

18 Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap

18.1 Uppskov med beskattningen vid koncern-interna andelsavyttringar

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

Sammanfattning

I avsnittet behandlas reglerna om uppskov med beskattning av kapitalvinst vid avyttringar av ”näringsbetingade” andelar inom en koncern. Vidare behandlas hur omkostnadsbeloppet ska beräknas hos det övertagande företaget.

Vid avyttring av ”näringsbetingade” andelar inom en koncern ska kapitalvinsten beräknas enligt allmänna regler och fastställas vid taxeringen för avyttringsåret. Om uppskov yrkas och medges ska det säljande företaget beskattas för vinsten först när vissa omständigheter inträffar. Beskattning ska bl.a. ske när den avyttrade andelen upphör att existera eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget.

18.1.1 Allmänt

Bestämmelserna i 25 kap. 6-27 §§ IL innehåller regler om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst vid avyttring av vissa andelar inom en koncern. Bestämmelserna bygger på lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL) och är i princip oförändrade.

För att inte kapitalvinstbeskattningen vid avyttring av aktier och andelar ska få en hämmande inverkan på hur företagen organiserar sin verksamhet, har alltsedan den eviga reavinstbeskattningen infördes 1966 särskilda regler gällt. Dessa har medgett befrielse eller uppskov med kapitalvinstbeskattningen när aktier eller andelar som har ett visst samband med den verksamhet som bedrivs inom koncernen flyttas inom denna. Reglerna har justerats ett antal gånger, bl.a. för att förhindra kringgående av dem.

Genom införandet av KÖL infördes en ny teknik för uppskov. Tidigare hade en kontinuitetsprincip använts. KÖL tillämpades på avyttringar som gjordes från och med den 1 januari 1999. Den nya tekniken tillämpades dock redan beträffande koncerninterna avyttringar som genomfördes fr.o.m. den 21 januari 1998. Äldre regler som tillämpats på avyttringar före detta datum har betydelse för vilket omkostnadsbelopp det övertagande företaget har på de övertagna aktierna eller andelarna. Äldre regler som har betydelse för beräkningen av omkostnadsbeloppet redovisas nedan under avsnitt 18.1.5.2.

Från och med taxeringsår 2002 tillämpas 25 kap. 6-27 §§ IL.

Säljande företaget

Reglerna i IL (liksom tidigare i KÖL) innebär att kapitalvinsten beräknas enligt allmänna regler och fastställs vid taxeringen för det år då avyttringen skett, men att det säljande företaget efter yrkande medges uppskov med beskattningen tills vissa omständigheter inträffar. Beskattning ska bl.a. ske om den avyttrade andelen upphör att existera eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget, se vidare avsnitt 18.1.3.

Köpande företaget

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

Beskattningseffekten

Ett exempel visar på beskattningseffekten när reglerna är tillämpliga.

Exempel

A säljer år 1 aktierna i sitt dotterbolag B till sitt systerbolag C för 500. A:s omkostnadsbelopp för aktierna var 100. År 5 säljer C aktierna externt för 800.

År 1

Kapitalvinsten fastställs till (500-100=) 400. A medges uppskov.

År 5

A beskattas för 400. C beskattas för (800-500=) 300.

18.1.2 Förutsättningar för uppskov

I 25 kap. 6 § IL stadgas följande

”Med *koncernintern andelsavyttring* avses avyttring av en andel (*den avyttrade andelen*) i ett företag (*det avyttrade företaget*) som en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (*det säljande företaget*) gör med kapitalvinst till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern (*det köpande företaget*), om villkoren i 13-16 §§ är uppfyllda.”

Juridisk person

Någon definition av vilka juridiska personer som kan vara säljande eller köpande företag har inte införts i 25 kap. IL. Därmed kan alla juridiska personer, som reglerna i IL om juridiska personer ska tillämpas på (se 2 kap. 3 § IL), vara säljande och köpande företag. Detta gäller bl.a. svenska juridiska personer såsom aktiebolag och ekonomiska föreningar men även utländska juridiska personer (se 2 kap. 3 § sista stycket IL). Företagen måste dock ingå i en ”svensk koncern”, mer om detta nedan.

Handelsbolag

Reglerna omfattar avyttringar till och från handelsbolag även om en del av handelsbolaget ägs av fysiska personer.

”Svensk koncern”

Med ”svensk koncern” avses vid tillämpning av bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar en koncern med ett sådant moderföretag som anges i 25 kap. 14 § IL (se 25 kap. 7 § IL).

De moderföretag som anges i 25 kap. 14 § IL är

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, och
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som anges i 1-4 ovan.

Något krav på att övriga koncernföretag ska vara av viss sort eller att de ska vara svenska finns inte. Det förhållandet att ett moderföretag i en företagsgrupp är ett annat företag än enligt punkterna 1-5 ovan hindrar inte att reglerna är tillämpliga vid

avyttringar inom en underkoncern som uppfyller kraven på att vara en "svensk koncern".

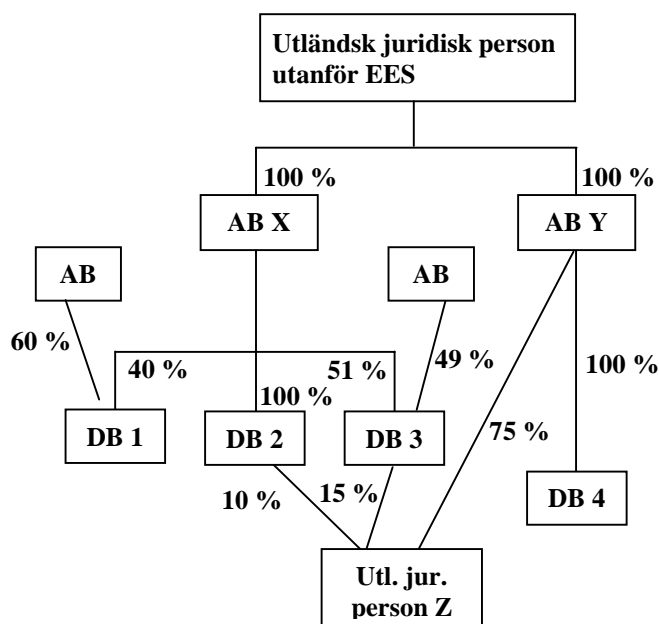
De svenska civilrättsliga koncernbegreppen finns i 1 kap. 5 § ABL, 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § Sparbankslagen (1987:619) och 1 kap. 9 § Försäkringsrörelselagen (1982:713).

Om moderföretaget i en koncern är hemmahörande i ett land med vilket Sverige har slutit skatteavtal som innehåller ett diskrimineringsförbud kan reglerna vara tillämpliga trots att moderföretaget inte är svenskt (prop. 1998/99:15, s. 282, RÅ 1987 ref. 158). Har uppskov med beskattningen medgetts med stöd av diskrimineringsförbud i ett skatteavtal avses med "svensk koncern" också utländska motsvarigheter, 25 kap. 7 § 2 st. IL (prop. 1998/99:15 s. 206 och 282).

Andel	Den avyttrade andelen ska vara en andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person (25 kap. 13 § IL).
Kapitalvinst	Uppskovsmöjligheten gäller endast kapitalvinst. Att en andel som beskattas enligt kapitalvinstreglerna skattemässigt skiftar karaktär och blir lagerandel hos det köpande företaget saknar betydelse. Vid avyttring av lagerandelar kan uppskov i vissa fall medges enligt reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL.
Oriktig prissättning	En koncernintern andelsavyttring kan utgöra en underprisöverlåtelse för vilken uttagsbeskattning kan underlåtas enligt 23 kap. IL. Sker uttagsbeskattning vid avyttring av andel som inte är lagertillgång ska dock det uttagsbeskattade beloppet i detta sammanhang anses som kapitalvinst, 25 kap. 8 § IL. Uppskov kan därför medges för det uttagsbeskattade beloppet. Som kapitalvinst anses också belopp som ett företags resultat ska ökas med på grund av bestämmelserna om oriktig prissättning i 14 kap. 19 § IL vid koncernintern andelsavyttring av andel som är kapitaltillgång, 25 kap. 8 § IL. Uppskov kan därför medges även för ett sådant belopp.
Annan koncern	Det säljande företaget får inte ingå i annan koncern än en koncern som det köpande företaget ingår i. De får dock ingå i olika underkoncerner. Med koncern i detta sammanhang avses svenska koncerner enligt 2 kap. 5 § IL och motsvarande utländska företeelser, dvs. alla svenska och utländska koncerner, se 25 kap. 15 § IL och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 331.
"Näringsbetingad" andel	Det säljande företaget ska tillsammans med andra företag i koncernen vid tidpunkten för avyttringen äga andelar i det avyttrade företaget med ett röstetal motsvarande minst 25 %. Alternativt ska det göras sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av det säljande företaget eller av ett

annat företag i koncernen (25 kap. 16 § IL). Begreppet "näringsbetingad" andel finns inte i lagtexten utan används här endast som en samlingsbeteckning. Villkoren i 25 kap. 16 § IL är något annorlunda än de som anges i reglerna om skattefri utdelning i 24 kap. 16 § IL. Vid bedömningen enligt 25 kap. 16 § IL är det tillräckligt att säljaren, tillsammans med andra företag i koncernen, äger andelar motsvarande nödvändigt röstetal. Vidare är det en annan tidpunkt för innehavet som är avgörande (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 331).

Exempel



Uppskov kan inte medges om moderbolaget i koncernen är en utländsk juridisk person som hör hemma utanför EES. Därmed kan uppskov inte medges vid överföringar mellan AB X-koncernen och AB Y-koncernen. Uppskov vid sådana överföringar kan i stället eventuellt medges med tillämpning av bestämmelse om förbud mot diskriminering i ett skatteavtal.

Uppskov kan däremot medges vid överföringar inom AB X-koncernen respektive AB Y-koncernen. Inom AB Y-koncernen kan AB Y:s innehav i Z överföras till DB 4 och DB 4 kan överföras till Z. Inom AB X-koncernen kan innehav i Z, DB 1, DB 2 och DB 3 överföras. AB X-koncernen består av AB X, DB 2 och DB 3. Något uppskov vid överföring till bolag utanför AB X-koncernen kan inte

medges. Således kan inte uppskov medges om innehav i Z överförs till DB 1.

Fusion och fission

Vid tillämpning av reglerna om koncernintern andelsavyttringar ska i samband med fusion och fission det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtande företaget som inte redan ägs av det övertagande företaget (25 kap. 9 § IL). Vid en fusion eller fission förvärvar det övertagande företaget inte i egentlig mening andelarna i det överlåtande företaget. Bestämmelsen har införts för att reglerna om koncernintern andelsavyttringar vid fusioner och fissioner ska kunna tillämpas vid beskattningen av andelsägarna (andra än det övertagande företaget) i det överlåtande företaget.

Vid fusion och fission är reglerna om koncernintern andelsavyttringar inte tillämpliga beträffande de andelar som det överlåtande företaget innehar om undantag från omedelbar beskattning medges enligt reglerna för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. IL.

**Verksamhets-
avyttringar**

Reglerna är inte heller tillämpliga beträffande andelar som avyttras vid en verksamhetsavyttring om undantag från omedelbar beskattning medges enligt de regler (38 kap. IL) som gäller för sådana avyttringar (25 kap. 10 § IL).

**Uppskov efter
yrkande**

Uppskov medges endast efter yrkande. Är det säljande företaget ett svenskt handelsbolag medges uppskov på delägarnivå och varje delägare som önskar uppskov ska yrka detta (25 kap. 11 § IL). Även delägare som är fysiska personer kan få uppskov. Det är de delägare i handelsbolaget som är skattskyldiga för kapitalvinsten som ska yrka uppskov. Om en andel avyttrats under året är det normalt den som är delägare i handelsbolaget vid årets slut som är skattskyldig för hela sin andel i handelsbolagets vinst, men det kan i vissa fall vara den som avyttrar andelen i handelsbolaget. Enligt RSV:s bedömning ligger uppskovet kvar hos den delägare som yrkat och medgetts uppskov även om denne senare avyttrar sin andel i handelsbolaget inom koncernen.

Om det säljande svenska handelsbolaget ägs av ett annat svenskt handelsbolag är det delägarna i det senare bolaget som kan medges uppskov. Är det fråga om ägande i en kedja av handelsbolag, är det delägarna i "det översta bolaget" som kan medges uppskov (25 kap. 12 § IL).

18.1.3 När beskattas kapitalvinsten?

Av 25 kap. 17-20 §§ IL framgår att vinsten ska tas upp som intäkt först när en omständighet inträffar som medför att

1. den avyttrade andelen inte längre existerar, eller
2. den avyttrade andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma "svenska koncern" som det säljande företaget eller av detta företag, eller
3. det säljande företaget upphör att existera, eller
4. det säljande företaget får hemvist i ett annat land på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal eller - om företaget är en utländsk juridisk person - upphör att bedriva näringsverksamhet från fast driftställe här i landet.

Om det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag ska vinsten i vissa fall tas upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt. Överlåter en delägare, som har medgetts uppskov, andel i handelsbolaget till någon som inte ingår i samma "svenska koncern" som handelsbolaget eller upphör andelen att existera, ska vinsten tas upp till beskattning (25 kap 18 § IL).

Någon möjlighet att återföra uppskopsbeloppet till beskattning tidigare än vad som anges ovan synes inte föreligga.

Under avsnitt 18.1.3.1 - 18.1.3.7 utvecklas dessa punkter samt anges undantag härifrån.

18.1.3.1 Den avyttrade andelen upphör att existera

Om den avyttrade andelen upphör att existera ska kapitalvinsten enligt 25 kap. 17 § IL tas upp som intäkt. Andelen kan upphöra att existera, t.ex. om det avyttrade företaget upplöses i samband med likvidation eller efter konkurs som avslutats utan överskott eller om företaget sätter ned aktiekapitalet genom inlösen eller indragning av andelar. Andelen kan också upphöra att existera om det avyttrade företaget fusioneras med ett annat företag.

18.1.3.2 Den avyttrade andelen upphör att existera genom fusion

Upplöses det avyttrade företaget genom fusion ska kapitalvinsten enligt huvudregeln tas upp till beskattning.

I 25 kap. 24 § IL finns dock undantag för de fall det avyttrade företaget fusioneras med ett koncernföretag.

Om fusionen sker med ett företag som ingår i samma "svenska koncern" som det säljande företaget ska vinsten inte beskattas. I det fallet ska i stället andelarna i det övertagande företaget anses som avyttrade andelar och uppskovet knyts till dessa andelar. Detta gäller dock endast i den utsträckning dessa andelar omedelbart efter

fusionen innehas av det säljande företaget eller annat företag i samma "svenska koncern" som det säljande företaget.

Om fusionen sker med koncernmodern kommer andelarna i moderföretaget inte att innehas av något annat koncernföretag. Därmed faller uppskovet bort och kapitalvinsten beskattas inte.

Exempel

A avyttrar sina 35 andelar i B till sitt moderbolag C. Vinsten fastställs till 20 per andel, totalt ($20 \times 35 =$) 700. B går därefter genom fusion upp i D, som också är ett dotterföretag till C. I D fanns före fusionen 100 andelar, av vilka A ägde 10, C ägde 60 och ett externt företag ägde 30. I samband med fusionen erhåller C 30 nyemitterade andelar i D som fusionsvederlag.

Efter fusionen kommer de 100 andelar i D som ägs av A och C att betraktas som avyttrade andelar. Den tidigare fastställda vinsten om 700 kommer därför att fördelas med ($700/100 =$) 7 på var och en av de nya avyttrade andelarna, totalt ($7 \times 100 =$) 700, varav 70 på A:s andelar och 630 på C:s andelar.

Beskattning av uppskovsbeloppet som nu belastar A:s och C:s andelar i D kommer att utlösas om dessa andelar t.ex. säljs externt eller om D upphör att existera.

18.1.3.3 Den avyttrade andelen innehas inte längre av ett koncernföretag

Extern vidareförsäljning

Det typiska fallet är att andelen säljs externt av det köpande företaget. Vid en sådan försäljning utlöses beskattning av vinsten. Säljer det köpande företaget bara en del av andelarna externt tas endast motsvarande del av vinsten upp till beskattning. Vid en återförsäljning till det säljande företaget ska vinsten inte tas upp till beskattning (prop. 1998/99:15 s. 283). Vinsten beskattas i stället när andelen t.ex. säljs externt eller upphör att existera (undantag dock vid fusion).

Exempel

Ett företag A avyttrar 60 andelar till ett annat företag B i samma koncern. Vinsten fastställs till 20 per andel, totalt 1 200. Uppskov medges. Det köpande företaget B säljer därefter 30 av andelarna externt. Det säljande företaget A ska då som intäkt ta upp uppskovsbeloppet på dessa andelar, (dvs. $20 \times 30 =$) 600.

(Om det köpande företaget vid sin försäljning skulle ha haft fler andelar av samma slag och sort som de 60 finns särskilda turordningsregler i 25 kap. 25 § IL, se vidare under 18.1.4.1).

Koncerngemenskapen upphör

Vinsten ska också tas upp till beskattning om koncerngemenskapen upphör. Ett exempel är att det företag som innehar den avyttrade andelen - eller ett moderföretag till detta företag - säljs externt. Beskattning utlöses också om något av dessa företag upphör att existera, t.ex. genom fusion med ett företag som inte ingår i samma koncern. Om det köpande företaget däremot fusioneras med ett annat koncernföretag finns de avyttrade andelarna fortfarande kvar i koncernen, varför beskattning av vinsten inte utlöses. Skulle det köpande företaget genom fusion gå upp i det säljande företaget, finns aktierna kvar i koncernen och någon beskattning utlöses inte. Detsamma torde gälla om koncernen efter fusionen inte längre skulle finnas kvar, dvs. om det säljande och det köpande företaget utgjorde hela koncernen.

18.1.3.4 Efterföljande andelsbyte

Om det köpande företaget avyttrar den avyttrade andelen genom ett andelsbyte till ett annat företag i samma "svenska koncern", utlöses inte beskattning eftersom den avyttrade andelen finns kvar inom koncernen. Skulle det köpande företaget i stället avyttra den avyttrade andelen genom ett andelsbyte till någon som inte ingår i den "svenska koncernen", ska uppskovsbeloppet enligt 25 kap. 21 § IL inte heller tas upp till beskattning. Uppskovsbeloppet ska i det fallet fördelas på de mottagna andelarna, vilka övertar egenskapen av avyttrade andelar. Detsamma gäller om det vid andelsbytet avyttras även annan andel i det avyttrade företaget än den avyttrade andelen.

18.1.3.5 Efterföljande Lex ASEA-utdelning

Utdelning av de avyttrade andelarna

Delar det köpande företaget ut de avyttrade andelarna genom en s.k. Lex ASEA-utdelning ska vinsten inte tas upp till beskattning om någon av mottagarna är skattebefriad enligt 42 kap. 16 § IL. Uppskovet faller bort och kapitalvinsten beskattas inte (25 kap. 22 § IL). En förutsättning för detta är att det köpande företaget inte drar av en kapitalförlust på grund av utdelningen (jfr 22 kap. 10 § IL). Om denna förutsättning brister ska vinsten tas upp till beskattning.

Utdelning av andelarna i det köpande företaget

Delas andelarna i det köpande företaget ut genom en s.k. Lex ASEA-utdelning och är utdelningen skattefri hos någon av mottagarna enligt 42 kap. 16 § IL ska, efter yrkande av det säljande företaget, vinsten tas upp till beskattning först när en omständighet inträffar som medför att andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett annat företag som tillhör samma "svenska koncern" som det köpande företaget. Intäkten ska i detta fall tas upp hos det köpande företaget, vilket således tar över uppskovet och den till uppskovet knutna uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 15 § LSK, se 18.1.4.3. Ett sådant yrkande måste godkännas av det köpande företaget (25 kap 23 § IL).

En förutsättning för att yrkandet ska medges är dock att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då andelarna delas ut inte har uppkommit underskott i en näringsverksamhet hos det köpande företaget eller hos ett företag till vilket det köpande företaget kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då utdelningen sker.

18.1.3.6 Det säljande företaget upphör att existera

Om det säljande företaget upplöses genom t.ex. likvidation, konkurs eller fusion ska vinsten enligt 25 kap. 20 § IL tas upp till beskattning. Undantag gäller dock om det säljande företaget genom fusion går upp i annat företag i samma "svenska koncern". I det fallet inträder det övertagande företaget, såvitt avser uppskovsbeloppet, i det säljande företags situation.

18.1.3.7 Det säljande företaget får hemvist i ett annat land

Erhåller det säljande företaget på grund av ett skatteavtal hemvist i ett annat land ska kapitalvinsten tas upp till beskattning (25 kap. 19 § IL). Detsamma gäller om det säljande företaget är en utländsk juridisk person som upphör att bedriva näringsverksamhet från fast driftställe här i landet.

18.1.4 Turordningsregler m.m.

18.1.4.1 Turordning

I 25 kap. 25 § IL finns turordningsregler för det fallet att det köpande företaget vid tidpunkten för den koncerninterna andelsavyttringen redan innehar andelar, av samma slag och sort, i det avyttrade företaget (*gamla andelar*) eller senare köper ytterligare sådana andelar i det avyttrade företaget (*nya andelar*). Senare

avyttringar som det köpande företaget gör ska anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. avyttrade andelar,
3. nya andelar.

Motsvarande gäller för andra företag i samma ”svenska koncern” som det säljande företaget och som i ett senare led förvärvar en avyttrad andel.

Vidare tillämpas motsvarande turordning beträffande mottagna andelar enligt 25 kap. 21 § IL eller andelar enligt 25 kap. 24 § IL.

När det köpande företaget avyttrar gamla eller nya andelar externt kommer beskattning av uppskovsbeloppet inte att utlösas hos det säljande företaget. Sådan beskattning utlöses endast när avyttrade andelar avyttras.

18.1.4.2 Uppdelning av uppskovsbelopp m.m.

Om anskaffningsvärdet på en avyttrad andel har fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande, ska var och en av dessa andelar anses som avyttrad andel (25 kap. 26 § IL). Kapitalvinsten avseende den tidigare avyttrade andelen ska fördelas på den tidigare avyttrade andelen, om den finns kvar efter förfarandet, och på de nybildade andelarna.

Sammanläggs avyttrade andelar, ska den nya andelen anses som avyttrad andel. Kapitalvinsterna avseende de faktiskt avyttrade andelarna hänförs då till den nybildade andelen (25 kap. 27 § IL).

18.1.4.3 Uppgiftsskyldighet m.m. vid uppskov enligt reglerna för koncerninterna andelsavyttringar

För att skattemyndigheten ska kunna ta ställning till ett yrkande om uppskov krävs att vissa uppgifter bifogas deklARATIONEN. Detta regleras i 3 kap. 15 § LSK. I denna paragraf föreskrivs även att den som erhållit uppskov, varje år ska lämna sådana uppgifter som är av betydelse för om uppskovet ska tas upp till beskattning. Detta innebär att den som erhållit uppskov aktivt måste lämna uppgifter även om inga förhållanden ändrats sedan uppskovet medgavs.

I och med att uppskovsbeloppet ska fastställas vid taxeringen gäller allmänna regler om eftertaxering och påförande av skattetillägg (prop. 1998/99:15 s. 258).

18.1.5 Omkostnadsbeloppet

18.1.5.1 Beräkning av omkostnadsbeloppet hos det köpande företaget när reglerna om koncerninterna andelsavyttringar tillämpats

Vid en koncernintern andelsavyttring ska det säljande företaget beräkna sin kapitalvinst enligt allmänna regler och det är detta företag som sedan beskattas för vinsten. Några regler om hur förvärvet ska behandlas hos det köpande företaget har inte införts. Därmed ska förvärvet behandlas enligt allmänna regler som om förvärvet skett från en extern part. Den ersättning som det köpande företaget faktiskt erlagt för egendomen ska således ligga till grund för beräkningen av omkostnadsbeloppet.

18.1.5.2 Skattemässigt anskaffningsvärde hos det övertagande företaget när den koncerninterna överlåtelsen skett före den 1 januari 1999 och vidareöverlåtelsen görs efter att IL trätt i kraft

I samband med att en evig reavinstbeskattningen på aktier infördes år 1966 infördes även en befrielse från reavinstbeskattning vid överlåtelser av organisationsaktier inom en koncern (SOU 1965:72, prop. 1966:90, bet. 1966:BevU46, SFS 1966:215).

År 1976 ersattes den definitiva skattebefrielsen med ett uppskov (prop. 1975/76:180, bet. 1975/76:SkU63, SFS 1976:343) genom att man lade till en bestämmelse om att det övertagande företaget ska anses ha förvärvat aktien vid den tidpunkt och för den anskaffningskostnad som gällt för det överlåtande företaget. Bestämmelsen fanns då i 35 § 3 mom. KL. I punkt 5 av övergångsbestämmelserna till SFS 1976:343 stadgades att de nya bestämmelserna om förvärvstidpunkt och anskaffningskostnad vid överlåtelse av aktie eller andel mellan koncernföretag skulle tillämpas även om överlåtelsen skett före de nya reglernas ikraftträdande. I samband med slopandet av den kommunala taxeringen av juridiska personer år 1984 flyttades bestämmelsen över från 35 § 3 mom. KL till 2 § 4 mom. SIL.

I 1990 års skattereform ändrades paragrafen med anledning av ändringar i vissa andra bestämmelser. Någon ändring i principerna för beräkning av det övertagande företags anskaffningsvärde vidtogs dock inte. Kontinuitetsprincipen uttrycks nu så att vid bedömning av om skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust uppkommer när det övertagande företaget avyttrar aktien eller andelen ska överlåtande och övertagande företag anses utgöra en skattskyldig.

Beskrivna regler innebär att anskaffningsvärdet hos det övertagande företaget utgörs av det överlåtande företags anskaffningsvärde. Detta gäller i de fall den eller de koncerninterna överlåtelserna vidtagits fram till den 21 januari 1998, med undantag för vissa koncerninterna överlåtelser som skett fr.o.m. den 1 januari 1997 till den 21 januari 1998. Att detta fortfarande gäller framgår av 3 kap. 34-35 §§ ILP. Undantagen fanns i punkterna 2 och 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 1998:1605. Undantagen har fortsatt giltighet genom att de överförts till övergångsbestämmelserna i 3 kap. 35 § ILP med i princip oförändrat innehåll. Se vidare nedan.

Genom SFS 1998:1605 gjordes ändringar i 2 § 4 mom. 10 st. SIL i enlighet med principerna i KÖL. Ändringarna skulle tillämpas på koncerninterna överlåtelser som skett under tiden 21 januari - 31 december 1998, dvs. till dess att KÖL trädde i kraft. Detta innebär att koncerninterna överlåtelser som skett efter den 20 januari 1998 behandlas efter den nya principen, dvs. att det säljande företaget beskattas för kapitalvinsten. Det köpande företags anskaffningsvärde ska då beräknas enligt allmänna principer som om förvärvet skett från utomstående, se avsnitt 18.1.5.1. Detta gäller även efter ikraftträdandet av IL.

Undantagen i 3 kap. 35 § ILP

I 3 kap. 35 § ILP stadgas följande.

”Om andelar har avyttrats till ett svenskt aktiebolag inom samma koncern under tiden den 1 januari 1997-den 20 januari 1998 mot ersättning i form av nyemitterade aktier i det köpande företaget och bestämmelserna i 2 § 4 mom. tionde stycket i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse före ikraftträdandet den 30 december 1998 av lagen (1998:1605) om ändring i nämnda lag har tillämpats på avyttringen, gäller följande. Vid avyttring av en aktie som erhållits i ersättning ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten beräknas med utgångspunkt i det säljande företags anskaffningsutgift för de avyttrade andelarna. En förutsättning är dock att det köpande företaget vid tidpunkten för denna avyttring fortfarande äger de avyttrade andelarna. Det köpande företags anskaffningsutgift för de avyttrade andelarna ska justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för förvärvet.

Vad som sägs i första stycket om beräkning av kapitalvinst när det säljande företaget avyttrar en aktie som erhållits som ersättning gäller också om det köpande företaget överlåtit de avyttrade andelarna vidare mot en ersättning som understiger marknadsvärdet för andelarna vid tidpunkten för vidareöverlåtelser. I sådant fall ska anskaffningsutgiften för de avyttrade andelarna hos det företag som då innehar dessa justeras till marknadsvärdet vid tidpunkten för det ursprungligen köpande företags förvärv, om detta värde är högre än anskaffningsutgiften för andelarna hos det företag som då innehar dessa.”

Sammanfattningsvis ska det skattemässiga anskaffningsvärdet hos det övertagande företaget utgöras av det överlåtande företags

skattemässiga anskaffningsvärde om den koncerninterna överlåtelsen vidtagits fram till den 21 januari 1998, med ovan angivna undantag i 3 kap. 35 § ILP. Om den koncerninterna överlåtelsen skett därefter ska det skattemässiga anskaffningsvärdet beräknas enligt allmänna principer som om förvärvet skett från utomstående.

18.1.6 Övergångsregler

I 3 kap. 34-37 §§ ILP finns övergångsbestämmelser som har särskild betydelse för reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL.

Bestämmelserna i 3 kap. 34 och 35 §§ ILP har berörts under avsnitt 18.1.5.2.

I 3 kap. 36 § ILP stadgas följande.

”Om andelar har avyttrats till ett företag inom samma koncern under tiden den 21 januari-den 31 december 1998 och uppskov har medgetts med beskattningen av vinsten enligt 2 § 4 mom. tionde stycket första meningen i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse före ikraftträdandet den 1 januari 1999 av lagen (1998:1606) om ändring i nämnda lag, ska vinsten tas upp enligt bestämmelserna i 25 kap. 17-27 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).”

18.2 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

25 kap. 28-32 §§ IL (förlustregeln)

45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § IL

Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 334-336

Prop. 1998/99:15 s. 238-240, 296-297

SOU 1998:1 s. 245-247, 311

Sammanfattning

I avsnittet behandlas den s.k. förlustregeln i 25 kap. 28-32 §§ IL. Den innebär att avdrag för kapitalförlust vid avyttring av tillgångar inom en intressegemenskap inte medges det säljande företaget omedelbart utan först när tillgångarna antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren.

Vidare behandlas hur omkostnadsbeloppet ska beräknas hos det övertagande företaget.

18.2.1 Allmänt

Bestämmelserna i 25 kap. 28-32 §§ IL kommer från 2 § 4a mom. SIL och är i sak oförändrade.

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

Förlustregeln infördes vid 1990 års skattereform. Den fick en ny lydelse när den flyttades över från 2 § 4 mom. 9 st. SIL till 2 § 4a mom. SIL med tillämpning på avyttringar som skett fr.o.m. den 1 januari 1999. Genom ändringen infördes en ny teknik för uppskjutet avdrag. Den gamla tekniken var utformad efter kontinuitetsprincipen. Det säljande företaget medgavs inte avdrag för förlusten. När egendomen såldes vidare av det köpande företaget beräknades i stället kapitalvinst eller kapitalförlust som om det säljande och det köpande företaget utgjort en skattskyldig. Dessa äldre regler som tillämpats på avyttringar före den 1 januari 1999 har betydelse för vilket omkostnadsbelopp det övertagande företaget har på de övertagna tillgångarna, se avsnitt 18.2.6.

Säljande företaget

Reglerna i IL (liksom tidigare enligt 2 § 4a mom. SIL) innebär att kapitalförlusten beräknas enligt allmänna regler och att avdrag medges det säljande företaget. Avdrag medges dock inte omedelbart utan först när tillgångarna antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren, se vidare avsnitt 18.2.3. Enligt RSV:s uppfattning bör förlustens storlek prövas och fastställas först vid taxeringen för det år då avdrag ska medges.

Köpande företaget

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

18.2.2 Förutsättningar för förlustregelns tillämpning

I 25 kap. 28 § IL stadgas följande.

”Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, ska bestämmelserna i 29-32 §§ tillämpas.”

Juridisk person	Någon definition av vilka juridiska personer som kan vara säljande eller köpande företag har inte införts i dessa regler. Därmed kan alla juridiska personer, som reglerna i IL om juridiska personer ska tillämpas på (se 2 kap. 3 § IL), vara säljande och köpande företag. Detta gäller bl.a. svenska juridiska personer såsom aktiebolag och ekonomiska föreningar men även utländska juridiska personer (se 2 kap. 3 § sista stycket IL).
Handelsbolag	Bestämmelserna gäller också när det köpande eller säljande företaget är ett svenskt handelsbolag och oavsett om handelsbolaget ägs av fysiska eller juridiska personer. När handelsbolaget har en fysisk person som delägare beskattas delägarandelen av handelsbolagets kapitalförlust vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt i inkomstslaget kapital (se 13 kap. 4 § 2 st. IL). Det finns inga bestämmelser i inkomstslaget kapital om att avdragsrätten skjuts upp. I 45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § IL finns emellertid hänvisningar till bestämmelserna i 25 kap. 28-30 §§ IL. Därmed är förlustregeln tillämplig även i dessa fall. Se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 335.
Egendom som omfattas	Bestämmelserna gäller om det uppkommer en kapitalförlust vid avyttring av en tillgång. Kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet uppkommer vid avyttring av kapitaltillgångar, se 25 kap. 3 § IL. Alla kapitaltillgångar omfattas. Med kapitaltillgångar i näringsverksamheten avses andra tillgångar än bl.a. lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och inventarier, se 25 kap. 3 § IL. Det saknar betydelse om den överlåtta egendomen blir lagertillgång hos det köpande företaget.
Intresse- gemenskap	Intressegemenskap anses råda mellan företag som är ”moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning”. Bestämmelserna omfattar därigenom överlåtelser inom såväl äkta som oäkta koncerner. En redogörelse för detta begrepp finns i avsnitt 18.3.
Ersättning under marknadsvärdet	För avdragsrätt enligt förlustregeln krävs att ersättningen för den avyttrade tillgången inte understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (25 kap. 29 § IL). Om ersättningen understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat bör regeln tolkas så att inget avdrag medges, varken direkt eller senare, se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 335. Avdrag medges således inte heller för den del av förlusten som är verklig och som framkommer som skillnaden mellan skattemässigt värde på tillgången och dess marknadsvärde.
Fusion och fission	Kapitalförlust vid överlåtelse av tillgång i samband med fusion eller fission får inte dras av om bestämmelserna i 37 kap. IL om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas (25 kap. 29 § IL).

18.2.3 När medges avdraget?

I 25 kap. 30 § IL stadgas följande.

”Kapitalförlusten får dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som anges i 28 § eller av det säljande företaget.”

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

Avdrag torde också medges om det köpande företaget definitivt förlorar tillgången på grund av t.ex. stöld eller annan brottslig gärning. Om tillgången totalförstörs genom t.ex. brand torde avdrag medges eftersom tillgången då inte längre existerar. Det torde i så fall sakna betydelse om det köpande företaget medgetts avdrag för förlusten p.g.a. branden eller beskattats för eventuell försäkringsersättning.

Ett annat fall är att intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts. Det kan t.ex. ske genom att det säljande eller köpande företaget säljs externt. Intressegemenskapen bryts också om något av dessa företag genom fusion går upp i ett företag som inte ingår i intressegemenskapen. Om den avyttrade tillgången är en aktie eller annan andel i ett företag medges inte avdrag för förlusten om det företag som andelen avser genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag i samma intressegemenskap som det säljande företaget (25 kap. 31 § IL). Avdraget för förlusten faller då bort helt.

En förutsättning för avdrag är att det är fråga om en verklig förlust. Det innebär bl.a. att vid beräkning av förlust vid försäljning av dotterbolagsaktier förlusten i vissa fall ska justeras om vinster eller andra värden överförts till moderföretaget eller annat företag i intressegemenskapen, se avsnitt 1.7.1.1.

18.2.4 Turordningsregler

Är det aktier eller andra andelar i ett företag som avyttrats finns särskilda turordningsregler i 25 kap. 32 § 1 st. IL. Om köparen sedan tidigare äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (*gamla andelar*) eller senare förvärvar sådana andelar (*nya andelar*), ska senare avyttringar som köparen gör

anses ske i följande ordning:

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

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

18.2.5 Omkostnadsbeloppet m.m. hos det köpande företaget

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

18.2.6 Övergångsregler

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

18.3 Begreppet koncern och andra begrepp för intressegemenskap

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

Reglerna om koncernbidrag är tillåtande regler. I andra situationer har det ansetts befogat att införa begränsningsregler för att företag i intressegemenskap inte ska kringgå skattereglernas avsedda verkningar. Dessa regler har ofta motiverats av att företag i en intresse-

sfär kan företa rättshandlingar med varandra på ett sätt som inte är möjligt mellan oberoende företag. Sådana regler återfinns exempelvis i 25 kap. 28-32 §§ IL. Det kan vidare nämnas att reglerna i 19 kap. 14 a § IL respektive 18 kap. 11 § IL, som gör det möjligt att justera ned avskrivningsunderlaget för byggnader respektive inventarier i vissa fall, kan komma att tillämpas vid affärer mellan företag i intressegemenskap. Jämkningsreglerna har tillkommit för att lagstiftaren vill förhindra att avskrivningsrätten missbrukas och har getts en allmänt hållen utformning. Bestämmelsen om jämkning av avskrivningsunderlag på byggnader har framför allt tillämpats vid överlåtelser av fastigheter mellan helägda koncernföretag genom att köparbolagets avskrivningsunderlag bestämts till säljarföretagets skattemässiga restvärde (RÅ 1979 Aa 12). Motivet härtill synes ha varit att en betydande del av vinsten för fastigheten blivit skattefri genom indexuppräkning, jfr också RÅ 1993 ref. 83. I RÅ 1994 ref. 44 fann RR, att jämningsregeln var tillämplig vid en s.k. allmännyttig ideell förenings överlåtelse till ett av föreningen till 100 % indirekt ägt fastighetsaktiebolag. Av betydelse i målet var att den ideella föreningen var befriad från skattskyldighet vid fastighetsförsäljningen.

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

Koncern

Enligt 1 kap. 5 § ABL föreligger en koncern om ett svenskt aktiebolag (moderbolaget), direkt eller indirekt, äger mer än hälften av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i en annan juridisk person (dotterföretaget). Ett moder-dotter-förhållande kan även etableras om ett aktiebolag i annat fall, t.ex. på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal, har det bestämmande inflytandet över en juridisk person, jfr RÅ 1990 ref. 90. Övriga koncernbegrepp är uppbyggda med ABL:s koncerndefinition som modell. I IL finns en särskild definition av "svensk koncern". I 2 kap. 5 § IL anges att "Med svensk koncern avses sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern".

Svensk koncern

Intressegemenskap

Ett annat vanligt sätt i skattelagstiftningen att definiera en intressegemenskap är att företagen är "moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning", se 25 kap. 28 § IL. I 27 kap. 6 § IL används begreppet intressegemenskap. Enligt förarbetena till denna regel avses härmed att företagen är "moder- eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemenskap ledning.

**Moder- dotter-
förhållande**

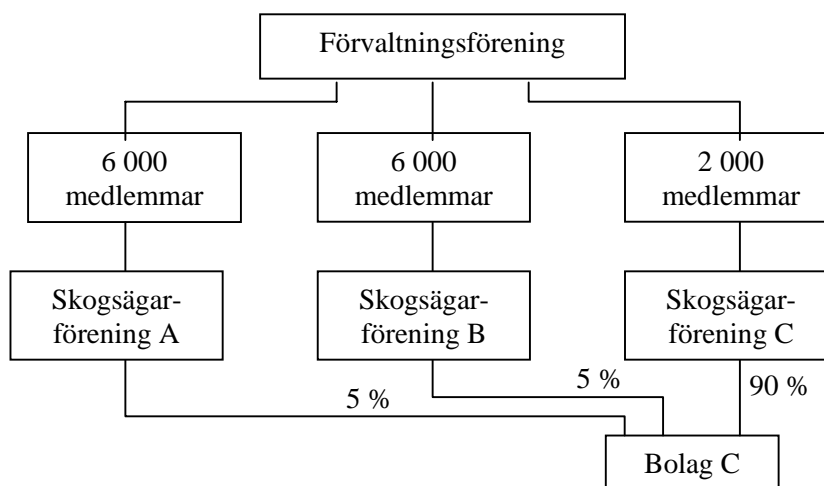
Med moder- och dotterföretag får normalt förstås företag som enligt något av de associationsrättsliga koncernbegreppen bildar ett moder-dotter-förhållande (se ovan).

**I huvudsak
gemensam ledning**

Intressegemenskap enligt den kompletterande definitionen, dvs. företag som står under i huvudsak gemensam ledning, får normalt anses råda i de fall en juridisk eller fysisk person till följd av aktieinnehav har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer. Det är här främst fråga om företag mellan vilka sådana förhållanden råder att de kan sägas ingå i vad som brukar betecknas som en oäkta koncern. En oäkta koncern brukar anses föreligga om en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande.

Även i fall då det inte finns en ensam person, fysisk eller juridisk, som har det bestämmande inflytandet över företagen kan dessa anses stå under i huvudsak gemensam ledning och intressegemenskap därmed föreligga. Detta åskådliggörs i RÅ83 Aa 225.

I målet var fråga om tolkningen av begreppet under i huvudsak gemensam ledning i bestämmelserna om lagervärdering i 41 § KL i dess tidigare lydelse. Omständigheterna var följande. Skogsägareföreningarna A och B hade 6 000 medlemmar vardera, medan skogsägareföreningen C hade 2 000 medlemmar. Driften av verksamheten i de tre skogsägarföreningarna handhades av en av medlemmarna gemensamt ägd förvaltningsförening. Vidare ägde föreningen C ett dotterbolag till ca 90 %. Övriga aktier i bolaget ägdes av föreningarna A och B. RR ansåg att såväl samtliga föreningar som bolaget stod under i huvudsak gemensam ledning. Intressegemenskap ansågs därför råda mellan föreningarna och mellan föreningarna och bolaget. Se figuren nedan.



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

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

Att det är det faktiska inflytandet som är avgörande stöds även av dom från Kammarrätten i Stockholm, den 26 juni 2001, målnr 518-1999, och dom från Kammarrätten i Göteborg, den 16 juni 1999, målnr 8001-1996. Det är svårt att ange några generella principer för hur det faktiska inflytandet ska fastställas. Denna prövning måste rimligtvis ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall. Faktorer som skulle kunna vara av betydelse är förekomsten av affärstransaktioner eller kreditavtal mellan företagen, gemensamhet i ledningen o.d.

Bestämmande inflytande föreligger inte när innehavet motsvarar endast 50 % av rösterna. Det krävs mer än 50 % av rösterna eller att bestämmande inflytande föreligger p.g.a. andra orsaker, t.ex. avtal e.d., se RÅ 2001 ref. 6. Däremot kan två eller flera fysiska eller juridiska personer som vardera inte innehar mer än 50 % av rösterna tillsammans anses ha ett bestämmande inflytande över två företag om ägandet är i samma proportioner i båda företagen. I ett sådant fall äger ju samma grupp av personer 100 % i båda företagen och företagen står då under i huvudsak gemensam ledning. Eftersom det räcker med att företagen står under i huvudsak gemensam ledning kan avvikelser från det proportionerliga ägandet finnas och rekvisitet ändå vara uppfyllt.

Äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden

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