

34 Avyttring av andelar i handelsbolag

50 kap. IL

Ds 1988:44

SkU 1988/89:16, prop. 1988/89:55 s. 11-46

SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110 s. 728

SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50 s.219-254, 350-352

SkU 1999/2000:2, prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 594-600

SkU 2001/02:25, prop. 2001/02:140

SkU 2002/03:14, prop. 2002/03:96

Sammanfattning

När en fysisk person eller ett dödsbo avyttrar sin andel i ett handelsbolag ska beskattning av kapitalvinsten normalt ske i inkomstslaget kapital. Beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet om andelen är en lagertillgång samt, i vissa fall, om avyttringen innebär en omvandling av näringsinkomster till kapitalvinst.). Om delägaren avyttrar en andel i ett s.k. skalbolag kan frågan om kapitalvinsten ska tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet för delägaren aktualiseras.

Beskattning kan dessutom förekomma i inkomstslaget tjänst.

När en annan juridisk person än dödsbo avyttrar sin andel i ett handelsbolag sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet.

En bolagsdelägare ska årligen justera, och i inkomstdeklarationen redovisa, sin anskaffningsutgift (benämndes tidigare det justerade ingångsvärdet, JIV). Justeringen görs bl.a. med hänsyn till gjorda tillskott och uttag ur bolaget samt delägarens andel av bolagets inkomst och underskott.

Om ett underskott ska rullas till ett senare år justeras anskaffningsutgiften först det år då underskottet kan utnyttjas.

När bolagsandelen avyttras, eller överlåts benefikt, beskattas en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen som kapitalvinst.

Kapitalförluster är som regel avdragsgilla med 70 procent.

De flesta bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL gäller också i fråga om andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).

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

34.1 Avyttring av andelar eller inkråm

Verksamheten i ett handelsbolag kan avyttras på två sätt. Bolagsdelägarna kan antingen avyttra sina andelar i bolaget eller också kan bolaget självt överlåta rörelsen (inkråmet), dvs. de tillgångar och skulder som finns i verksamheten.

Andelsavyttring

Avyttring av andelarna i handelsbolaget innebär inte att handelsbolagets verksamhet upphör utan att bolaget överförs till nya ägare. Bolagets redovisning påverkas inte av avyttringen.

Om köparna betalar ett högre pris för andelarna i handelsbolaget än vad som motsvarar de skattemässiga värdena på bolagets tillgångar medges inte avdrag för den överskjutande anskaffningsutgiften förrän de nya ägarna i sin tur överlåter sina andelar.

Avyttring av bolagets rörelse

Om bolaget avyttrar sitt inkråm beskattas delägarna för eventuell vinst vid avyttringen som regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Avyttringen betraktas nämligen som ett led i bolagets verksamhet. Visserligen är handelsbolaget som sådant kvar hos delägarna efter avyttringen, men sedan tillgångarna väl avyttrats, kan bolaget likvideras. En avveckling av bolaget genom likvidation innebär avyttring av andelarna och medför att delägarna ska kapitalbeskattas.

Köparen av handelsbolagets tillgångar får, till skillnad från den som förvärvar andelarna i bolaget, utgå från det pris som betalas för inventarier, lager m.m. Priset ska fördelas på de olika tillgångarna och utgör deras respektive anskaffningsutgift och därmed avskrivningsunderlag. Åsatt värde på t.ex. en maskin utgör således avskrivningsunderlag på tillgången hos förvärvaren. Värdet på en tillgång kan dock inte bestämmas till ett högre värde än det verkliga värdet.

Val av alternativ

Sättet för avyttringen är således av stor betydelse eftersom de skattemässiga skillnaderna mellan att avyttra andelarna eller inkråmet är relativt stora. För säljarna är det i allmänhet fördelaktigast att avyttra andelarna eftersom vinsten av avyttringen för fysiska personer oftast ska tas upp i inkomstslaget kapital. Köparen torde däremot föredra att förvärva handelsbolagets inkråm efter-

som detta normalt innebär högre avskrivningsunderlag.

34.2 Allmänt

Beskattning i kapital

Avyttring av andelarna i ett handelsbolag beskattas som regel i inkomstslaget kapital när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel om den är en kapitaltillgång. De allmänna bestämmelserna i 44 kap. IL om kapitalvinster och kapitalförluster samt de särskilda bestämmelserna om avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. IL ska tillämpas vid beräkningen av kapitalvinsten.

Beskattning i tjänst

Beskattning i inkomstslaget tjänst av en del av kapitalvinsten kan, enligt 50 kap. 7 § IL, aktualiseras när en fysisk person eller dödsbo överlåter sin andel i handelsbolaget som i sin tur, direkt eller indirekt, äger en andel som skulle ha varit en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen eller dödsboet. Bestämmelserna innebär att hälften av den del av kapitalvinsten som motsvarar andelens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Resterande del av vinsten ska tas upp i inkomstslaget kapital. En redogörelse för vad som avses med begreppet kvalificerad andel finns i del 3, avsnitt 10.2.1.

Beskattning i näringsverksamhet

Avyttring av andelar i handelsbolag ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet när;

- fysiska personer eller dödsbon avyttrar andelar som är lagertillgångar,
- fysiska personer avyttrar andelar och bestämmelserna i 51 kap. IL är tillämpliga (avsnitt 35),
- avyttringen avser andel i s.k. skalbolag,
- juridiska personer utom dödsbon avyttrar andelar samt när
- handelsbolag avyttrar andelar i ett annat handelsbolag.

Andelar som är lagertillgång

Avyttring av andelar i handelsbolag som är lagertillgångar beskattas enligt de bestämmelser som gäller i inkomstslaget näringsverksamhet.

Andelar som är kapitaltillgångar

När en andel som är en kapitaltillgång avyttras, ska, enligt 14 kap. 9 § IL, bestämmelserna i 44 kap. 26-32 §§ IL om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster tillämpas. I 15 kap. 1 § 2 st. och 16 kap. 1 § 2 st. IL finns dessutom ytterligare hänvisningar till ett antal bestämmelser som rör kapitalvinster och kapitalförluster. Hänvisningarna innebär att samma bestämmelser i stort sett gäller vid beskattningen av kapitaltill-

gångar i inkomstslaget näringsverksamhet som i kapital. Detta gäller bl.a. i fråga om;

- beräkning av vinstens eller förlustens storlek,
- anskaffningsutgiften vid förvärv genom benefika fång samt
- vad som avses med begreppet avyttring.

34.3 Avyttringsbegreppet

Med avyttring av en tillgång avses, enligt 44 kap. 3 § IL, försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgång. Det ska alltså röra sig om överlåtelse av äganderätten av tillgången mot ersättning.

En uttrycklig bestämmelse finns i 50 kap. 2 § 1 st. IL om att inlösen av andel eller upplösning av bolag ska anses som avyttring och således kapitalvinstbeskattas. Detta gäller således även i det fallet att något vederlag inte erhållits. Av motiven till motsvarande bestämmelse i lagen om statlig inkomstskatt angavs bl.a. följande (prop. 1988/89:55 s. 27):

"Av första stycket framgår att en delägare som har fått sin andel inlöst - t.ex. i samband med utträde ur bolaget - ska anses ha avyttrat andelen. I första stycket slås också fast att en upplösning av bolaget skattemässigt ska behandlas som en avyttring. Det gäller oberoende av orsaken till att bolaget upplösts. En reavinstbeskattning av delägarna kan bli aktuell t.ex. om bolaget upplöses på grund av att bolagsavtalet slutits för bestämd tid och verksamheten inte fortsätter därefter eller på grund av att antalet bolagsmän gått ned till en och bolaget likviderats. Ska skifte ske anses bolaget upplöst i och med skiftet. (...)"

Inlösen och upplösning

Benefika överlåtelse

Som avyttring behandlas även det fallet att en andel överläts benefikt om den justerade anskaffningsutgiften hos den föregående ägaren är negativ (50 kap. 2 § 2 st. IL, avsnitt 34.7).

Bodelning

Vid bodelning beskattas överlåtaren av egendomen vid tidpunkten för bodelning. För sambor omfattar bodelningen emellertid inte andelar i handelsbolag.

Inget byte...

Enbart omständigheten att ansvaret för ett kommanditbolags förpliktelser ändrades genom att komplementär övergick till att bli kommanditdelägare och kommanditdelägare övergick till att bli komplementär ansågs inte innebära att någon avyttring skulle anses ha skett (SRN:s förhandsbesked den 28 oktober 2003).

34.4 Tidpunkten för beskattning

Kapitalvinstbeskattning aktualiseras när en handelsbolagsdelägare avyttrar sin andel. Av huvudregeln i 44 kap. 26 § 1 st. IL framgår att vinsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

Tilläggsköpeskillning

Om förhållandena är sådana att kapitalvinstens storlek beror på någon händelse i framtiden ska 44 kap. 28 § IL tillämpas. Bestämmelsen innebär att den vinst som uppkommer på grund av tillkommande belopp (tilläggsköpeskillning) ska tas upp som intäkt det eller de beskattningsår då storleken av tilläggsköpeskillningen kan fastställas. Beräkningen av kapitalvinsten ska göras med utgångspunkt i förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid tidpunkten för avyttringen

Utflyttning

Andelar i handelsbolag omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 19 § IL och beskattning av en bolagsdelägars avyttring kan således aktualiseras upp till tio år efter att delägaren flyttat ut. Det kan dock noteras att skatteavtalen kan ange en kortare tidsperiod, se Handledning för internationell beskattning

34.5 Kapitalvinster och kapitalförluster

Inkomstslaget kapital, delägaren är fysisk person

Kapitalvinster på andelar i handelsbolag som utgör kapitaltillgångar är skattepliktiga fullt ut.

Av 50 kap. 9 § IL framgår att kapitalförluster i inkomstslaget kapital på andelar i handelsbolag är avdragsgilla med 70 procent. Enligt 44 kap. 26 § 2 st. IL kan kapitalförluster dras av som kostnad först det beskattningsår då förlusten är definitiv.

I 25 kap. 7-11 (tidigare 28-32) §§ IL finns bestämmelser om att kapitalförluster ska dras av ett senare år om avyttringen görs till företag som är i intressegemenskap med säljaren.

Inkomstslaget näringsverksamhet, delägaren är juridisk person

Kapitalvinster vid avyttring av andelar i handelsbolag som ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet är skattepliktiga i sin helhet.

Kapitalförlust

I inkomstslaget näringsverksamhet är kapitalförlust på andel i handelsbolag *för vilken avdrag ska göras*, avdragsgill i sin helhet (50 kap. 10 § IL).

När ett handelsbolag avyttrar en andel i ett annat handelsbolag är kapitalförlust *för vilken avdrag ska göras* avdragsgill till 70 %. Var innehavet av den sålda andelen betingat av rörelse som be-

- avdragsbegränsning

drivs av det avyttrande bolaget eller av någon som kan anses stå detta bolag nära, ska kapitalförlusten dras av i sin helhet (50 kap. 11 § IL).

Avdrag som nu sagts ska göras i den mån följande begränsningar och förbud inte ska tillämpas:

Har andel i ett handelsbolag avyttrats med kapitalförlust efter den 6 december 2001 men före den 1 juli 2003 kan denna kapitalförlust vara begränsat avdragsgill för delägaren, nämligen bara mot delägarrens kapitalvinster på delägarätter (50 kap. 12 § IL).

Avdragsbegränsningen gäller den del av kapitalförlusten som till sitt belopp motsvarar delägarrens del av en realiserad men outnyttjad eller orealiserad värdenedgång på en delägar rätt i handelsbolaget och vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller någon som står bolaget nära. Bara den värdenedgång ska beaktas som har skett under den tid som delägaren innehaft andelen i handelsbolaget. Vid bedömningen om det föreligger en värdenedgång på delägarätter i handelsbolaget ska hänsyn tas till om det finns delägarätter i handelsbolaget som stigit i värde under samma tid.

Om en del av förlusten inte kan dras av det aktuella beskattningsåret ska den behandlas som en ny sådan kapitalförlust nästa beskattningsår hos den som avyttrat andelen.

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

Dessa regler om avdragsbegränsning ska tillämpas på motsvarande sätt både i det fall delägar rätten i stället ägs eller ägts av en utländsk juridisk person som delägar beskattas enligt 6 kap. 14 § IL och i fråga om kapitalförluster på en andel i en sådan person (52 kap. 8 § IL).

De ovan beskrivna bestämmelserna i 50 kap. 12 § och 52 kap. 8 § IL tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på andelar i handelsbolag och andelar i utländska delägar beskattade juridiska personer som avyttrats före 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte kunnat utnyttjas.

Reglerna är närmare beskrivna i del 2 kap. 28 avsnitt 4. Där finns också vissa ytterligare övergångsregler.

...ersätts av avdragsförbud

Delägare som är juridisk person, t.ex. ett aktiebolag (ägarföretaget), och som avyttrar en andel i ett handelsbolag med kapitalförlust efter den 30 juni 2003 har inte rätt till avdrag för förlusten eller del av denna om vissa tillgångar i handelsbolaget gått ned i värde eller vissa förpliktelser ökat i värde (25 a kap. 20 § IL).

Om en delägar rätt som ägs eller ägts av handelsbolaget gått ned i värde under den tid ägarföretaget innehaft handelsbolagsandelen, får ägarföretaget inte avdrag för kapitalförlusten på andelen med belopp som svarar mot ägarföretagets del av värdenedgången på delägar rätten. Detta gäller bara om ägarföretaget inte skulle fått dra av en kapitalförlust om ägarföretaget självt sålt samma delägar rätt.

Om delägar rätten sålts under den tid ägarbolaget innehaft handelsbolagsandelen, gäller avdragsförbudet bara om denna försäljning skett inom tio år före ägarbolagets avyttring av andelen i handelsbolaget.

Vad som sagts om värdenedgång på delägar rätter gäller också fordran på företag i intressegemenskap enligt 25 a kap. 19 § IL samt på motsvarande sätt värdeökning på förpliktelse som avses i samma paragraf.

Dessa regler i 25 a kap. 20 § IL ska på motsvarande sätt tillämpas ifråga om utländska juridiska personer som delägar beskattas enligt 6 kap. 14 § IL.

Värdet förändringar ska inte beaktas på tillgångar och förpliktelser i handelsbolaget vilka avyttrats resp. upphört före 1 juli 2003.

Se vidare del 3 kap 22.

**Kapitalförlust
- för vilken avdrag
ska göras**

Avdrag för kapitalförlust på andel i handelsbolag ska alltså göras t.ex.;

- i de fall och till den del kapitalförlusten vid försäljningar mellan 7 december 2001 (alternativt 1 december 2002) och 30 juni 2003 inte motsvaras av värdenedgång på rörelsebetingade delägar rätter i handelsbolaget vilken bara får dras av mot handelsbolagets kapitalvinst på delägar rätter,
- när det vid avyttring efter den 30 juni 2003 inte finns eller funnits några näringsbetingade delägar rätter i det sålda handelsbolaget utan förlusten på den sålda andelen beror på att handelsbolagets rörelse gått dåligt, eller att det visserligen finns eller funnits sådana delägar rätter men de ökat i värde eller värdenedgången i fråga på dem inte motsvarar hela kapitalförlusten eller att kravet på innehavstid enligt 25 a kap. 6 och 7 §§ IL vad gäller delägar rätterna inte varit uppfyllt.

34.5.1 Avdrag endast för verklig förlust

Kapitalförluster är, enligt 44 kap. 23 § IL, bara avdragsgilla när de kan karaktäriseras som verkliga. Såväl förluster i inkomstslaget näringsverksamhet som i kapital kan under vissa förutsättningar anses som fiktiva och är av det skälet inte avdragsgilla.

Innebörden av kravet på att förlusten ska vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att ägaren tillgodogjort sig värden ur det ägda handelsbolaget utan beskattningskonsekvenser (RÅ 1999 ref. 13). För att avdrag för förluster på andelar i handelsbolag ska vägras måste förlusten emellertid bl.a. bero på det skattefria uttaget. I annat fall kan förlusten vara avdragsgill fullt ut. I RÅ 1999 ref. 35, där Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet, anförde nämnden bl.a. följande:

”Vid uttag av kapitalvinstbeskattad egendom, t.ex. en fastighet, kan avräkningspriset bestämmas av parterna till ett belopp som understiger marknadsvärdet på fastigheten. Detta underpris påverkar inte det justerade ingångsvärdet på andelen i handelsbolaget. Ett avdrag för förlusten motsvaras i princip av att värdestegringen på fastigheten beskattas vid en framtida avyttring. Att reaförluster kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte kan lagstiftaren sägas i viss mån ha beaktat genom att avdragsrätten gjorts begränsad till 70 procent av förlusten, jfr prop. 1989/90:110, Del 1, s. 477. Mot denna bakgrund bör underpriset inte föranleda någon reducering i rätten till avdrag för den förlust som uppkommer på andelarna såsom inte verklig.”

Om ett handelsbolag ägs av en juridisk person och en likvidation leder till förlust på andelen för delägaren är innehållet i rättspraxis liknande (se del 3, avsnitt 1.7.1.1).

Avdrag har medgetts för kapitalförlust vid upplösning av ett handelsbolag som ägdes av aktiebolag. Handelsbolagets fastigheter hade utskiftats till aktiebolaget till underpris (skattemässiga värden). Samma kapitalförlust skulle ha uppkommit även om utskiftningen skulle ha skett till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (RÅ 2002 ref. 87).

34.6 Beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften

Av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL framgår bl.a. att en kapitalvinst ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade

tillgången minskad med utgiften för avyttringen och tillgångens omkostnadsbelopp.

Av 44 kap. 14 § IL framgår att med omkostnadsbeloppet avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffningen (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter).

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna i handelsbolag ska anskaffningsutgiften justeras årligen enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL. Justeringen görs för varje delägare för sig.

Bestämmelserna innebär att anskaffningsutgiften ska ökas med

- delägarrens tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som delägarrens andel av bolagets inkomster.
- 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL,
- 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 § IL och
- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 § IL.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften minskas med

- delägarrens uttag ur handelsbolaget,
- belopp som dragits av som delägarrens andel av handelsbolagets underskott,
- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
- 28 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. IL och
- 72 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL.

Värdet på andelens anskaffningsutgift efter ovan angivna justeringar benämns med IL:s terminologi *den justerade anskaffningsutgiften*, JAU.

34.6.1 Tillskott och uttag

Tillskott och uttag redovisas per räkenskapsår. Om delägaren avyttrar sin andel efter räkenskapsårets utgång ska tillskott och uttag tas upp även för tiden efter bokslutsdagen fram till dagen för avyttringen.

Delägarens eget arbete i handelsbolaget utgör inte något tillskott.

Apportegendom

Som tillskott anses inte bara kontanta medel utan även andra tillgångar. Om en delägare tillskjuter t.ex. lager och inventarier vid bolagets bildande räknas det som tillskott. Värdet på tillskottet kan vanligen läggas till grund för delägarens anskaffningsutgift. Så är alltid fallet när den tillskjutna egendomen är av sådan art att bolagsdelägarens taxering direkt påverkas av avräkningsprisernas storlek, t.ex. beträffande varulager och inventarier. Huvudregeln är alltså att utgiften för anskaffningen för apportegendom är det värde som tillgångarna åsatts i bolagets räkenskaper vid bolagsbildningen (RÅ 1960 ref. 31). Används något annat värde får tillgångarna dock högst värderas till ett belopp som motsvarar tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för tillskottet.

RÅ 1996 ref. 71 gällde överföring av en tillgång till underpris från ett handelsbolag till ett aktiebolag. De bägge bolagen ägdes av samma fysiska personer. Regeringsrätten ansåg att då uttag av tillgången skett ur ett handelsbolag till underpris utan uttagsbeskattning ska övervärdet på tillgången inte påverka anskaffningsutgiften. Detta innebar att övervärdet inte heller beskattades vid en eventuell avveckling av handelsbolaget. Skatterättsnämnden, till vars bedömning Regeringsrätten anslöt sig, anförde bl.a. följande:

”Vid bedömningen av om en viss transaktion innefattar ett tillskott/uttag enligt 28 § SIL måste hänsyn tas till de inkomstskattemässiga effekterna av transaktionen (jfr vad som sägs i prop. 1988/89:55 s. 29 f om effekterna på ingångsvärdet av en delägars användning av handelsbolagets bil). Lika litet som ett tillskott kan anses ha skett om undantagsregeln i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL tillämpas vid en överlåtelse till handelsbolaget, kan ett uttag anses ha skett om regeln tillämpas vid en överlåtelse som företas av bolaget. (...)”.

Uttag av förmåner

Som uttag ur handelsbolaget avses delägarnas eller deras närståendes förmåner i form av bostad eller privat användning av bolagets bil. Det belopp som ska reducera anskaffningsutgiften är marknadsvärdet av den uttagna förmånen. Enligt 61 kap. 2 § IL avses med marknadsvärdet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat motsvarande förmåner

mot kontant betalning. När det gäller bilförmån kan den beräknas till bolagets faktiska utgifter för den utgivna förmånen.

Bolag på obestånd

För de delägare som på grund av sitt solidariska betalningsansvar tvingas betala bolagets skulder i en obeståndssituation föreligger ett tillskott motsvarande det betalade beloppet. Betalningen höjer således deras anskaffningsutgift på bolagsandelarna.

Om bolaget upplöses genom konkurs kan bolagets skuldansvar inte längre göras gällande av borgenärerna. Bolagsdelägare kan dock fortfarande vara betalningsansvariga för de skulder som kvarstår efter upplösningen. Den ansvarsbefrielse som bolaget får genom upplösningen, och som beloppsmässigt kan motsvara delägarnas skuldansvar, kan ses som ett tillskott från delägarnas sida och får beaktas vid beräkningen av anskaffningsutgiften. Eftersom borgenärerna kan efterge sina fordringar i en obeståndssituation är det endast det kvarstående betalningsansvaret efter upplösningen som påverkar anskaffningsutgiften. Endast den del av det övertagna betalningsansvaret som en delägare efter uppgörelsen med borgenärerna slutligen åläggs betalningsansvar för ska således öka anskaffningsutgiften på andelen.

Om kapitalvinstbeskattning sker innan betalningssvårigheterna uppkommer och delägarna tvingas betala bolagets skulder i efterhand kan beskattningen korrigeras, i sista hand genom resning (prop. 1988/89:55 s. 19).

En kommanditdelägare har med kapitalvinst överlåtits sin andel i ett kommanditbolag. Dessförinnan hade han gått i borgen för bolagets skuld. Några år senare, efter att bolaget försatts i konkurs, blir han tvungen att infria borgensförbindelsen. En kommanditdelägare har inte något solidariskt ansvar för bolagets förbindelser och eftersom han i detta fall inte längre var delägare vid infriandet av borgensförbindelsen kan han inte anses ha erlagt denna i egenskap av bolagsman. Betalningen kan därför inte ses som ett tillskott till bolaget vid kapitalvinstberäkningen (KR:s i Jönköping dom den 9 september 2003, mål nr 67-01).

34.6.2 Inkomster och underskott

Bolagets resultat beräknas per beskattningsår. Det är det skattemässiga resultatet som har betydelse vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften, inte det bokföringsmässiga resultatet. Intäkter och kostnader ska således bara räknas med i den mån de är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Om ett handelsbolag avyttrar en fastighet som är kapitaltillgång med förlust är denna avdragsgill till 63 procent för en delägare som är fysisk person eller dödsbo. Endast 63 procent av kapitalförlusten ska då

**Avyttringar
under året**

minska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget.

När en andel avyttras under beskattningsåret förekommer det att köparen och säljaren kommer överens om att fördela handelsbolagets resultat per överlåtelsedagen. Utgångspunkten är att den delägare som äger andelen vid beskattningsårets utgång också ska ta upp hela årsresultatet till beskattning. Om parterna kan visa att ett annat förhållande ska gälla kan dock resultatet delas upp. En uppdelning av andelsresultatet mellan köpare och säljare kräver emellertid att ett särskilt delbokslut upprättas (RÅ 1962 Fi 933, RÅ 1971 Fi 922 och RÅ 1995 ref. 33 samt prop. 1992/93:151 s. 12).

34.6.2.1 Särskilt om fysiska personer

Underskott i näringsverksamhet är i allmänhet inte direkt avdragsgillt för fysiska personer utan ska rullas till ett senare år. Underskott som dras av ett senare år (= när det medför att den inkomst från handelsbolaget som ska öka anskaffningsvärdet blir lägre än den annars skulle ha blivit) minskar anskaffningsutgiften för andelen först det år avdraget görs. Om däremot ett underskott av nystartad eller konstnärlig verksamhet har dragits av direkt (del 3, avsnitt 2.2.3.5.2) påverkas anskaffningsutgiften. Detsamma gäller om avdrag för underskott i näringsverksamhet gjorts mot kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter. (Prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 598).

Underskott av kapital från handelsbolaget – i praktiken är det kapitalförluster på fastigheter eller bostadsrätter – hänförs till inkomstslaget kapital hos delägarna och är avdragsgillt från delägens egna kapitalinkomster. Underskottet ska därför minska anskaffningsutgiften på andelen. Det saknar betydelse om delägens egna kapitalinkomster inte är tillräckligt stora för att underskottet från handelsbolaget ska kunna dras av fullt ut. Det avgörande är att posten är avdragsgill i sig.

Utgångspunkten är således att sådana skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott som härrör från handelsbolaget ska räknas med. I vissa fall kan en delägare ha egna utgifter i anledning av handelsbolagets verksamhet. Det kan röra sig om utgifter för egenavgifter, resor till och från arbetet eller ökade levnads-kostnader. Om dessa inte bokförs i bolaget utan betalas av delägaren och dras av i deklarationen ska man bortse från beloppet. Anskaffningsutgiften kommer annars att påverkas dubbelt, dels genom uttaget av medel att bestrida kostnaden med och dels genom det belopp som sänker det skattemässiga resultatet.

Om handelsbolaget har ett underskott och delägaren har erhållit ersättningar som kan anses härröra från handelsbolagets verksam-

het, t.ex. sjukpenning, ska ersättningarna kvittas mot underskottet. Underskottet får i sådana fall anses avdraget och i anledning härav ska anskaffningsutgiften reduceras med motsvarande belopp.

34.6.2.2 Särskilt om juridiska personer

När en annan juridisk person än dödsbo, t.ex. ett aktiebolag, äger en andel i ett handelsbolag, ska handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets näringsverksamhet. Överskottet respektive underskottet från handelsbolaget ingår som en post i en sådan delägars näringsverksamhet tillsammans med övriga poster och ska öka eller minska anskaffningsutgiften på handelsbolagsandelen. Om aktiebolaget inte har tillräckligt stora egna inkomster för att ett underskott från handelsbolaget ska kunna dras av fullt ut saknar betydelse. Det avgörande är att posten är avdragsgill. Uppstår underskott i aktiebolaget kan detta utnyttjas nästa år men utgör då inte underskott från handelsbolaget och påverkar alltså inte anskaffningskostnaden. (Prop.1999/2000:2 Del 2 s. 597f).

Indirekt ägande

Om ett handelsbolag, HB 1, äger en andel i ett annat handelsbolag, HB 2, är bolagens olika verksamheter en verksamhet för delägarna i HB 1 om dessa är fysiska personer. För delägare som är juridisk person ingår handelsbolagens resultat i den enda verksamhet som personen bedriver. HB 1:s anskaffningsutgift på andelen i HB 2 ska, enligt 50 kap. 6 § IL, justeras enligt bestämmelserna i 5 § som om HB 1 var skattskyldig för HB 2:s inkomster. Det bör noteras att det då kan föreligga avdragsbegränsningar för vissa delägare om HB 2 är ett kommanditbolag eller om delägarna i HB 2 har kommit överens om att någon eller några av delägarna ska ha ett begränsat ansvar. Underskott kan endast dras av till belopp som svarar mot vad delägarna är ansvariga för. Resterande del rullas och kan dras av senare år.

För delägaren i HB 1 ska anskaffningsutgiften för andelen justeras med hänsyn till inkomster och underskott i båda bolagen.

34.6.3 Negativ räntefördelning

Räntefördelning påverkar i praktiken inte den justerade anskaffningsutgiften på andelen. Anskaffningsutgiften höjs med inkomsterna av näringsverksamhet och kapital och sänks med underskottet av kapital och eventuella avdragsgilla underskott av näringsverksamhet, i båda fallen före räntefördelning. Om en negativ räntefördelning leder till att underskottet av näringsverksamheten minskar är dock även skillnadsbeloppet avdragsgillt. Även det ska därför reducera anskaffningsutgiften. Den justerade anskaffningsutgiften ska således minskas med det negativa fördelnings-

beloppet till den del räntefördelningen har minskat ett underskott.

34.6.4 Expansionsfonder

Expansionsfonder anses härröra från bolaget och inte från delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 320). Om avdrag för avsättning till expansionsfond görs minskar den skattepliktiga inkomsten i motsvarande mån och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. En ökning ska dock göras med expansionsfondsskatten, dvs. med 28 procent av avsättningen. Bestämmelsen innebär att delägaren kan göra uttag ur handelsbolaget i syfte att betala expansionsfondsskatt utan att anskaffningsutgiften påverkas av uttaget.

Exempel

Delägens andel av bolagets överskott är 100 000 kr. Beloppet sätts av till expansionsfond och den skattepliktiga inkomsten uppgår därmed till 0. Delägaren gör ett uttag med 28 000 kr för att kunna betala expansionsfondsskatt och detta uttag minskar anskaffningsutgiften. Motsvarande belopp ska emellertid läggas till och någon förändring av anskaffningsutgiften uppkommer inte i anledning av uttaget.

När delägaren återför avsättningen till beskattning ska anskaffningsutgiften ökas med återföringen. På motsvarande sätt ska då anskaffningsutgiften minskas med expansionsfondsskatten på beloppet och anskaffningsutgiften ska ökas med (100 000 kr – 28 000 kr =) 72 000 kr. Efter det att den tillgodoförda expansionsfondsskatten lagts till som ett tillskott uppkommer ingen nettoeffekt i anledning av skatteåterbetalningen.

Överföring av expansionsfonder till handelsbolag

I samband med ombildning av en verksamhet kan det bli aktuellt med överföring av expansionsfond från enskild näringsverksamhet till ett handelsbolag enligt 34 kap. 19 § IL. Anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget har då inte tidigare påverkats av avsättningen. Den ska därför minskas med 72 procent av den expansionsfond som förs över. Att reduceringen i det här fallet bara blir 72 procent, i stället för 100 procent, beror på att uttag av medel för att betala skatten med 28 procent redan har gjorts i den enskilda näringsverksamheten.

Överföring av expansionsfonder till enskild näringsverksamhet

På motsvarande sätt ska anskaffningsutgiften ökas med 72 procent av en expansionsfond som förs över från andel i ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med bolagets upplösning enligt 34 kap. 22 § IL.

34.6.5 Periodiseringsfonder

Avsättning till periodiseringsfonder minskar den skattepliktiga inkomsten och därmed också anskaffningsutgiften på andelen. På motsvarande sätt leder återföring av en periodiseringsfond till en ökning. Någon annan justering ska inte göras. Även om avsättning och återföring av periodiseringsfonder ska göras av respektive delägare ska således posten anses som en bolagspost och inte som en post som ingår i delägarsfären (prop. 1993/94:50 s. 322).

34.6.6 Tillskott av privat egendom

Överlåtelse till underpris till handelsbolaget av privat egendom som beskattas i inkomstslaget kapital för överlåtaren, utgör ett tillskott till bolaget. Tillskottet ska värderas enligt bestämmelserna i 53 kap. 5 § IL när anskaffningsutgiften för överlåtarens eller närståendes andelar i det handelsbolaget beräknas. Om ersättning inte har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med antingen;

- ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller
- med marknadsvärdet om detta är lägre.

Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften i stället ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen.

34.7 Negativ justerad anskaffningsutgift

Om den justerade anskaffningsutgiften är negativ anses, enligt 50 kap. 3 § 2 st. IL, omkostnadsbeloppet uppgå till 0 kr och ersättningen för andelen vid avyttringen ska ökas med det negativa beloppet. En negativ justerad anskaffningsutgift ska således vid en andelsavyttring beskattas som kapitalvinst.

Bestämmelsen innebär att det belopp säljaren ska ta upp som kapitalvinst inte alltid överensstämmer med köparens utgift för andelen.

Exempel

En andel i ett handelsbolag avyttras för 100 000 kr. Säljarens justerade anskaffningsutgift är negativ och uppgår till - 20 000 kr. Säljaren beskattas för en kapitalvinst om

$(100\,000 + 20\,000 =) 120\,000$ kr. Köparen har erlagt 100 000 kr för sin andel och detta belopp utgör köparens

anskaffningsutgift för andelen.

**Benefika
överlåtelse**

När en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt ska övergången, enligt 50 kap. 2 § 2 st. IL, behandlas som en avyttring om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Benefika överlåtelse utlöser således i sådana fall kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren. Av 50 kap. 4 § IL framgår att den nya ägarens anskaffningsutgift då blir 0 kr.

Om den justerade anskaffningsutgiften däremot är positiv sker ingen kapitalvinstbeskattning hos den tidigare ägaren utan förvärvaren övertar föregående ägarens justerade anskaffningsutgift.

34.8 Redovisning i deklarationen

Delägare i fåmanshandelsbolag ska, enligt 3 kap. 21 § LSK, lämna de uppgifter som behövs för bl.a. tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskott eller underskott från företaget och vad delägaren har tillskjutit (tillskott) eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat (uttag). Uppgifterna ligger till grund för beräkning av delägarrens justerade anskaffningsutgift och förändringar ska således årligen redovisas i deklarationen och löpande följas upp under hela innehavstiden.

Den justerade anskaffningsutgiften fastställs inte vid taxeringen genom särskilt beslut utan prövas först när andelen är föremål för överlåtelse. Det är således vid överlåtelsestidpunkten som storleken på den justerade anskaffningsutgiften slutligen bestäms.

**Om deklaration
inte lämnats visst
år**

Om en delägare i ett handelsbolag inte deklarerat under något eller några år, ska den därefter först lämna deklarationen innehålla de uppgifter som behövs för att beräkna den justerade anskaffningsutgiften för de år då deklaration inte lämnats.

**Omprövning av
tidigare års
taxeringar**

Omprövning av tidigare års taxeringar kan ske efter det aktuella taxeringsårets utgång i enlighet med bestämmelserna i TL. En omprövning kan påverka delägarrens justerade anskaffningsutgift. Detta beror på att beräkningen av omkostnadsbeloppet, genom justering av anskaffningsutgiften, får betydelse för storleken på kapitalunderlaget för räntefördelning och taket för avsättning till expansionsfond. Om den justerade anskaffningsutgiften ändras i efterhand måste således även sådana räntefördelningar och avsättningar till expansionsfonder som blivit felaktiga i sin tur korrigeras.

Övergångsbestämmelser

4 kap. 92-94 §§ ILP

För att man inte ska behöva gå långt tillbaka i tiden för att räkna fram den justerade anskaffningsutgiften på gamla andelar finns särskilda regler i 4 kap. 92-94 §§ ILP för andelar som förvärvats före det vid 1989 års taxering aktuella räkenskapsåret (jfr tidigare upplagor av denna handledning).