000 kr – skulle säljas före årsskiftet 2000/2001 varvid lånet skulle återbetalas. Köpeskillingen erhölls dock först i mars 2001. Lånet återbetalades några dagar senare. RR ansåg vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskild hänsyn till lånevillkoren (räntans storlek, säkerheten och återbetalningstiden) att det förelåg synnerliga skäl för att underlåta beskattning.

I mål nr 372-04 hade ett lån upptagits i eget bolag och skulden uppgick vid utgången av 1997 till 192 500 kr. Ränta erlades med 8 %. Lånet återbetalades under 1998. Syftet med lånet var att låntagaren skulle betala privata skatteskulder. Låntagaren hävdade att det fanns säkerhet för lånet eftersom han hade möjlighet att låna pengar av sin far, vilket också skedde i samband med återbetalningen av lånet. RR konstaterade att lånet i vart fall omfattat en tidsperiod av ett och ett halvt år och inte haft någon anknytning till den av bolaget bedrivna verksamheten. Säkerhet hade de facto inte lämnats och argumentet att möjlighet funnits att låna pengar från fadern tillmättes ingen betydelse. RR ansåg därför att synnerliga skäl inte förelåg att underlåta beskattning.

I mål nr 419-04 lånade aktieägaren 200 000 kr från bolaget i september 1999. Lånet upptogs enligt uppgift för att ägaren för bolagets räkning skulle genomföra en affär i Ryssland. Anledningen till förfarandet var enligt låntagaren att han fått uppfattningen att betalningssystemet i Ryssland inte kunde anlitas eftersom det inte fungerade tillfredsställande. I bolaget bokfördes beloppet som en lånefordran på ägaren och i revisionsberättelsen angavs att lånebeloppet kvarstod vid bokslutstillfället. Affären blev dock inte av och beloppet återbetalades till bolaget i delbetalningar. Sista delbetalningen gjordes i februari 2000. RR konstaterar först att beloppet utgör ett förbjudet lån – trots det syfte som uppgivits med lånet – med hänsyn till bolagets bokföring och vad som framgick revisionsberättelsen. Återbetalningen efter ca. ett halvt år och övriga omständigheter utgjorde enligt RR inte heller synnerliga skäl för att underlåta beskattning.

Civilrätten avgör

Om ett lån är förbjudet och därmed skattepliktigt enligt

IL:s ovan nämnda huvudregel avgörs helt av de civilrättsliga reglerna i ABL resp. TrL. I ett förhandsbesked (RÅ 1981 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 prop. 1989/90:110 sid 678 och RÅ 2003 ref. 60.

Gäldenärsbyte

I praxis har gäldenärsbyte ansetts vara att jämställa med ingående av nytt låneavtal (R77 1:45 och RÅ 1981 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).

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 beaktas 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 koncern, 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. Med nämnda syfte får alltså inte lån lämnas till

någon vare sig denne tillhör den förbjudna personkretsen eller står utanför denna. 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).

Lån från HB/KB

Skatteverket har i skrivelse 2004-10-11 (dnr 130 575098-04/111) konstaterat att det inte föreligger ett sådant penninglån som omfattas av bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL i det fall ett kommanditbolag lämnar penninglån till ett aktiebolag, som är delägare i kommanditbolaget, i syfte att aktiebolaget ska förvärva andelarna i ett annat aktiebolag som också är delägare i kommanditbolaget. En förutsättning för att ett penninglån ska omfattas av bestämmelsen i 12 kap. 7 § tredje stycket ABL är att lånet lämnas av ett aktiebolag.

Sanktion

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.

1.5.4 Dispens

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern får Skatteverket 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 Skatte-

verket 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).

Fåmansföretag ska enligt 3 kap. 22 § LSK bifoga en förteckning enligt ovan till sin självdeklaration.

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 – se även del 2 avsnitt 17.1.

RR har i en dom den 27 oktober 2004 mål nr 2867-04 fastställt SRN:s förhandsbesked angående föreningsavgäld till ekonomisk förening. HSB Nordvästra Götaland ekonomisk förening, vars medlemmar utgörs av bostadsrättsföreningar, hade av medlem erhållit s.k. föreningsavgäld. Fråga uppkom om avgälden utgjorde skattepliktig inkomst för förenignen eller skulle anses utgöra skattefritt kapitaltillskott. Föreningen har till uppgift att bistå medlemmarna med produktion av bostadsbyggnad och upprätta ekonomisk plan i samband med bildande av nya bostadsrättsföreningar varvid en skyldighet uppkommer för bostadsrättsföreningen att betala ett belopp till föreningen betecknat föreningsavgäld. Föreningen hävdade att avgälden inte var en ersättning för utförda tjänster. SRN anförde dock:

> ”Av praxis (*SRN hänvisar här till RÅ 1972 Fi 506 och RÅ 1981 Aa 183*) får anses framgå att det föreligger en presumtion för att betalningar från medlem i en ekonomisk förening till föreningen, frånsett skyldigheten att betala medlemsinsats och medlemsavgift, utgör ersättning för nyttigheter som föreningen tillhandahåller medlemmarna.

> Med hänsyn härtill och vad som upplysts i ärendet finner nämnden att avgälden skall tas upp till beskattning."

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.

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 RÅ 1983 1:42 medan återbetalningen i RÅ 1985 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 RÅ 1985 1:10 i skattehänseende behandlas som en återbetalning 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 RÅ 1985:10 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 RÅ 1983 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, RÅ 1985 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 skuldförts 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.

Redovisningstekniska 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 Skatteverkets 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

Förluster fr.o.m. 1 juli 2003

Genom de nya regler som införts genom SFS 2003:224 har kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter slopats för avyttringar som skett fr.o.m. den 1 juli 2003, 25 a kap. 5 § IL och övergångsbestämmelserna punkt 3. Detta innebär att en kapitalförlust som uppkommer vid en avyttring efter den 30 juni 2003 av näringsbetingade andelar inte är avdragsgill. Enda undantaget från detta avdragsförbud är om de näringsbetingade andelarna är marknadsnoterade och vid avyttringen inte har innehafts minst ett år, 25 a kap. 6–8 §§ IL.

Ett avdragsförbud har också införts för förluster på andelar i ett handelsbolag som avyttras av svenska aktiebolag m.fl. (ägarföretaget) till den del förlusten motsvaras av företagets andel av en värdenedgång på vissa tillgångar i handelsbolaget, 25 a kap. 20 § IL.

För en närmare beskrivning av de nya reglerna hänvisas till avsnitt 22.

Förluster före 1 juli 2003

För avyttringar som skett före den 1 juli 2003 gäller äldre regler som innebär att en kapitalförlust är avdragsgill inom den s.k. aktiefållan enligt 48 kap. 26 § IL. En förutsättning för avdragsrätt är dock att förlusten är verklig och definitiv. Beträffande frågan om en förlust är verklig och definitiv hänvisas till 2004 års handledning del 3 avsnitt 1.7.1.1 och 1.7.2.