

Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering

Del 3

ISBN 978-91-86525-30-9
SKV 336 utgåva 10

Elanders Sverige 2011

Förord

Denna utgåva av handledningen ska användas vid 2011 års taxering.

Strukturen på handledningen är till övervägande del anpassad till uppbyggnaden av inkomstskattelagen. Handledningen består av tre delar. Del 1 behandlar huvudsakligen vissa grundläggande bestämmelser och inkomstlagen tjänst och kapital. Del 2 behandlar grundläggande bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet samt enskild näringsverksamhet. I del 3 återfinns kommentarerna om juridiska personer, fämansreglerna samt bestämmelserna i samband med omstrukturering av företag. Frågor rörande beskattning av ideella föreningar och stiftelser samt frågor rörande internationell beskattning behandlas inte i denna handledning. Läsaren hänvisas i dessa delar i stället till Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327) respektive Handledning för internationell beskattning (SKV 352). För en utförligare genomgång av sambandet mellan redovisning och beskattning hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. Lagtexten har återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter. Fullständig lagtext återfinns bl.a. i skatte- och taxeringsförfattningarna. För att förbättra sökbarheten i och mellan handledningarna finns det i varje handledning ett översiktligt innehållsregister som omfattar del 1–3. Arbetet pågår med att ytterligare förbättra den digitala handledningen som återfinns på www.skatteverket.se. Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på Skatteverkets webbsida på Internet (skatteverket.se). På webbsidan publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna februari 2011

Vilhelm Andersson

Innehåll del 1

Denna del innehåller allmänna bestämmelser om inkomstbeskattning samt om beskattning av tjänst, kapital, fastigheter och bostadsrätter.

Förkortningslista	31
1 Allmänt om skattelagstiftningen.....	35
2 Bestämmelser om självdeklaration m.m.	41
3 Rättskällorna.....	55
4 Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt.....	79
5 Definitioner och förklaringar.....	83
6 Skattskyldighet för fysiska personer och dödsbon.....	95
7 Inkomster som är skattefria.....	101
8 Utgifter som inte får dras av	113
9 Gränsdragningen mellan inkomstlagen.....	119
10 Allmänna avdrag	123
11 Grundavdrag.....	129
12 Beräkning av skatten	133
13 Skatt på ackumulerad inkomst.....	147
14 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	169
15 Lagen mot skatteflykt	173
16 Grundläggande bestämmelser – tjänst.....	207
17 Vad som ska tas upp i inkomstlaget tjänst	221
18 Värdering av förmåner	309
19 Vad som ska dras av i tjänst	355

20	Pensionssparande m.m.	439
21	Pensionssparavdrag	465
22	Sjöinkomst.....	479
23	Inkomst av kapital.....	491
24	Löpande intäkter och utgifter	497
25	Utdelning och kapitalvinst – onoterade företag	547
26	Kapitalvinst m.m. – allmänt.....	553
27	Avyttring av fastigheter	573
28	Avyttring av bostadsrätter	619
29	Uppskov vid bostadsbyten.....	633
30	Kapitalvinst – delägarätter.....	655
31	Uppskov med beskattning vid aktie- (andelsbyte)	685
32	Kapitalvinst – svenska fordringsrätter o.d.	701
33	Kapitalvinst – utländsk valuta och dylikt.....	707
34	Avyttring av andelar i handelsbolag	715
35	Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall.....	729
36	Kapitalvinst – andra tillgångar.....	737
37	Överlåtelse av privata tillgångar till underpris	743
38	Optioner och terminer	749
39	Blankningsaffär	769
40	Fastighetsskatt och fastighetsavgift.....	773
41	Pensionsgrundande inkomst, PGI.....	789

Innehåll del 2

Denna del innehåller bl.a. en allmän del om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, samt avsnitt om bl.a. fondavsättningar, inkomstuppdelning inom familjen, underskottsavdrag, jord- och skogsbruksbeskattning och uttag ur näringsverksamhet.

1	Principer för inkomstbeskattningen m.m.	25
2	Allmänt om näringsverksamhet	31
3	Grundläggande bestämmelser – näring	35
4	Skattskyldighet	41
5	Avgränsning av inkomstlaget näringsverksamhet	49
6	Beräkning av resultatet av näringsverksamhet.....	73
7	Vad som ska tas upp i näringsverksamhet.....	83
8	Vad som ska dras av i näringsverksamhet.....	97
9	Lager och pågående arbeten	145
10	Inventarier och immateriella rättigheter	165
11	Fastigheter, byggnader	193
12	Markanläggningar och substansminskning.....	209
13	Hysesfastigheter m.m.....	219
14	Återföring av värdeminskingsavdrag.....	225
15	Jord- och skogsbruk.....	237
16	Uttag ur näringsverksamhet	333
17	Näringsbidrag m.m.	359
18	Periodiseringsfonder	373
19	Ersättningsfonder	385

20	Upphovsmannakonto	393
21	Räntefördelning	397
22	Expansionsfonder	429
23	Familjebeskattning.....	453
24	Underskottsavdrag – fysisk person och dödsbo	469
25	Egenavgifter	487
26	Värdepapper m.m. i näringsverksamhet.....	497
27	Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster	519

Innehåll del 3

Denna del innehåller bl.a. avsnitt om aktiebolag och ekonomiska föreningar, handelsbolag och EEIG, dödsbon, koncernbidrag, tidigare års underskott, byggnadsrörelse, fåmansföretag, omstrukturering av företag (t.ex. byte av företagsform, underprisöverlåtelser, fusion), inkomstbeskattning vid konkurs och ackord.

1	Aktiebolag och ekonomiska föreningar	27
2	Handelsbolag.....	73
3	Om dödsbopeskattning.....	117
4	Bestämmelser för vissa juridiska personer	163
5	Koncernbidrag och koncernavdrag	185
6	Kommissionärsförhållanden	209
7	Tidigare års underskott	215
8	Byggnadsrörelse m.m.....	241
9	Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	271
10	Fåmansföretag – utdelning och kapitalvinst.....	281
11	Pensionskostnader och personalstiftelser	349
12	Särskild löneskatt på pensionskostnader	399
13	Avkastningsskatt på pensionsmedel.....	423
14	Byte av företagsform	449
15	Underprisöverlåtelser	463
16	Fusioner och fissioner	499
17	Verksamhetsavyttringar, partiella fissioner samt skalbolag.....	515
18	Kapitalförlust i intressegemenskap.....	563

10 *Innehåll del 3*

19	Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA”	571
20	Samordning mellan omstruktureringsregler	577
21	Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord	585
22	Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar	607
23	Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder ..	659

Innehåll

Förord	3
1 Aktiebolag och ekonomiska föreningar	27
1.1 Allmänna beskattningsregler	27
1.1.1 Inkomstslag m.m.	27
1.1.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar	31
1.1.2.1 Investmentföretag.....	31
1.1.2.2 Privatbostadsföretag.....	32
1.1.3 Inskränkningar i rätten att utnyttja förluster på andelar, fastigheter, vissa fordringar m.m.	32
1.1.4 Allmänt om dubbel- och kedjebesättning	36
1.2 Utdelningsbegreppet	37
1.3 Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening	45
1.3.1 Allmänt.....	45
1.3.2 Anteciperad utdelning	45
1.3.3 Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar	46
1.3.4 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar	46
1.3.5 Utdelning på lagerandelar	46
1.3.6 Utdelning på kapitalplaceringsandelar	46
1.3.7 Indirekt ägda andelar.....	47
1.3.8 S.k. Lundintransaktioner	47
1.3.9 Investmentföretag.....	48
1.3.10 Allmänt om utdelning från utländska företag.....	48
1.4 Utskiftade medel	49
1.4.1 Inledning	49
1.4.2 Minskning av aktiekapitalet och reservfonden.....	50
1.4.3 Förvärv av egna aktier.....	50
1.4.4 Likvidation	51
1.4.5 Konkurs	54
1.4.6 Utskiftning från ekonomisk förening m.m.	54
1.5 Låneförbudet	55
1.5.1 Allmänt.....	55
1.5.2 Beskattning av förbjudna lån – skatterättsliga regler	56
1.5.3 Civilrättsliga regler.....	60

12 Innehåll

1.5.4	Dispens.....	65
1.5.5	Förteckning	65
1.5.6	Lån från pensionsstiftelse.....	66
1.6	Aktieägartillskott.....	66
2	Handelsbolag	73
2.1	Inledning.....	73
2.2	Civillrättsliga bestämmelser för handelsbolag.....	74
2.2.1	Allmänt.....	74
2.2.2	Bildandet av handelsbolag	74
2.2.3	Handelsbolagets civilrättsliga ställning.....	75
2.2.4	Delägarnas inbördes mellanhavanden	75
2.2.5	Handelsbolagets företrädare.....	76
2.2.6	Likvidation av handelsbolag	77
2.3	Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag.....	77
2.3.1	Allmänt.....	77
2.3.2	Beräkning av handelsbolagets inkomst	80
2.3.3	Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon	81
2.3.3.1	Allmänt.....	81
2.3.3.2	Delägarbeskattningen.....	82
2.3.3.3	Uppdelning i skilda näringsverksamheter	85
2.3.3.4	Aktiv och passiv näringsverksamhet.....	86
2.3.3.5	Underskott.....	86
2.3.4	Beskattning när delägarna är juridiska personer	89
2.3.4.1	Underskott från handelsbolag.....	90
2.3.5	Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar	92
2.3.5.1	Allmänt.....	92
2.3.5.2	Uppskov	93
2.3.5.3	Kapitalförluster kan falla bort	93
2.3.5.4	Uppskjuten avdragsrätt.....	93
2.3.5.5	Priset kan korrigeras i vissa fall	94
2.3.5.6	Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag.....	95
2.3.5.7	Fastigheter	95
2.3.5.8	Bostadsrätter.....	96
2.3.5.9	Återföring av avdrag	97
2.3.5.10	Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter	98
2.3.5.11	Andra kapitaltillgångar.....	99
2.3.6	Utskiftning och uttag av tillgångar.....	105
2.3.7	Uttagsbeskattning.....	106
2.3.7.1	Undantag från uttagsbeskattning.....	107
2.3.7.2	Omstruktureringar	108
2.3.8	Resultatfördelning.....	108
2.3.8.1	Resultatfördelning mellan närstående	109

2.3.9	Beskattningsort.....	110
2.3.10	Beskattningsår.....	110
2.3.11	Deklarationer och annat uppgiftslämnande.....	112
2.3.11.1	Handelsbolagets deklARATION.....	112
2.3.11.2	Handelsbolags uppgiftsskyldighet.....	112
2.3.11.3	Delägarnas deklARATION.....	113
2.3.11.4	Fåmanshandelsbolag.....	114
2.3.12	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG).....	116
3	Om dödsbobeskattning.....	117
3.1	Inledning.....	117
3.2	Allmänt om dödsbo.....	117
3.2.1	Civilrätt.....	117
3.2.2	Äganderätten.....	121
3.3	Inkomst- och förmögenhetsskatt.....	122
3.3.1	Allmänt.....	122
3.3.2	Särskilda regler och generella regler.....	123
3.4	Regler för dödsåret.....	123
3.4.1	Inkomstbeskattning.....	123
3.4.2	Allmänna avdrag och grundavdrag.....	123
3.4.3	Särskild löneskatt.....	124
3.5	Fr.o.m. året efter dödsåret.....	124
3.5.1	Inkomstbeskattning.....	124
3.5.2	Inkomstbeskattning.....	125
3.5.3	Inkomst av kapital.....	126
3.6	Regler som är generella.....	126
3.6.1	Inkomstskatt – allmänt.....	126
3.7	Särskilt om inkomst av kapital.....	127
3.7.1	Avyttring av tillgångar.....	127
3.7.2	Återföring av gjorda avdrag.....	128
3.7.3	Skifteslikvid – arv.....	129
3.7.4	Arv och köp.....	131
3.7.5	Bostadsrätter.....	134
3.7.6	Aktier.....	134
3.7.7	Andel i handelsbolag.....	134
3.7.8	Andra tillgångar.....	134
3.7.9	Avdrag.....	135
3.7.10	Skattereduktion.....	135
3.7.11	Uppskovsavdrag vid beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad.....	135
3.7.12	Uppskov med beskattningen vid andelsbyten.....	136
3.7.13	Framskjuten beskattning vid andelsbyten.....	137

3.8	Särskilt om inkomst av näringsverksamhet.....	138
3.8.1	Kontinuitet från den döde, över dödsboet och till dödsbodelägarna	138
3.8.2	Skifteslikvid – arv	145
3.8.3	Bodelning	146
3.8.4	Arv och köp.....	146
3.8.5	Aktiv eller passiv näringsverksamhet.....	148
3.8.6	Räntefördelning.....	148
3.8.7	Expansionsfond.....	149
3.8.8	Periodiseringsfonder	151
3.8.9	Nystartavdrag	152
3.8.10	Skogsavdrag	153
3.8.11	Skogskonto.....	153
3.8.12	Upphovsmannakonto.....	154
3.8.13	Ersättningsfonder	154
3.9	Lagfart på fastighetsförvärv	155
3.10	Fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.....	155
3.11	Försäljning av andel i dödsbo	155
3.12	Skatt på ackumulerad inkomst.....	156
3.13	Periodiska understöd	157
3.14	Utländska dödsbon.....	157
3.15	Delägare i utländskt dödsbo.....	158
3.16	Förteckning över några facktermer.....	160
4	Bestämmelser för vissa juridiska personer.....	163
4.1	Försäkringsföretag.....	163
4.1.1	Inledning	163
4.1.2	Livförsäkringsföretag.....	163
4.1.3	Skadeförsäkringsföretag.....	165
4.1.4	Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter.....	165
4.1.5	”Övertagande av hela försäkringsbeståndet	166
4.1.6	Övrigt	166
4.1.7	Utländska tjänstepensionsinstitut	166
4.2	Investmentföretag och investeringsfonder	167
4.2.1	Inledning	167
4.2.2	Investmentföretag.....	167
4.2.2.1	Definition	167
4.2.2.2	Löpande intäkter.....	169
4.2.2.3	Avskattning av investmentföretag.....	171
4.2.3	Investeringsfonder.....	172
4.2.3.1	Sammanläggning eller delning av investeringsfonder	174
4.3	Kooperativa föreningar	174

4.3.1	Definitioner	175
4.3.2	Avdragsrätt för lämnade utdelningar.....	176
4.3.2.1	Kooperativ utdelning.....	176
4.3.2.2	Lämnad utdelning på medlemsinsatser och förlagsinsatser	177
4.4	Privatbostadsföretag	179
4.4.1	Inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten.....	181
4.4.2	Beskattning av andra inkomster	181
4.5	Sambruksföreningar	183
4.6	Samfälligheter	183
4.7	Sparbankernas säkerhetskassa.....	183
5	Koncernbidrag och koncernavdrag.....	185
5.1	Gemensam inledning.....	185
5.2	Koncernbidrag.....	186
5.2.1	Allmänt om koncernbidrag.....	186
5.2.2	Skattemässig behandling av koncernbidrag	188
5.2.2.1	Definitioner	189
5.2.2.2	Generella förutsättningar för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla.....	190
5.2.2.3	Specifika förutsättningar för koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag	191
5.2.2.4	Koncernbidrag mellan helägda dotterföretag	194
5.2.2.5	Bidrag mellan företag som kan fusioneras	194
5.2.2.6	Koncernbidrag som kunnat förmedlas	195
5.2.3	Ändrade ägarförhållanden.....	195
5.2.4	Utredningskrav.....	196
5.2.5	Dispens.....	196
5.3	Koncernavdrag	197
5.3.1	Allmänt om koncernavdrag.....	197
5.3.2	Skattemässig behandling av koncernavdrag.....	198
5.3.2.1	Definitioner	198
5.3.3	Förutsättningar för koncernavdrag	200
5.3.3.1	Generella förutsättningar för att koncernavdrag ska kunna göras	200
5.3.3.2	Slutlig förlust.....	201
5.3.4	Storleken på koncernavdraget	203
5.3.4.1	Avdraget får inte överstiga dotterföretagets förlust.....	203
5.3.4.2	Även moderföretagets överskott begränsar avdragets storlek.....	205
5.3.4.3	Justering av avdraget på grund av vissa transaktioner	205
5.3.5	Ändringar i efterhand	207
6	Kommissionärsförhållanden	209
6.1	Inledning.....	209
6.2	Huvudregel.....	210

6.3	Definitioner.....	210
6.4	Villkor för att få tillämpa reglerna om kommissionärsförhållanden ...	211
7	Tidigare års underskott	215
7.1	Inledning.....	215
7.2	Huvudregel.....	215
7.3	Begränsningar i rätten till avdrag för kvarstående underskott	216
7.4	Definitioner.....	217
7.5	Ägarförändring.....	220
7.6	Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar	228
7.6.1	Beloppsspärren	228
7.6.2	Koncernbidragsspärren	234
7.7	Särskilda regler vid fusion och fission, partiell fission samt verksamhetsavyttring	238
7.8	Begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering.....	238
7.9	Begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut....	239
7.10	Avdrag efter ombildningar	240
7.11	Lex Kockum.....	240
7.12	Underskott för kommanditbolagsägare och vissa delägare i handelsbolag.....	240
7.13	Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarätter m.m. .	240
8	Byggnadsrörelse m.m.....	241
8.1	Byggnadsrörelse och handel med fastigheter.....	241
8.1.1	Inledning	241
8.1.2	När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?	242
8.1.2.1	Inledning	242
8.1.2.2	Rättsfall	243
8.1.3	Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse (även aktier och andelar).....	246
8.1.3.1	Fastigheter förvärvade genom oneröst fång	246
8.1.3.2	Fastigheter förvärvade genom benefikt fång.....	250
8.1.4	Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag	250
8.1.4.1	Inledning	250
8.1.4.2	Lagbestämmelser.....	251
8.1.4.3	Förutsättningar	252
8.1.4.4	Skattepliktig utdelning på lageraktier.....	254
8.1.5	Värdering av lagertillgångar.....	256
8.1.5.1	Inledning	256
8.1.5.2	Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag	256

8.1.5.3	Lager av material.....	257
8.1.6	Byggnadsarbete på egen fastighet.....	258
8.1.7	Vinstberäkning av lagerfastighet.....	260
8.2	Pågående arbeten 17 kap. 23–32 §§ II.....	260
8.2.1	Definition av pågående arbeten.....	260
8.2.1.1	Allmänt.....	260
8.2.1.2	Pågående arbeten på fastighet.....	260
8.2.1.3	Vad är pågående arbeten?.....	261
8.2.2	Företag som berörs.....	261
8.2.2.1	Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag.....	261
8.2.3	Löpande räkning.....	261
8.2.4	Fast pris.....	262
8.2.4.1	Byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse.....	262
8.2.4.2	Jämningsregel.....	264
8.2.5	Reservering för garantirisker.....	265
8.3	Tomtrörelse.....	265
8.3.1	Kapital eller näringsverksamhet?.....	265
8.3.2	Kvalificerad tomtrörelse.....	265
8.3.3	Enkel tomtrörelse.....	266
8.3.3.1	Allmänt.....	266
8.3.3.2	Lagrets ingångsvärde.....	268
8.3.3.3	Lagervärdering.....	269
8.3.3.4	Slutförsäljning av tomtlager.....	269
8.3.4	När upphör tomtrörelse?.....	269
8.3.5	Övergångsbestämmelser.....	269
8.3.6	Exempel, tomtförsäljning.....	269
9	Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.....	271
9.1	Inledning.....	271
9.2	Definitioner.....	272
9.2.1	Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.....	272
9.2.2	Delägare och företagsledare.....	274
9.2.3	Närstående.....	276
9.2.4	Dödsbo.....	276
9.3	Ersättningar till medhjälpande make och barn.....	276
9.4	Förmåner m.m.....	276
9.4.1	Fri utbildning.....	277
9.4.2	Bilförmån.....	277
9.5	Vinstandelslån.....	278
9.6	Ränta från fåmansföretag.....	278
9.7	Vissa särbestämmelser.....	278
9.8	Bostäder i fåmansföretag.....	279

10	Fåmansföretag – utdelning och kapitalvinst	281
10.1	Inledning.....	281
10.2	Reglernas tillämpningsområde.....	282
10.2.1	Huvudregler och definition av kvalificerad andel.....	282
10.2.2	Kvalificerad andel.....	286
10.2.2.1	Verksam i betydande omfattning.....	291
10.3	Beskattning av utdelning på andelar m.m.	294
10.3.1	Utdelning.....	294
10.3.2	Gränsbelopp.....	296
10.3.2.1	Underlag för beräkning av årets gränsbelopp.....	298
10.3.2.2	Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln).....	302
10.3.2.3	Löneunderlag.....	307
10.3.3	Sparat utdelningsutrymme m.m.	312
10.3.4	Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln).....	314
10.3.5	Gränsbelopp vid inlösen.....	314
10.4	Kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar.....	316
10.4.1	Beskattning av kapitalvinst.....	316
10.4.2	Interna andelsavyttringar och liknande förfaranden.....	320
10.5	Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger delägarrätt i fåmansföretag.....	321
10.6	Undantagsregler	321
10.6.1	Utomståenderegeln.....	322
10.6.2	Inkomstbasbeloppsregeln.....	329
10.7	Andelsbyte och partiell fission	331
10.7.1	Kvalificerade andelar vid och efter andelsbyte.....	331
10.7.2	Kvalificerade andelar vid och efter partiell fission.....	338
10.8	Sparat lättnadsutrymme.....	344
10.8.1	Outnyttjat sparad lättnadsutrymme på kvalificerad andel.....	344
10.9	Familjebeskattning.....	346
10.9.1	Särskild skatteberäkning inom familjen.....	346
10.10	Ackumulerad inkomst	347
10.11	Förarbeten.....	347
11	Pensionskostnader och personalstiftelser	349
11.1	Inledning.....	349
11.2	Uttryck och termer.....	350
11.3	Avdrag för tryggande av pensionsutfästelser	356
11.3.1	Tryggandeformer.....	357
11.3.2	Avsättning i balansräkningen.....	362
11.3.3	Huvudregeln.....	364
11.3.4	Kompletteringsregeln.....	368

11.3.5	Begränsningar i avdragsrätten vid olika tryggandeformer	373
11.3.6	Förräntning, indexering eller annan värdesäkring	375
11.3.7	Byte av tryggandeform	376
11.3.8	Byte av arbetsgivare	377
11.3.9	Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall	377
11.4	Kostnadsutjämnning mellan arbetsgivare	378
11.5	Pensionsstiftelse	379
11.6	Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen	384
11.6.1	Vad som ska tas upp	384
11.6.2	Upphörande av näringsverksamhet	387
11.7	Övertagande av pensionsutfästelse	387
11.8	Övrigt	388
11.9	Övergångsbestämmelser	394
11.10	Personalstiftelse	394
11.10.1	Civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelser	394
11.10.2	Avdrag för avsättning till personalstiftelse	395
11.10.3	Gottgörelse ur personalstiftelse	398
12	Särskild löneskatt på pensionskostnader	399
12.1	Inledning	399
12.2	SLP för kostnader på utfäst tjänstepension	401
12.2.1	Skattskyldig	401
12.2.2	Beskattningsunderlaget	403
12.2.2.1	Tjänstepensionsförsäkring	407
12.2.2.2	Avsättning till pensionsstiftelse	413
12.2.2.3	Avsättning i balansräkningen	414
12.2.2.4	Överföring eller betalning till utländskt tjänstepensionsinstitut	417
12.2.2.5	Övertagandesituationer	418
12.3	Eget pensionssparande i näringsverksamhet	420
13	Avkastningsskatt på pensionsmedel	423
13.1	Inledning	423
13.2	Skattskyldiga	424
13.3	Skatteberäkning	427
13.3.1	Kapitalunderlaget	427
13.3.2	Skatteunderlaget	432
13.3.3	Skattesatsen	433
13.3.4	Vissa särbestämmelser	438
13.4	Särskilda frågor för pensionssparinstitut	440
13.4.1	Deklaration	440
13.4.2	Skattebetalning	440

13.4.3	Redovisning av skatt vid byte av institut.....	441
13.4.4	Avräkning av utländsk skatt.....	441
13.4.5	Återbetalning av skatt	443
13.5	Särskilda frågor om utländska försäkringar	443
14	Byte av företagsform.....	449
14.1	Inledning.....	449
14.2	Ombildning	449
14.3	Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag	452
14.4	Ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag.....	455
14.5	Ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet.....	456
14.6	Ombildning av handelsbolag till aktiebolag.....	457
14.7	Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet	459
14.8	Ombildning av svensk ekonomisk förening till aktiebolag	460
15	Underprisöverlåtelse	463
15.1	Inledning.....	463
15.2	Överväganden som ligger bakom bestämmelserna	463
15.3	Tillämpningsområdet.....	465
15.4	Vissa definitioner som används i 23 kap. IL	470
15.5	Tillgångar som kan överlätas.....	474
15.6	Villkor för undantag från uttagsbeskattning.....	479
15.6.1	Överlåtare och förvärvare.....	479
15.6.1.1	Överlåtare är en fysisk person	479
15.6.1.2	Överlåtare är ett företag.....	480
15.6.1.3	Överlåtare är ett handelsbolag.....	481
15.6.2	Skattskyldighet för förvärvaren.....	482
15.6.3	Koncernbidragsrätt saknas	483
15.6.4	Underskott hos förvärvaren.....	484
15.6.4.1	Förvärvaren är en fysisk person	485
15.6.4.2	Förvärvaren är ett företag.....	485
15.6.4.3	Förvärvaren är ett handelsbolag	488
15.6.5	Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.	488
15.6.5.1	Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag.....	489
15.6.5.2	Underprisöverlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och en fysisk person eller ett företag.....	490
15.6.5.3	Underprisöverlåtelse mellan företag	490
15.6.5.4	Tidpunkter, indirekt ägande m.m.	491
15.7	Om uttagsbeskattning inte sker	492

15.8	Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag	498
16	Fusioner och fissioner	499
16.1	Inledning.....	499
16.2	Fusioner	499
16.2.1	Allmänt om fusion och vanliga begrepp	499
16.2.2	Beskattning – allmänt.....	500
16.2.3	Definitioner	501
16.2.4	Villkor för undantag från omedelbar beskattning – kvalificerade fusioner.....	503
16.2.5	Beskattning vid kvalificerade fusioner.....	505
16.2.6	Del av årsresultat före koncernförhållande och justering för internvinster.....	508
16.2.7	Underskott.....	508
16.2.8	Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget.....	511
16.2.9	Fiktiv avräkning m.m.	511
16.2.10	Utgifter i samband med fusion	512
16.2.11	Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget	512
16.3	Fissioner.....	513
16.3.1	Inledning	513
16.3.2	Beskattningsregler vid fission	514
17	Verksamhetsavyttringar, partiella fissioner samt skalbolag.....	515
17.1	Verksamhetsavyttringar.....	515
17.1.1	Inledning	515
17.1.2	Definitioner	515
17.1.3	Villkor för undantag från omedelbar beskattning	517
17.1.4	Beskattning vid verksamhetsavyttring	518
17.1.5	Fiktiv avräkning m.m.	521
17.1.6	Anskaffningsutgift för mottagna andelar	522
17.1.7	Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.....	522
17.2	Partiella fissioner	522
17.2.1	Inledning	522
17.2.2	Definitioner	523
17.2.3	Villkor för undantag från omedelbar beskattning	524
17.2.4	Beskattning av överlåtande och övertagande företag	525
17.2.5	Beskattning av delägare i det överlåtande företaget.....	525
17.3	Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar).....	526
17.3.1	Inledning	526
17.3.2	Tillämpningsområde	527
17.3.3	Definition skalbolag	528
17.3.4	Likvida tillgångar	529

17.3.5	Företag i intressegemenskap	531
17.3.6	Jämförelsebeloppet.....	532
17.3.7	Återköp.....	533
17.3.8	Huvudregel.....	534
17.3.9	Ventilen.....	535
17.3.10	Skalbolagsdeklaration	537
17.3.11	Säkerhet.....	539
17.3.12	Subsidiärt betalningsansvar.....	542
17.4	Skalbolag (när juridisk person avyttrar andelar).....	543
17.4.1	Inledning	543
17.4.2	Definition skalbolag.....	545
17.4.3	Likvida tillgångar.....	545
17.4.4	Företag i intressegemenskap	548
17.4.5	Jämförelsebeloppet.....	549
17.4.6	Återköp.....	549
17.4.7	Skalbolagsbeskattning.....	550
17.4.8	Samspelet mellan skalbolagsreglerna för fysiska och juridiska personer	552
17.4.9	Undantag	553
17.4.10	Minoritetsavyttringar m.m.	554
17.4.11	Undantag från reglerna om skalbolagsbeskattning – den s.k. ventilen	554
17.4.12	Skalbolagsdeklaration	557
17.4.13	Säkerhet.....	558
17.4.14	Subsidiärt betalningsansvar.....	561
18	Kapitalförlust i intressegemenskap	563
18.1	Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap	563
18.1.1	Inledning	563
18.1.2	Allmänt om kapitalförluster	563
18.1.3	Förutsättningar för förlustregelns tillämpning	564
18.1.4	När medges avdraget?	565
18.1.5	Turordningsregler.....	566
18.1.6	Omkostnadsbeloppet m.m. hos det köpande företaget.....	566
18.1.7	Övergångsregler	566
18.2	Begreppet koncern och andra begrepp för intressegemenskap	567
19	Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA”	571
19.1	Inledning.....	571
19.2	Innebörden av Lex ASEA	571
19.3	Villkor för att kunna ta emot utdelning utan omedelbar beskattning .	571
20	Samordning mellan omstruktureringsregler.....	577
20.1	Inledning.....	577

20.2	Underprisöverlåtelse	577
20.3	Andelsbyten	578
20.4	Fusion/fission	579
20.5	Verksamhetsavyttringar	580
20.6	Förlustregeln	581
20.7	Lex Asea	582
20.8	Partiella fissioner	583
21	Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord	585
21.1	Inledning	585
21.1.1	Konkurs	585
21.1.2	Konkursgäldenärens ställning	586
21.1.3	Konkursboets juridiska status.....	588
21.1.4	Konkursförvaltarens skyldighet gentemot Skatteverket.....	589
21.1.4.1	Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.	589
21.1.4.2	Deklarationsskyldighet.....	590
21.1.4.3	Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian ...	590
21.1.5	Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot Skatteverket.....	591
21.1.6	Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs	591
21.1.6.1	Allmänt.....	591
21.1.6.2	Konkursboets skattskyldighet	592
21.1.6.3	Betydelsen av att konkursbo inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt...	592
21.1.6.4	Konkursgäldenärens skattskyldighet.....	593
21.1.7	Räkenskapsårets längd	598
21.1.8	Avskrivning av fordran vid konkurs	598
21.1.9	Behandlingen av fonder vid konkurs	598
21.1.10	Underskottsavdrag vid konkurs.....	599
21.2	Ackord	600
21.2.1	Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord	601
21.2.2	Avdrag för ackordsförlust	602
21.2.3	Underskottsavdrag vid ackord.....	604
22	Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar	607
22.1	Inledning	607
22.2	Motivet till reglerna	607
22.3	Gränsdragningsfrågor	608
22.3.1	Allmänt.....	608
22.3.2	Näringsbetingade andelar	609
22.3.3	Kapitalplaceringsandelar	612
22.4	Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på näringsbetingade andelar	612

22.4.1	Utdelning.....	612
22.4.2	Kapitalvinst.....	612
22.4.3	Kapitalförlust.....	613
22.4.4	Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar.....	614
22.5	Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på kapitalplacerings- andelar.....	618
22.5.1	Utdelning och kapitalvinst.....	618
22.5.2	Kapitalförlust.....	618
22.6	Karaktärsbyten.....	619
22.6.1	Bakgrund.....	619
22.6.2	Från näringsbetingad andel till kapitalplaceringsandel.....	619
22.6.3	Från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad andel.....	620
22.6.4	Avnotering av marknadsnoterade andelar.....	621
22.7	Övergångsbestämmelser.....	621
22.8	Aktieförvaltande företag.....	622
22.9	Investmentföretag.....	622
22.10	Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska företag.....	623
22.10.1	Inledning.....	623
22.10.2	Näringsbetingad andel – utländsk juridisk person.....	623
22.11	Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägar- rätter ...	625
22.11.1	Inledning.....	625
22.11.2	Näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt.....	625
22.11.3	Kapitalvinst och kapitalförlust.....	626
22.12	Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag.....	627
22.13	Utländska ägare.....	627
22.14	Tillgångar som förpackats i bolag.....	628
22.14.1	Bakgrund.....	628
22.14.2	Förpackningar av fastigheter (25 a kap. 25 § IL).....	628
22.14.2.1	Avskattning.....	628
22.14.2.2	Undantag från avskattning.....	630
22.14.2.3	Begränsning av avdragsrätt vid kapitalförluster på fastigheter.....	630
22.15	Vissa kapitalförluster.....	631
22.15.1	Inledning.....	631
22.15.2	Kapitalförluster på tillgångar m.m. i intresseföretag (25 a kap. 19 § första stycket punkt 1–3 IL).....	631
22.15.3	Kapitalförluster på fastigheter.....	634
22.15.3.1	Bakgrund m.m.....	634
22.15.3.2	Kvittningsfålla vid fastighetsavyttringar (25 kap. 12 § IL).....	635
22.15.4	Övergångsbestämmelser.....	637
22.16	Konsekvenser för vissa andra regler i IL.....	637

22.16.1	Koncerninterna andelsavyttringar	637
22.16.2	Uppskovsgrundande andelsbyten	637
22.16.2.1	Inledning	637
22.16.2.2	Eftergiftsbestämmelser (49 kap. 19 a § IL)	638
22.16.2.3	Särskilt villkor vid uppskovsgrundande andelsbyten när beskattning ska ske enligt skalbolagsbestämmelserna (49 kap. 19 b § IL)	639
22.16.2.4	Beräkning av innehavstid	640
22.16.2.5	Övergångsbestämmelser (p 11 till SFS 2003:224)	640
22.16.3	Verksamhetsavyttringar	641
22.16.4	Fusioner och fissioner	641
22.16.5	Lex ASEA m.m.	642
22.16.6	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	642
22.16.6.1	Överlåtelse till underpris	642
22.16.6.2	Ägarbeskattning vid överlåtelse till underpris	643
22.17	Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag	644
22.17.1	Inledning	644
22.17.2	Företagsandel i handelsbolag	644
22.17.3	Andel ägd av handelsbolag	645
22.17.4	Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster	649
22.17.5	Internationella förhållanden	650
22.17.6	Negativ justerad anskaffningsutgift den 1 januari 2010	650
22.17.7	Konsekvenser för vissa andra regler i IL	652
22.17.8	Övergångsbestämmelser (SFS 2009:1413)	653
22.18	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde	654
22.18.1	Inledning	654
22.18.2	Beskattningsinträde	654
22.18.3	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift	655
23	Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder... 659	
23.1	Inledning.....	659
23.2	Företag i intressegemenskap	659
23.3	Huvudregeln.....	660
23.4	Regler för att förhindra kringgåenden med hjälp av vissa externa lån	661
23.5	Undantagsregler	662
23.5.1	Allmänt	662
23.5.2	10 %-regeln	662
23.5.3	Ventilen	665
23.6	Övrigt.....	665
23.7	Övergångsbestämmelser.....	665

Skrivelser	667
Sökordsregister till IL.....	669
Sammanställning av termer och uttryck i IL	680
Rättsfallsregister	686
Sakregister	693

1 Aktiebolag och ekonomiska föreningar

1.1 Allmänna beskattningsregler

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. 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.

1.1.1 Inkomstslag m.m.

Skattskyldiga för i princip all inkomst

Aktiebolag och ekonomiska föreningar utgör civilrättsligt sett självständiga rättssubjekt och svarar själva med sina tillgångar för sina åtgärder och förpliktelser. Varje företag beskattas för sina egna inkomster. Skattskyldighet föreligger i princip oavsett om inkomsten förvärvats i Sverige eller utomlands. Härvid beräknas företagets inkomst i huvudsak enligt bestämmelserna i 13–40 kap. IL.

Näringsverksamhet

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

För aktiebolag och ekonomiska föreningar utgår statlig inkomstskatt med 26,3 % på den beskattningsbara inkomsten. Någon kommunal inkomstskatt erläggs inte.

En näringsverksamhet

För aktiebolag och ekonomiska föreningar hänförs all inkomst till en och samma näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Även i utlandet bedrivna verksamheter hänförs till denna näringsverk-

samhet 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 företagens 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 underskotts företag 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. (Beträffande kommanditdelägarers utfästa insats och rätt till avdrag för underskott – se Skatteverkets skrivelse 2006-11-20, dnr 131 665887-06/111.) 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 delägarätter, fastigheter samt vissa fordringar m.m., se avsnitt 1.1.3 och avsnitt 22.15. 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 inkomstlagen 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 delägarätter, 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 SKV 301, 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 värdeminskningssavdrag återföras enligt reglerna i 26 kap. IL. I SKV 301, avsnitt 27.5.3 och 27.5.4 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 och dylikt 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 värdeminskningssavdrag och ska således återläggas.

Aktier m.m.

Även kapitalvinster på delägarätter, 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). Kapitalvinster på näringsbetingade andelar är dock normalt inte skattepliktiga – se avsnitt 22.

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

Kapitalvinst vid avyttring av egna aktier i marknadsnoterade publika aktiebolag ska inte tas upp. Detsamma gäller för vinst på utfärdade och avyttrade optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier, 48 kap. 6 a § IL.

Kapitalvinst som uppkommer när ett aktiebolag löser in kapitalandelsbevis som bolaget ställt ut ska inte tas upp hos bolaget, 48 kap. 6 b § IL.

Skalbolag

Skalbolagsregler har införts även inom bolagssektorn. Bestämmelserna, som finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL, är tillämpliga på avyttringar av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter i skalbolag. 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 22.18.

1.1.2 Särskild inkomstberäkning för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar

För investmentföretag och privatbostadsföretag 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.

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.

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 delägarätter 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 SKV 301, avsnitt 30.

Endast sådana delägarätter 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 inte. Detta har betydelse, 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 i värdepappersverksamheten 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 SKV 302, avsnitt 27.

**Näringsbetingade
andelar**

Beträffande näringsbetingade andelar gäller att kapitalförluster normalt inte är avdragsgilla. För en närmare beskrivning av dessa regler samt för definition av begreppet näringsbetingade andelar hänvisas till avsnitt 22.

**Kapitalplacerings-
andelar**

För förluster på kapitalplaceringsandelar gäller avdragsbegränsning enligt bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL, den s.k. aktiefällan. Av 48 kap. 26 § IL framgår att avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. 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 anser att en kapitalförsäkring inte utgör en delägar rätt och därmed inte omfattas av bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL (Skatteverket 2004-11-25, dnr 130 668318-04/111).

Ingen kvotering

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 delägar rätter som huvudregel kvoterar till 70 % även när aktiebolag är delägare (48 kap. 27 § IL).

Lagerandelar

För förluster på lagerandelar föreligger som huvudregel ingen avdragsbegränsning. Ett undantag från denna huvudregel finns dock i 27 kap. 6 a § tredje stycket IL gällande förluster på andelar i fastighetsförvaltande företag som utgör lagerandelar enligt 27 kap. 6 § IL.

Kapitalandelsbevis

Kapitalförlust som uppkommer när ett aktiebolag löser in ett kapitalandelsbevis får inte dras av, 44 kap. 2 § IL jämförd med 48 kap. 6 b § IL. Detsamma gäller för förlust på en tillgång eller förpliktelse vars underliggande förpliktelse, direkt eller indirekt, är ett kapitalandelsbevis som ett aktiebolag ställt ut, 48 kap. 28 § IL. Kapitalförlust på ett kapitalandelsbevis eller en tillgång eller förpliktelse vars underliggande tillgång, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis får inte dras av hos ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap, 25a kap. 19 § IL.

Övriga värdepapper

Förluster på andra värdepapper, t.ex. premieobligationer, får kvittas mot andra inkomster av näringsverksamhet – se dock nedan beträffande vissa tillgångar i intresseföretag samt koncerninterna förluster.

Fordringar i intresseföretag m.m.

För kapitalförluster på vissa tillgångar i intresseföretag, t.ex. fordringar och vissa derivatinstrument, gäller ett generellt avdragsförbud, 25 a kap. 19 § IL. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 22.15.2.

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

Skatteverkets 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 (Skatteverket 2004-10-12, dnr 130 597688-04/111).

Andelar i handelsbolag m.m.

Avdragsförbud – för delägare som är aktiebolag, ekonomisk förening m.fl. – gäller också för förluster på vissa tillgångar i handelsbolag och på andelar i handelsbolag i vissa fall, 25 a kap. 20–23 §§ IL – se avsnitt 22.17.

För andelar som inte utgör näringsbetingade andelar, t.ex. andelar i handelsbolag, gäller också att förlust endast är avdragsgill till den del förlusten är verklig, 44 kap. 23 § IL. Beträffande frågan om en förlust är att anse som verklig eller ej hänvisas till 2004 års handledning, SKV 336, avsnitt 1.7.1.1 samt till RSV:s skrivelse 2001-04-05 ”Något om verklig förlust vid försäljning av ”näringsbetingade” aktier (andra versionen), dnr 4439-01/110.

Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) har nya regler för kapitalvinster/kapitalförluster inom handelsbolagssektorn införts. Reglerna träder ikraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. På grund av övergångsbestämmelserna i punkt 8 och 9 blir det dock aktuellt att tillämpa avdragsbegränsning för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som avyttras redan under perioden 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009. Om sådana andelar direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, under denna period avyttras av ett sådant företag som anges i 25a kap. 3 § IL (aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl.) eller av en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES-området som motsvarar ett sådant företag får förluster bara dras av mot vinster på motsvarande andelar. Detta gäller också kapitalförluster på sådana andelar som avyttrats före den 18 juni 2009, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffar under denna period. Om förluster enligt ovan inte kan utnyttjas i det avyttrande företaget får den dock dras av mot vinster på motsvarande andelar i ett annat företag om båda företagen begär det vid samma års taxering och företagen kan utväxla avdragsgilla koncernbidrag med varandra.

- Fastigheter** För kapitalförluster på fastigheter finns 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 finns i 25 kap. 12 § IL, beskrivs närmare i avsnitt 22.15.3.
- Koncerninterna förluster** Kapitalförluster som uppkommer vid avyttringar till företag i intressegemenskap omfattas av särskilda regler som finns i 25 kap. 7–11 §§ IL. Reglerna beskrivs i avsnitt 18.
- 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 med vissa undantag 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.

För att inte reglerna om dubbel- och kedjebeskattningsregler ska kunna kringgås har lagstiftningen kompletterats med regler som ska hindra vissa transaktioner, se avsnitt 1.3.8 om Lundinbolag resp. avsnitt 18 om avdrag för koncerninterna m.fl. förluster.

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

Kedjebeskattningsregler

Som en följd av dubbelbeskattningsreglerna uppkommer en kedjebeskattningsregler 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 kedjebeskattningsregler.

Koncernbidrag

För att koncernen inte ska missgynnas av skattereglerna har också en rätt till vinstutjämningsregler 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

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 bolagsstämman (18 kap. 1 § första stycket ABL) efter förslag av bolagets styrelse. Enligt 18 kap. 1 § andra stycket ABL får stämman endast i den mån skyldighet därtill föreligger enligt bolagsordningen eller utdelning beslutas på yrkande av en

minoritet enligt 11 § samma kapitel besluta om större utdelning än styrelsen föreslagit eller godkänt.

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, dvs. värdeöverföringar 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 dåvarande 12 kap. 2 § första stycket 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, t.ex. deras bedömda marknadsvärde (NJA 1995 s. 742).

Enligt 17 kap. 2 § ABL får värdeöverföringar från bolaget ske endast enligt bestämmelserna i ABL om vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna och gåva som avses i 5 § samma kapitel.

Maximal utdelning och annan värdeöverföring

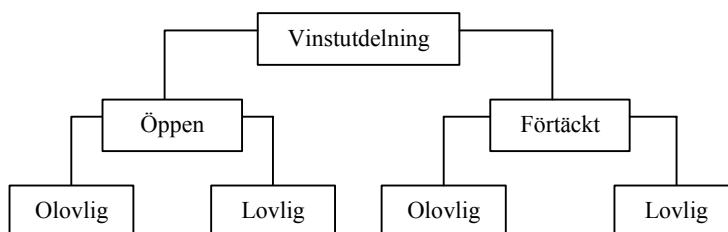
Rätten för ett aktiebolag att vederlagsfritt betala ut medel till aktieägarna är inte oinskränkt. Enligt 17 kap. 3 § ABL får en värdeöverföring inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Detta ska bedömas med ledning av den senast fastställda balansräkningen och med beaktande av de ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Dessutom får en värdeöverföring till aktieägarna eller annan ske endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. För koncerner ska bedömningen ske för koncernen som helhet.

Begränsningarna av utrymmet för utdelning och andra värdeöverföringar 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 (17 kap. 6 § ABL). Dessutom kan alla som medverkat till beslutet om utbetalningen bli solidariskt ersättningskyldiga gentemot bolaget för eventuell brist vid återbetalningen (17 kap. 7 § 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 levnadskostnader (42 kap. 14 § IL) samt för viss utdelning i inte kooperativa ekonomiska föreningar. Se vidare SKV 301, 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.

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.

Beträffande ett bolags utgifter för kostnader i samband med uppköpserbjudande (utgifter för s.k. fairness opinion) har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2009 ref. 48 och RÅ 2009 not. 47 funnit att sådana kostnader utgör avdragsgilla kostnader för ett börsnoterat bolag. Kostnaderna avser tjänster som bolaget köpt för att dess styrelse skulle kunna fullgöra sin skyldighet i enlighet med noteringsavtalet och har således uppkommit som en direkt följd av bolagets börsnotering. Enligt Skatteverkets uppfattning ger de angivna domarna inte stöd för avdragsrätt för motsvarande kostnader för ett inte noterat bolag.

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). Nämda 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. Nämnade regler finns numera i 23 kap. IL, se vidare avsnitt 15.

Högsta förvaltningsdomstolen har i plenimålet RÅ 2004 ref. 1 (det s.k. Sipano 2-målet) utdelningsbeskattat ägarna till två aktiebolag som för underpris överlätit andelar i ett kommanditbolag till andra av samma personer ägda aktiebolag. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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.”

Ovanstående dom 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.

Överlåtelse av näringsbetingade andelar

Av 23 kap. 2 § andra stycket IL framgår att bestämmelserna i kapitlet inte är tillämpliga vid överlåtelse av näringsbetingade andelar. Utdelningsbeskattning ska dock inte ske om näringsbetingade andelar har överlåtits till underpris utan att detta är affärsmässigt motiverat om

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

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 eliminerats genom uttag i form av lön av företagsledaren. Bakgrunden till denna utveckling av praxis torde vara att det inte har ansetts möjligt att pröva vad som är marknadsmässig ersättning för arbete som utförs i ett eget bolag. Föreligger speciella omständigheter kan dock viss del av ersättningen ses som utdelning (jfr RÅ 1959 Fi 1849). Genom 1990 års skattereform fick denna praxis om vad som ska anses som lön respektive utdelning 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 infördes därför. 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 anställda. Detta gäller även om försäljningen/inköpet skett till/från en närstående till den anställda – 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i 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 fall 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. Högsta förvaltningsdomstolen, 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 företagens 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. Skatteverket kan dock, om vissa villkor är uppfyllda, medge att avdrag får ske även om en eller flera som äger andelar i företaget har förbehållits rätt till teckning av lånet (24 kap. 9 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen 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.

1.3 Utdelningar till aktiebolag eller ekonomisk förening

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 kedjebeskattnings, dvs. att beskattning sker i mer än två led, ska utdelning som aktiebolag och ekonomiska föreningar uppstår 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, kapitalplacersandelar 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 § första stycket 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 § andra stycket 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 Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

1.3.2 Anteciperad utdelning

Högsta förvaltningsdomstolen prövade i RÅ 2000 ref. 64 om anteciperad utdelning, dvs. sådan utdelning som ännu inte är beslutad, skulle beskattas hos mottagaren det beskattningsår den hade intäktsförts eller om beskattning skulle ske först det påföljande beskattningsåret, när bolagsstämman beslutat om utdelningen. Högsta förvaltningsdomstolen accepterade att utdelningen skulle hänföras till det beskattningsår den anteciperats i räkenskaperna. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta

förvaltningsdomstolens uttalande i den senare delen får anses ha betydelse för vid vilken tidpunkt förutsättningarna i 24 kap. 13–22 §§ IL ska vara uppfyllda.

1.3.3 Utdelning till förvaltningsföretag på svenska andelar

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.

1.3.4 Utdelning på svenska näringsbetingade andelar

Definitionen av näringsbetingade andelar finns numera i 24 kap. 13–14 §§ IL. Utdelning på sådana andelar är, med vissa särskilda undantag för investmentföretag m.m., undantagen från beskattning. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 22.

1.3.5 Utdelning på lagerandelar

Som framgår av 24 kap. 13 och 14 §§ 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 skattepliktig är, att utdelningen kan bli föremål inte bara för dubbelbeskattning utan också för kedjebeskattnings.

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

1.3.6 Utdelning på kapitalplaceringsandelar

Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar beskattas för utdelning på kapitalplaceringsandelar, eftersom utdelning på nämnda andelar inte undantagits från beskattning.

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 Lundin-transaktioner.

Med verkligt och särskilt värde menas att det köpta företaget ska innehålla tillgångar som, genom det köpta företagens verksamhet, har ett värde för det köpande bolaget, 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).

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i RÅ 2001 ref. 15, med anslutande till vad SRN anfört i ett överklagat förhandsbesked, att bestämmelsen i 7 § 8 mom. femte stycket 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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.

1.3.10 Allmänt om utdelning från utländska företag

Utdelning på innehav i utländska företag behandlas 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 andelar i EU-företag som är lagertillgångar hos innehavaren anser Skatteverket att dessa andelar är näringsbetingade endast om andels-

innehavet uppgår till 10 % eller mer av andelskapitalet (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 388919-07/111).

Med anledning av ändringar i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG och 2003/123/EG) har rätten att ta emot skattefri utdelning utvidgats till att omfatta även utdelning på vissa andelar i associationsformer som inte motsvarar andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar, 24 kap. 17 a § IL.

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

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

Se vidare avsnitt 22.10.

1.4 Utskiftade medel

1.4.1 Inledning

Utbetalning till aktieägarna kan förutom genom vinstutdelning ske i samband med

- minskning av aktiekapitalet och reservfonden,
- förvärv av egna aktier,
- likvidation och
- konkurs.

Bolaget

Vid utskiftning av annat än kontanta medel kan uttagsbeskattning komma ifråga, se vidare SKV 302, avsnitt 16.

Aktieägarna

Nuvarande regler innebär i korthet att konkurs, likvidation och vissa fusioner samt inlösen av aktier anses som avyttringar och utlöser kapitalvinstbeskattning hos aktieägarna. Utbetalningar på grund av minskning av aktiekapitalet utan indragning av aktier eller vid minskning av reservfonden beskattas däremot som utdelning.

1.4.2 Minskning av aktiekapitalet och reservfonden

Bestämmelserna om minskning av aktiekapitalet och reservfonden finns i 20 kap. ABL. Minskning av aktiekapitalet kan ske med eller utan indragning av aktier.

Beskattningsaktualiseras vid indragning av aktier med återbetalning (inlösen). 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 indragning av aktier förenat med utbetalning till aktieägarna (inlösen), ska räknas som en avyttring och kapitalvinstbeskattning ska ske på vanligt sätt. Vid inlösen av aktie i fåmansföretag behandlas vinst vid minskning av aktiekapitalet med indragning av aktier däremot som utdelning (57 kap. 2 § IL).

Minskning utan indragning av aktier

Av 42 kap. 17 § första stycket IL framgår att sådana utbetalningar från svenska aktiebolag som beror på att bolaget minskat aktiekapitalet utan indragning av aktier 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 minskningen använts för att täcka förluster i bolaget, ska beskattning inte ske.

Minskning av reservfond

Då utbetalning skett på grund av att reservfonden minskats gäller detsamma som vid minskning av aktiekapitalet. Beloppet ska således utdelningsbeskattas och inte kapitalvinstbeskattas (42 kap. 17 § första stycket IL).

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

1.4.3 Förvärv av egna aktier

Reglerna om aktiebolags förvärv av egna aktier finns i 19 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 (19 kap. 1 § ABL) eller förvärva eller som pant mottaga egen aktie (19 kap. 3 och 4 §§ ABL). I vissa undantagsfall får sådant förvärv emellertid ske (19 kap. 5 § ABL). Om bolaget i dessa fall inte gjort sig av med aktien inom tre år blir den ogiltig. Bolaget ska då minska aktiekapitalet med aktiens andel av aktiekapitalet. Detta för-

anleder emellertid ingen utbetalning till någon aktieägare och någon beskattning aktualiseras inte.

Publika bolag vars aktier är noterade vid börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad får, enligt 19 kap. 13 § ABL förvärva egna aktier på vissa villkor som preciseras i 19 kap. 14–15 §§ ABL.

Förvärv av egna aktier 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.

Avyttring av egna aktier

Om ett aktiebolag som avses i 19 kap. 13 § ABL avyttrar egna aktier är en kapitalvinst inte skattepliktig (48 kap. 6 a § 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 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 Högsta förvaltningsdomstolen har prövat hur beskattning ska ske när ett aktiebolag emitterar konvertibler till marknadspris till sitt dotterbolag och detta sedan säljer konvertiblerna med vinst. Högsta förvaltningsdomstolen fann att vinsten är skattefri, och moderbolaget anses ha gjort ett tillskott till dotterbolaget motsvarande vinsten på konvertiblerna (RÅ 2001 ref. 55, förhandsbesked). Jfr RÅ 2003 ref. 16 som rör emission av optionslån.

1.4.4 Likvidation

De aktiebolagsrättsliga reglerna om likvidation finns i 25 kap. ABL. Syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet och förbereda bolagets upplösning. Sedan bolagets

Kapitalvinst- beskattning

egendom förvandlats till pengar, i den mån det behövs för likvidationen, och bolagets skulder betalats, ska bolagets behållna tillgångar utskiftas till aktieägarna.

Av 44 kap. 7 § IL framgår att avyttring av ett värdepapper, i det här fallet andelar, anses föreligga om det företag som gett ut värdepapperet 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 tilläggsköpeskillning. 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 tilläggsköpeskillningar, 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 § andra stycket IL: ”Kapitalförluster skall dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.” I förarbetena till motsvarande bestämmelse i SIL (24 § 4 mom. första stycket 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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.

1.4.5 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 25 kap. 51 § ABL att bolaget ska träda i likvidation. Detta innebär att medel kan utskiftas till aktieägarna under likvidationen.

Vid konkurs gäller enligt 44 kap. 8 § IL följande. Avyttring av värdepapperen anses föreligga om det företag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs. Om utländska företag, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

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.

1.4.6 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. 9.

Vid beräkning av utdelningens storlek räknas som inbetald insats det belopp som finns bokfört på andelskapitalets konto i den ekonomiska föreningen. Om insatskontot ökar på annat sätt än genom inbetalda insatser under den ekonomiska föreningens bestånd ska medlemmarna beskattas för utdelning vid ökningstillfället, RÅ 1954 Fi 1162 och RÅ 2003 not. 161.

När det gäller överföringar från en förening till medlemsinsatser genom s.k. insatsemissioner (regleras i 10 kap. 2 a § EFL) ska beskattning hos medlemmen inte ske vid tidpunkten för överföringen utan först när emitterat kapital utbetalas till medlemmen, 42 kap. 21 a § IL.

1.5 Låneförbudet

1.5.1 Allmänt

Om penninglån lämnats i strid med 21 kap. ABL eller 11 § lagen om tryggnad 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 17–20 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 att bolaget riskerar sitt kapital eller sin egendom t.ex. vid transaktioner mellan bolaget och dess ägare eller närstående. Till följd härav har i nämnda kapitel närmare angetts i vilka former bolagets medel får utbetalas till aktieägarna. Dessa är som vinstutdelning, vid förvärv av egna aktier samt vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden. Dessutom finns i 25 kap. ABL regler som gäller utskiftning vid bolagets likvidation. Därjämte har närmare reglerats bolagets möjligheter att lämna lån m.m. i 21 kap. ABL (s.k. förbjudna lån).

Med verkan på penninglån som lämnas efter den 12 februari 2009 har nya regler införts (SFS 2009:1412) som innebär att beskattning kan ske även av lån som lämnats i strid med bestämmelserna i 2 kap. 6 § stiftelselagen samt av lån som lämnats av en utländsk juridisk person som motsvarar ett

svenskt aktiefbolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse. Se nedan under avsnitt 1.5.2.

1.5.2 Beskattning av förbjudna lån – skatterättsliga regler

Fysisk person	Enligt 11 kap. 45 § IL gäller följande. Har penninglån lämnats i strid med bestämmelserna i 21 kap. 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.
Nya regler för lån fr.o.m. 13 februari 2009	<p>Genom SFS 2009:1412 (prop. 2009/10:12) har nya regler införts för lån som lämnats efter den 12 februari 2009. Dessa regler innebär att beskattning även ska ske av lån som lämnats</p> <ul style="list-style-type: none">– i strid med bestämmelserna i 2 kap. 6 § stiftelselagen och– av en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiefbolag, en svensk pensionsstiftelse eller en svensk stiftelse. <p>Vidare preciseras i lagtexten att lån ska tas upp som intäkt hos någon som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare. Vid tillämpningen av den nya lydelsen av 11 kap. 45 § resp. 15 kap. 3 § IL ska en i utlandet delägarbeskattad juridisk person likställas med ett svenskt handelsbolag.</p> <p>Ett generellt undantag från beskattning har införts i det fall låntagaren är ett aktiefbolag. Eftersom syftet med reglerna om beskattning av penninglån är att motverka att medel tas ut från bolagssektorn saknas det skäl att beskatta lån mellan aktiefbolag.</p>
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

Högsta förvaltningsdomstolen har i fyra domar, RÅ 2004 ref. 114–116 och RÅ 2004 not. 192 prövat frågan om synnerliga skäl mot beskattning förelegat. Högsta förvaltningsdomstolen anför i RÅ 2004 ref. 116 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 enskild omständighet, som talar till den skattskyldiges förmån, kan i allmänhet inte vara tillräcklig, utan alla omständigheter 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 RÅ 2004 ref. 114 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 på grund av dessa omständigheter.

I RÅ 2004 ref. 116 upptogs ett lån på 350 000 kr i eget bolag i september 2000 i syfte att användas av låntagaren för att erlagga 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 erhöles dock först i mars 2001. Lånet återbetalades några dagar senare. Högsta förvaltningsdomstolen 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 RÅ 2004 not. 192 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför att synnerliga skäl inte förelåg att underlåta beskattning.

I RÅ 2004 ref. 115 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 21 kap. 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 s 678, RÅ 2003 ref. 60 och RÅ 2005 not. 4.

Gäldenårsbyte

I praxis har gäldenårsbyte 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.

Borgenårsbyte

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked den 9 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 21 kap. 1 § 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 (observera att styvbarn inte ingår i närståendekretsen enligt dessa regler). 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 (9 kap. 17 § 7 ABL).

Undantag

Från låneförbudet finns fem undantag (21 kap. 2 § ABL), nämligen om

1. gäldenären är kommun, landsting eller kommunalförbund, s.k. kommunlån
2. gäldenären är företag i koncern i vilken det långivande bolaget ingår, s.k. koncernlån
3. lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse, och bolaget lämnar lånet av rent affärsmässiga skäl, s.k. kommersiella lån
4. lånet har tagits upp av Riksgäldskontoret enligt lagen (1988:1387) om statens upplåning och skuldförvaltning
5. gäldenären är aktieägare eller dennes närstående och låntagarens eller dennes närståendes sammanlagda aktieinnehav är mindre än 1 % av aktiekapitalet, s.k. småaktieägarlån.

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 s. 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. 11 § ABL. För att undantaget även ska kunna tillämpas i de fall moderföretaget är ett annat svenskt företag än ett aktiebolag samt för att anpassa bestämmelserna till EG-rätten ska, enligt 21 kap. 2 § andra stycket ABL, med koncern även avses annan företagsgrupp i vilken moderorganisationen är

1. en svensk juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. en motsvarande utländsk juridisk person med hemvist inom EES-området, eller
3. kommun, landsting eller kommunalförbund.

Undantaget för koncernlån innebär att moderbolaget kan låna av ett dotterbolag inom koncernen liksom omvänt. Det utvidgade koncernbegreppet enligt ovan innebär också att t.ex. ekonomiska föreningar och handelsbolag kan vara moderföretag i den företagsgrupp i vilken det långivande bolaget och gäldenärsföretaget ingår samt att associationer inom EES-området kan vara moderföretag.

Dock föreligger enligt 21 kap. 5 § ABL ett uttryckligt förbud för ett aktiebolag att ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet

för lån 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 21 kap. 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 (17 kap. 3 § 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 (21 kap. 2 § första stycket 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 21 kap. 2 § första stycket 3 ABL. Beträffande begreppet ”rörelse” anføres 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.

Det har tidigare diskuterats om det är långgivarens eller låntagarens affärsmässighet som avses. Genom ordalydelsen i 21 kap. 2 § första stycket 3 har det nu klarlagts att affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långgivande bolagets intressen dvs. lånet ska vara ägnat att, direkt eller indirekt, främja den verksamhet som bolaget bedriver. Så kan t.ex. vara fallet om lånet lämnas för att finansiera en verksamhet som bolaget själv ska ta del i eller som bolaget har ett intresse av att den kommer till stånd (prop. 2004/05:85 s. 804).

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 inte uppgår till 1 % av aktiekapitalet i bolaget (21 kap. 2 § tredje stycket ABL). Till skillnad mot 1975 års aktiebolagslag beaktas dock inte innehav i ett annat koncernföretag. Inte heller ska antalet ägda aktier längre tillmätas någon betydelse. 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 21 kap. 5 § ABL stadgas att aktiebolag inte får ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller i överordnat bolag i samma koncern. Uttrycket ”lämna penninglån” i 1975 års aktiebolagslag har i nya aktiebolagslagen (2005:551) ersatts med uttrycken ”ge förskott” och ”lämna lån”. Bestämmelserna innebär därför att bolaget inte på något sätt får ställa medel till förfogande för förvärv av det åsyftade slaget (prop. 2005/06:39 s. 33). 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).

Förvärvslåneförbudet i nya aktiebolagslagen gäller till skillnad mot 1975 års aktiebolagslag endast lån m.m. för förvärv av aktier i det långivande företaget eller i ett överordnat bolag inom koncernen. Det innebär att förbudet inte längre omfattar förvärv av aktier i det långivande bolagets dotter- eller dotterdotterbolag. Skatteverket anser att systerbolag inte ska inbegripas i begreppet överordnat bolag (Skatteverket 2009-04-20, dnr 131 373903-09/111).

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 (21 kap. 6 § ABL).

Lån från HB/KB Skatteverkets uppfattning är att det inte föreligger ett sådant penninglån som omfattas av bestämmelserna i 21 kap. 5 § ABL (dåvarande 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 21 kap. 5 § ABL är att lånet lämnas av ett aktiebolag (Skatteverket 2004-10-11, dnr 130 575098-04/111).

Sanktion Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet bryter mot förbudet i 21 kap. ABL att ge förskott, lämna lån eller ställa

säkerhet straffas med böter eller fängelse (30 kap. 1 § första stycket 4 och fjärde stycket ABL).

Om ett aktiebolag har givit ett förskott eller lämnat lån i strid med bestämmelserna i 21 kap. ABL ska mottagaren återbära det uppburna beloppet. Om i stället säkerhet har ställts i strid med nämnda bestämmelser gäller rättshandlingen inte mot bolaget, om bolaget visar att mottagaren av säkerheten insåg eller bort inse att den var olaglig (21 kap. 11 § ABL).

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 (21 kap. 8 § ABL). 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 (21 kap. 12 § ABL). I andra fall än som avses ovan får Skatteverket 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 (31 kap. 5 § ABL).

Dispensinstitutet är främst avsett för lån som lämnas för att underlätta generationsskiften i fämansföretag. 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 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 21 kap. 10 § ABL över förskott, lån och säkerheter som lämnats med stöd av dispens. I förteckningen ska uppges såväl

sådana förskott, 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 (9 kap. 32 § ABL).

I förteckningen intages på motsvarande sätt uppgift om sådana penninglån och säkerheter som lämnats i fall som avses i 21 kap. 2 § första stycket 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 likvidations-skyldighet 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 jämföras 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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. I RÅ 2005 ref. 26 fann Högsta förvaltningsdomstolen att medel som en kommun har lämnat till ett av kommunen ägt aktiebolag under beteckningen aktieägartillskott och som detta bolag lämnat vidare till ett dotterbolag för att användas till täckande av underskott i kommunens kollektivtrafikverksamhet, skulle anses utgöra intäkt av näringsverksamhet i moderbolaget. Se även SKV 302, avsnitt 17.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 not. 187 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 föreningen 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, fränsett 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 före-

ligger 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 17 kap. 3 § 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 Högsta förvaltningsdomstolen återprövat ett mål med återbetalning av aktieägartillskott och bl.a. anfört följande.

”En återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv skall 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 alltså 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 till-

skottsgivarens rätt till återbetalning. Högsta förvaltningsdomstolen anknöt till RÅ 1985 1:10 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, skall – 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

Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avdrag för reaförlust på aktierna i samband med konkurs skulle beräknas utifrån värdet på tillskottet vid omvandlingstidpunkten. Högsta förvaltningsdomstolen 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 Högsta förvaltningsdomstolen att tillskottet varit värdelöst och att något ovillkorat tillskott således inte lämnats.

Skatteverket har i skrivelse 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111, redovisat sin syn på beskattningskonsekvenserna när ett villkorat aktieägartillskott omvandlas till ett ovillkorat tillskott respektive när villkorat tillskott försäljs.

Ränta på villkorligt aktieägartillskott

Högsta förvaltningsdomstolen 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 jämföras 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 57 kap. 27 § 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

**Redovisnings-
tekniska frågor**

aktieägartillskottet inte skulle räknas som en skuld, medan återbetalning av det skulle behandlas som vinstutdelning.

Redovisningsrådets akutgrupp har i september 1998 gjort ett uttalande (URA 7) 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.

2 Handelsbolag

2.1 Inledning

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

Handelsbolag ska normalt ha kalenderår som räkenskapsår.

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

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

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

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

Delägare som är en annan juridisk person än dödsbo ska ta upp handelsbolagets inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Är samtliga delägare juridiska personer får handelsbolaget ha brutet räkenskapsår.

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

När en delägare, som är fysisk person, avyttrar sin andel i ett handelsbolag beskattas kapitalvinsten enligt 50 kap. IL (SKV 301, avsnitt 34). Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) har andelar i handelsbolag inordnats i regelverket för näringsbetingade andelar i 25 a kap. 3 § 1–5 IL. Det innebär för företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL, vilka är delägare i handelsbolag, att vinster respektive förluster vid avyttring av andel i handelsbolag inte är skattepliktig respektive inte avdragsgilla. En beskrivning av dessa regler finns i avsnitt 22:17.

Om beskattning av utländska handelsbolag och utländska juridiska personer, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

2.2 Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag

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

2.2.1 Allmänt

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

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

2.2.2 Bildandet av handelsbolag

Av 1 kap. 1 § HBL framgår att ett handelsbolag föreligger när två eller flera personer kommit överens om att

- gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och
- bolaget har förts in i handelsregistret.

Ansökan hos Bolagsverket om registrering av handelsbolaget ska göras innan verksamheten i handelsbolaget påbörjas.

Delägarna	Såväl fysiska som juridiska personer kan vara delägare i handelsbolag. Något särskilt krav på viss minimiålder vad gäller fysiska personer finns inte. I praxis har omyndiga barn godtagits som delägare i handelsbolag.
Enkla bolag	Om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag, utan att det är ett handelsbolag, föreligger ett s.k. enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § HBL. Enkla bolag kan inte registreras som handelsbolag. Eftersom enkla bolag inte är juridiska personer svarar varje delägare var för sig för sina tillgångar och skulder.
Tysta bolag	Saknas förutsättningar för att ett handelsbolag eller enkelt bolag ska föreligga kan bolagsförhållandet i vissa fall ses som ett s.k. tyst bolag. Detta är en samarbetsform, där en eller flera personer inte uppträder utåt, utan tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet. Verksamheten drivs i eget namn av någon annan person med villkor att tillskottsgivaren har del i verksamhetens överskott och/eller underskott. Sådana avtal kan ofta jämföras med avtal om försträckning.

2.2.3 Handelsbolagets civilrättsliga ställning

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

Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt reglerna i 2 kap. 1 § BFL oavsett om de bedriver någon näringsverksamhet eller inte.

2.2.4 Delägarnas inbördes mellanhavanden

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

**Fördelning
av resultatet**

ansvaret ska fördelas dem emellan får delägaren, i enlighet med överenskommelsen, kräva de andra på deras andelar av skulden.

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

Kommanditbolag

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

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

Den avgörande skillnaden mellan en kommanditdelägars ansvar och en bolagsdelägare med obegränsat ansvar, är att kommanditdelägaren ska betala sin insats till bolaget. Ansvaret gäller i förhållande till kommanditbolaget. Det är bolagets möjlighet att kräva kommanditdelägaren på betalning för insatsförpliknelsen som utgör grunden för kommanditdelägens ansvar. Bolagets fordringsägare måste kräva bolaget och kan inte vända sig direkt mot kommanditdelägaren.

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

I kommanditbolagens firma ska ordet kommanditbolag ingå.

2.2.5 Handelsbolagets företrädare

Varje delägare har enligt HBL rätt att företräda bolaget. Denna bestämmelse i HBL är frivillig. Detta leder ofta till att bolags-

delägarna av praktiska skäl sinsemellan kommer överens om att endast en av dem ska företräda bolaget. För att sådana avtal ska ha effekt måste de vara kända för de personer som gör affärer med handelsbolaget. Detta anses vara fallet om överenskommelsen är registrerad i handelsregistret.

2.2.6 Likvidation av handelsbolag

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

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

Endast en delägare

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

2.3 Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag

2.3.1 Allmänt

Det är *delägarna* i handelsbolaget som ska betala

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

- allmän löneavgift.

Det är däremot *handelsbolaget* som ska betala

- arbetsgivaravgifter,
- preliminär skatt på anställdas löner,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster för de anställda i bolaget,
- mervärdesskatt,
- fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter (SKV 302, avsnitt 43),
- särskild löneskatt för utfästa tjänstepensioner (avsnitt 12) samt
- avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 13).

Inkomst- beskattningen

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

Det kan noteras att i 5 kap. IL har begreppet ”inkomst” en något annan innebörd än i övriga IL. Normalt används begreppet i IL när det rör sig om inkomster som inte är periodiserade. I detta sammanhang har ordet en annan betydelse, nämligen att delägarna ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, dvs. intäkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas situation (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 499).

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

Begreppet närings- verksamhet

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

I definitionen av begreppet näringsverksamhet används uttrycket förvärvsverksamhet för att begränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs med förvärvssyfte. Detta innebär att syftet med verksamheten är att den ska ge ett

ekonomiskt utbyte. Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet och med varaktighet samt ha viss omfattning. Genom kravet på självständighet är bl.a. antalet uppdragsgivare och det ekonomiska risktagandet sådana faktorer som kan vara avgörande för bedömningen.

Prövningen av om en verksamhet ska betraktas som näringsverksamhet görs genom en helhetsbedömning av samtliga föreliggande omständigheter i det enskilda fallet. Till stöd för prövningen finns dessutom en tämligen omfattande rättspraxis (SKV 301, avsnitt 9).

Utvidgning av begreppet ...

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

... gäller även handelsbolag

Enligt 13 kap. 4 § IL gäller bestämmelsen också för inkomster och utgifter hos handelsbolag. Hos juridiska personer beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt den terminologi som används i IL är bl.a. svenska handelsbolag inte juridiska personer, men genom den särskilda hänvisningen gäller den utvidgande bestämmelsen för inkomster och utgifter även för handelsbolag. Av motiven (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 163) framgår att 13 kap. 2 § IL ska fånga in dels sådana inkomster som inte ingår i en näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning, dels sådana juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet som avses i huvudregeln, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelsen avser även sådana juridiska personer som i och för sig bedriver näringsverksamhet enligt huvudregeln men som dessutom har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten.

Kapitaltillgångar

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

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

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

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

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

Beskattningstidpunkten

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

2.3.2 Beräkning av handelsbolagets inkomst

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

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

God redovisnings- sed och beskatt- ningstidpunkten	Enligt 14 kap. 2 § IL ska handelsbolagets resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår av bestämmelsen att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkter och utgifter ska dras av som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisnings- sed om inte något annat särskilt föreskrivs i lag. Detta innebär att innehållet i redovisningslagstiftningen och god redovisningssed till stor del ligger till grund för periodiseringen av bolagets inkomster och utgifter och därmed det skattemässiga resultatet (SKV 302, avsnitt 6).
Fastigheter, inventarier och lager	Avskrivningar på fastigheter, maskiner och andra inventarier, markanläggningar samt värdering av t.ex. lager och pågående arbeten görs av handelsbolaget.
Arbetsgivar- avgifter	Eftersom ett handelsbolag civilrättsligt är en juridisk person ska arbetsgivaravgifter inte betalas för ersättningar till bolaget. Det är dock handelsbolaget som ska betala arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster för den av bolaget anställda personalen. Motsvarande belopp är avdragsgillt för handelsbolaget.
Mervärdesskatt	När det gäller mervärdesskatt är det handelsbolaget som är skattskyldigt för den verksamhet bolaget bedriver.
Ersättningsfonder	Avdrag för avsättning till ersättningsfonder enligt 31 kap. 2 § IL ska göras i handelsbolaget. Även återföring av sådana avsättningar tas upp av bolaget.
Fastighetsskatt	Bolaget ska betala fastighetsskatt för de fastigheter som bolaget äger. Fastighetsskatten är avdragsgill för handelsbolaget.
2.3.3 Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon	
2.3.3.1 Allmänt	
Som framgår av den tidigare framställningen är utgångspunkten att de inkomster vilka fördelas på handelsbolagets ägare som regel ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan dock andra inkomstslag aktualiseras. Det är handelsbolagets verksamhet som är avgörande för i vilket inkomstslag och i vilken näringsverksamhet delägarna beskattas (RÅ 1986 ref. 123). Inkomsterna har således samma karaktär hos delägarna som hos handelsbolaget.	
Fastigheter och bostadsrätter	För delägare som är fysiska personer och dödsbon räknas dock kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet

utan till inkomstslaget kapital. Hit räknas även en del andra inte så vanligt förekommande inkomster, t.ex. vinster vid avyttring av fastighetsoptioner.

Förbjudna lån

Om ett penninglån har lämnats till ett handelsbolag i strid med 21 kap. 1 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § andra stycket IL, tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst hos delägare som är fysisk person, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Om ett förbjudet lån till handelsbolag har beskattats hos delägare i handelsbolag enligt 11 kap. 45 § eller 15 kap. 3 § IL och det senare efterges bör detta inte medföra någon ytterligare beskattning till den del det eftergivna beloppet hänförs till delägare som tidigare beskattats för motsvarande belopp. I den mån eftergivandet av lånet till handelsbolag kommer annan delägare till godo får frågan om det ska utlösa beskattning hos denne bedömas enligt allmänna principer. Som huvudprincip bör beskattning ske, men det kan inte uteslutas att det kan finnas situationer där en sådan beskattning inte ska ske. Eftergivet belopp enligt ovan bör fördelas mellan delägarna efter samma grunder som gäller för resultatet i övrigt i handelsbolaget. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2005-05-17, dnr 131 284742-05/111.

2.3.3.2 Delägarbeskattningen

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

RÅ 1993 ref. 67 belyser frågan om avdrag kan göras för delägarrens kostnader i handelsbolagets verksamhet. En person var från en tidigare anställning bunden av en skadestånds-sanktionerad konkurrensklausul. Han startade trots detta förhållande en konkurrerande verksamhet i handelsbolagsform och tvingades att utge skadestånd. Beloppet ansågs som en avdragsgill driftkostnad i handelsbolagets verksamhet.

Ränta på eget kapital

I rättspraxis har även andra inkomster från handelsbolaget än arvoden och löner hänförts till handelsbolagets inkomstslag och näringsverksamhet. Ränta på eget kapital har t.ex. räknats som inkomst av rörelse (numera inkomstslaget näringsverksamhet) när handelsbolaget har drivit rörelse (RÅ 1959 ref.

40). Eventuell ränta som tillgodoförs delägare i handelsbolaget på grundval av gjord kapitalinsats i bolaget utgör således inkomst av näringsverksamhet. Även ersättningar till delägande make utgör inkomst av näringsverksamhet.

Ränta på lån till bolaget

I RÅ 1979 Aa 228 hänfördes ränta på ett lån från delägaren till bolaget till inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet). Det utlånade kapitalet hade i detta fall arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det rörde sig om ett insatskapital (jfr även KRNG 2000-03-28, mål nr 8026-1998).

Räntebilligt lån till delägare

Skatteverket anser att uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § IL ska ske vid räntebilligt lån från handelsbolag till fysisk delägare. Enligt Skatteverkets uppfattning är uppräknings- och undantag från uttagsbeskattning i 22 kap. 9–13 §§ IL fullständig och utrymme för undantag från uttagsbeskattning för situationer med ”särskilda skäl” saknas. Effekten av detta blir att handelsbolaget tar upp skillnaden mellan erlagd ränta och marknadsmässig ränta som en intäkt. JAU påverkas positivt av denna intäkt och detta neutraliseras genom ett uttag som påverkar JAU. Vad gäller avdragsrätten i inkomstslaget kapital framgår av 42 kap. 11 § IL att regeln endast omfattar ränteförmån vilken ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Enligt Skatteverkets uppfattning saknas utrymme för en analog tillämpning av bestämmelsen avseende ränteförmåner vilka ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag i inkomstslaget kapital kan inte aktualiseras avseende räntebilligt lån från handelsbolag. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111.

Bolagets konkurs

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

Sjukpenning

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

Bilförmåner

Värdet av bilförmån fastställs enligt de bestämmelser som finns i 61 kap. IL jämförd med 22 kap. 7 § andra stycket IL (SKV M 2009:30). Detta gäller även förmån av drivmedel för

förmånsbil. Värdet på förmånen ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet.

Egen bil

Om delägaren använt sin egen bil i handelsbolagets verksamhet har han, enligt 16 kap. 27 § IL, rätt till avdrag för egna utgifter med 18,50 kr per mil. Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för bilförmån har rätt till avdrag för drivmedel med 6,50 kr per mil för dieselolja och med 9,50 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. En förutsättning är dock att handelsbolaget inte betalat drivmedlen.

Delägare i handelsbolag har rätt till avdrag för utgifter för resor till och från arbetsplatsen enligt 12 kap. 2 § 26–30 §§ IL jämförd med 16 kap. 28 § IL, under förutsättning att kraven på avstånd och tidsvinst är uppfyllda. Avdrag får bara göras för den del av utgifterna som sammanlagt överstiger 9 000 kr. Om den skattskyldige har inkomster av såväl tjänst som näringsverksamhet reduceras avdraget i tjänst i första hand. Om resorna företagits med bil medges avdrag med 18,50 kr per mil.

Den som beskattas för bilförmån får inte schablonavdrag för bilresor under den tid förmånen åtnjuts. Den som använder handelsbolagets bil och beskattas för uttag av bilförmån har i stället rätt till avdrag för drivmedel med 6,50 kr per mil för dieselolja och med 9,50 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. Avdragsrätt föreligger i detta fall även om handelsbolaget betalar drivmedlet eftersom delägaren i så fall ska förmånsbeskattas för detta. Samma avdragsrätt har den som företagit resorna med bil som förmånsbeskattats hos make, sambo eller sådan närstående som anges i 2 kap. 20–22 §§ IL.

Bostadsförmåner

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

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

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

Räntefördelning	Räntefördelning görs hos varje delägare för sig under förutsättning att delägaren är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (SKV 302, avsnitt 21).
Expansionsfond	De av bolagets delägare som är fysiska personer får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. Avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna görs hos delägarna. Om avdrag för avsättning återförs ska den tas upp till beskattning hos delägarna (SKV 302, avsnitt 22).
Periodiseringsfonder	Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och återföring av sådana fonder beräknas, enligt 30 kap. 2 § IL, för varje delägare för sig. Avsättningen görs hos delägarna. När fonderna återförs ska det tidigast gjorda avdraget återföras först (SKV 302, avsnitt 18).
Skogskonto	Delägare i handelsbolag har inte rätt till avdrag för avsättning till skogskonto eller till upphovsmannakonto.
Egenavgifter	Enligt 16 kap. 31 § IL ska avdrag för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig. Avsättningarna görs hos delägarna.
Pensionsförsäkringar	Avdrag för pensionsförsäkringspremier eller insättningar avseende individuellt pensionssparande kan göras i inkomstslaget näringsverksamhet i stället för som allmänt avdrag. Delägarna är däremot skattskyldiga för SLP på sina egna pensionsförsäkringspremier och får motsvarande avdrag.

2.3.3.3 Uppdelning i skilda näringsverksamheter

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

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

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

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

	<p>Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag ingår de i samma näringsverksamhet.</p>
Verksamhet i utlandet	<p>Undantag gäller dock för det fallet att handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet. Denna verksamhet hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet.</p>
Uppdelning i vissa fall	<p>Det kan i sammanhanget påpekas att det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan å ena sidan det fallet att en delägare får ersättningar, t.ex. sjukpenning, eller har utgifter för t.ex. bilresor i handelsbolagets verksamhet och å andra sidan det fallet att delägaren bedriver en helt egen näringsverksamhet. I det förra fallet hänförs posterna till handelsbolagets näringsverksamhet och i det senare fallet ska de inkomster och utgifter som hör till delägarens egen näringsverksamhet tas upp där.</p>
	<p>2.3.3.4 Aktiv och passiv näringsverksamhet</p> <p>Bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs med hänsyn till hela verksamheten och för varje bolagsdelägare för sig. Handelsbolagets verksamhet kan således vara aktiv för en delägare och passiv för en annan beroende på hur aktiv delägaren varit.</p> <p>Av 2 kap. 23 § andra stycket IL framgår att näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid utgör passiv näringsverksamhet.</p>
	<p>2.3.3.5 Underskott</p>
Huvudregel	<p>När verksamheten i handelsbolag lämnar underskott ett år ska det fördelas på delägarna. Delägarna kan sedan, enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL, dra av underskottet i samma näringsverksamhet påföljande beskattningsår genom s.k. rullning. Någon tidsbegränsning för hur länge rullning kan göras finns inte. Rullning av underskott kan således som regel göras så länge handelsbolaget bedriver sin verksamhet (SKV 302, avsnitt 24).</p>
Rullning	
Avdrag samma beskattningsår	<p>Från huvudregeln om rullning till påföljande beskattningsår finns dock några undantag som innebär att underskottet i vissa fall får dras av mot inkomster i inkomstslaget tjänst, näringsverksamhet eller kapital samma beskattningsår. Undantagen är följande.</p>
Nystartad verksamhet	<p>Av 62 kap. 2 och 3 §§ IL framgår att en delägare i ett handelsbolag, liksom andra fysiska personer, har möjlighet att göra avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag (SKV 302, avsnitt 24).</p>

	<p>Det kan noteras att avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, kan vara begränsad (avsnitt 2.3.4.1).</p>
Litterär och konstnärlig verksamhet	<p>Delägare i handelsbolag har, enligt 62 kap. 4 § IL, möjlighet till allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (SKV 302, avsnitt 25).</p> <p>Avdrag medges för den del av underskottet som hänför sig till det aktuella beskattningsåret. Avdrag för underskott som är hänförligt till tidigare beskattningsår och eventuellt kvarstående underskott från det aktuella beskattningsåret ska sparas och dras av påföljande år.</p> <p>Även i detta fall kan avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, vara begränsad (avsnitt 2.3.4.1).</p>
Avdrag mot vissa kapitalvinster	<p>Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska delägarna i handelsbolag som är fysiska personer eller dödsbon, enligt 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL, räkna av verksamhetens underskott från eventuell kapitalvinst på avyttringen (avsnitt 2.3.5.10).</p>
Verksamheten avslutas	<p>Delägare i handelsbolag kan till skillnad från enskilda näringsidkare och dödsbon inte få avdrag i inkomstslaget kapital för kvarstående underskott i en avslutad näringsverksamhet som tidigare bedrivits av handelsbolaget. När andelen i handelsbolaget avyttras, genom t.ex. en likvidation, sker i stället en ”tyst kvittning” vid kapitalvinstbeskattningen på andelen. Eftersom avdrag för beloppet inte medges kommer anskaffningsutgiften för andelen inte att sättas ned. I stället medges således avdrag i praktiken vid kapitalvinstbeskattningen på andelen.</p>
Begränsningar i avdragsrätten	<p>Fysiska personer och dödsbon som är ägare till en andel i ett handelsbolag har som regel rätt till avdrag för handelsbolagets underskott. För kommanditdelägare finns dock en begränsning.</p>
Kommanditdelägare	<p>Enligt 14 kap. 14 § IL får kommanditdelägare inte dra av underskott hos kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (62 kap. 2 § IL).</p>

Utfäst insats	En registrering, hos bolagsverket, av utfäst insats eller en höjning av den utfästa insatsen ska ha skett innan rätt till avdrag för underskott enligt 14 kap. 14 § IL föreligger. Registreringen ska vara gjord före inlämnandet av deklARATIONEN för det beskattningsår vid vilket avdrag för underskott yrkas. Utfästelsen ska ha gjorts före utgången av det beskattningsår för vilket avdrag yrkas. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2006-11-20, dnr 131 665887-06/111
Delägare med begränsat ansvar	<p>Delägare som i förhållande till de andra delägarna har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser kan enbart dra av ett belopp som motsvarar hans ansvar.</p> <p>Enligt 14 kap. 15 § IL ska underskott som kommanditdelägare och delägare med begränsat ansvar inte kan dra av, dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret.</p>
Indirekt ägande	<p>Om ett handelsbolag i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag föreligger en näringsverksamhet och underskott i det ägda handelsbolaget får normalt dras av från överskott hos det ägande bolaget. Detsamma gäller om det ägande handelsbolaget är komplementär i ett kommanditbolag.</p> <p>Om det ägande handelsbolaget däremot är kommanditdelägare får underskott från kommanditbolaget bara dras av med belopp som motsvarar vad handelsbolaget satt in eller åtagit sig att sätta in i kommanditbolaget. Begränsningen gäller för de totala underskotten och inte för varje år för sig. Det som återstår av underskottet ska rullas (14 kap. 14 och 15 §§ IL).</p>
Ackord	Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret är 40 kap. 21 § IL tillämplig. Bestämmelsen innebär att avdrag inte medges för underskott i handelsbolagets näringsverksamhet till den del det motsvarar de skulder som fallit bort genom ackordet.
Skuldsanering	Motsvarande bestämmelse gäller då delägare erhållit ackord eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.
Konkurs Underskott i kapital	Om ett handelsbolag går i konkurs är rätten till underskottsavdrag inte inskränkt. Orsaken är att borgenärerna kan vända sig till bolagsmännen och kräva betalning för bolagets skulder av dem i stället. Rör det sig om ett kommanditbolag kan en komplementär krävas fullt ut. Skulderna kan således ändå bli betalda. Om borgenärerna efterger kravet på betalning eller om delägaren inte kan betala utan själv försätts i konkurs mister delägaren emellertid rätten till avdrag för underskott om inte

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

Skattereduktion

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

2.3.4 Beskattning när delägarna är juridiska personer

Enbart näringsverksamhet

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

Endast en verksamhet

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

Förbjudna lån

Av 13 kap. 3 och 4 §§ IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. till en juridisk person eller ett handelsbolag, så ska lånet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 3 § IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med låneförbudet i ABL eller i lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Från och med den 13 februari 2009 utvidgas kretsen av s.k. förbjudna lån till att även omfatta lån från utländska juridiska

personer, lån som lämnats till i utlandet delägarbeskattade juridiska personer samt lån som lämnats i strid med låneförbudet i stiftelselagen (1994:1220). (Regeringens skrivelse Skr. 2008/09:122.)

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

2.3.4.1 Underskott från handelsbolag

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

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

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

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

Konkurs Vid konkurs ska samma regler som rör begränsningen i rätten till avdrag tillämpas för juridiska personer som för fysiska personer.

Ackord Om handelsbolaget får ett ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 40 kap. 21 § IL. Bestämmelsen innebär att avdraget för ackordsårets inrullade underskott ska minskas

med belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort genom ackordet. Det kan noteras att utgångspunkten i IL är att det är underskott som kvarstår från året före ackordsåret som begränsas av ackordet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478).

Rättsläget har klargjorts genom RÅ 2002 not. 143. Utgången i målet innebär att det inte är handelsbolagets underskott som avses utan det delägande aktiebolagets underskott. Det saknas således betydelse om underskottet härrör från ägarbolagets egen verksamhet eller från handelsbolagets verksamhet.

En ytterligare konsekvens av Högsta förvaltningsdomstolens dom är att ackordbeloppet ska fördelas på delägarna.

Exempel 1

Ett handelsbolag har två ägare, A AB och B AB. A AB äger hälften av andelarna och ägarna har kommit överens om att handelsbolagets resultat ska fördelas lika. Från föregående år hade A AB ett överskott från den egna verksamheten 200 000 kr och ett underskott hänförligt till handelsbolagsandelen på 700 000 kr. A AB har således ett inrullat underskott om 500 000 kr som härrör från handelsbolaget. Handelsbolaget har nu fått ackord med 800 000 kr. Under ackordåret har A AB ett överskott om 1 milj. kr från den egna bedrivna verksamheten.

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

Exempel 2 (fortsättning)

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

Underskott ska, för delägare som är juridisk person, minska JAU även om avdragsrätten för underskottet fallit bort genom ackordet. Se vidare RÅ 2007 ref. 87.

2.3.5 Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar

2.3.5.1 Allmänt

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

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

Vad som avses med avyttring och tidpunkten för beskattningen vid avyttringar av kapitaltillgångar finns närmare kommenterat i SKV 301, avsnitt 34.

Vid beräkningen av resultatet i ett handelsbolag med såväl fysiska som juridiska personer som delägare, aktualiseras frågan om bestämmelserna i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet ska tillämpas vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. Enligt allmänna principer för handelsbolag gäller att handelsbolagets inkomst ska beräknas innan den fördelas på delägarna. Utgångspunkten torde vara att en enda kapitalvinstberäkning ska göras och att denna ska göras hos handelsbolaget. Enligt Skatteverkets uppfattning är det således inte fråga om att tillämpa olika bestämmelser på den del av kapitalvinsten som ska fördelas på delägare som är fysiska personer eller dödsbon och på den del som ska fördelas på juridiska personer. Detsamma gäller om det föreligger flera kapitalvinster och kapitalförluster under samma år. Samma

andel av förlusterna måste då gälla för samtliga delägare oavsett om de är fysiska personer eller juridiska personer.

2.3.5.2 Uppskov

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncern-interna andelsavyttringar har upphävts fr.o.m. den 1 juli 2003.

För en beskrivning av reglerna se Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering.

Genom ny lagstiftning, prop. 2009/10:36, inordnas även andelar i handelsbolag i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Enligt övergångsbestämmelserna ska uppskov i vissa fall tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.

Se vidare avsnitt 22:17.

2.3.5.3 Kapitalförluster kan falla bort

Enligt 44 kap. 24 § IL ska kapitalförluster som beror på att tillgångar avyttrats mot ersättning som understiger deras marknadsvärde anses som kapitalförluster bara om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka köparens förmögenhet. Vidare framgår av 44 kap. 25 § IL att om en skattskyldig, eller någon närstående till honom, på grund av avyttringen, direkt eller indirekt, får en rättighet eller en förmån som får antas ha ett värde och det uppkommer en kapitalförlust, är den del av förlusten som motsvarar detta värde inte avdragsgill. Så är fallet trots att rättigheten eller förmånen inte ska räknas in i ersättningen när kapitalvinstberäkningen görs.

Från och med 18 april 2008 kan ett handelsbolag inte längre vara part i en underprisöverlåtelse vilket tidigare var möjligt enligt 23 kap. IL (Prop. 2008/09:37).

2.3.5.4 Uppskjuten avdragsrätt

Om handelsbolaget avyttrar en tillgång med kapitalförlust till en juridisk person och är handelsbolaget och personen moderföretag och dotterföretag, eller står de under i huvudsak gemensam ledning, är förlustregeln i 25 kap. 7–11 §§ IL tillämplig. Bestämmelserna innebär att avdragsrätten för kapitalförluster skjuts upp och det säljande företaget ska dra av förlusten först när tillgången inte längre existerar eller innehas. Sådan kapitalförlust får inte dras av om den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt (25 kap. 8 § IL, prop. 2002/03:96 s. 91). Med

**Ny lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” avses inte bara koncerner enligt de civilrättsliga lagstiftningarna utan också det fallet att t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande (RÅ 1983 Aa 225, Ds Fi 1986:19 s. 50 f och prop. 1986/86:42 s. 34 f).

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

Av 45 kap. 31 § IL och 46 kap. 16 § IL framgår emellertid att bestämmelsen också gäller när handelsbolag avyttrar en fastighet eller bostadsrätt med kapitalförlust och bolaget har delägare som är fysiska personer. Det är således klart uttalat i IL att bestämmelsen numera även gäller i inkomstslaget kapital (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 323 och 335). Se SKV 301, avsnitt 27. Vad gäller avyttringar efter den 30 juni 2003, se även nedan i avsnitt 2.3.5.10.

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

**Ny lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Genom ny lagstiftning, prop. 2009/10:36, inordnas även andelar i handelsbolag i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Enligt övergångsbestämmelserna punkt 2 ska de nya reglerna tillämpas även i fråga om avyttringar före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar efter ikraftträdandet. Reglerna behandlas i avsnitt 22:17.

2.3.5.5 Priset kan korrigeras i vissa fall

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till en delägare som är en fysisk person, eller till någon närstående till delägaren, till ett pris som understiger marknadsvärdet och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostad i och med förvärvet ska det, enligt 45 kap. 30 § IL, anses som att den avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller dessutom för tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan bostad. En motsvarande bestämmelse finns i 46 kap. 15 § IL som avser bostadsrätter. Se SKV 301, avsnitt 27.

Avdragsregler	<p>2.3.5.6 Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag</p> <p>Genom SFS 2002:540 och 2003:224 har ett flertal begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster införts och ändrats. Bestämmelserna innebär inskränkningar i rätten till avdrag för bl.a.</p> <ul style="list-style-type: none">– kapitalförluster i handelsbolag på rörelsebetingade delägar- rätter– kapitalförluster i handelsbolag på delägarrätter som skulle varit näringsbetingade hos handelsbolagsdelägaren– kapitalförluster på andelar i handelsbolag– kapitalförluster i handelsbolag på fastigheter när delägaren är ett företag <p>Ändringarna behandlas kortfattat i detta avsnitt och utförligt i SKV 302, avsnitt 28 och avsnitt 22. Detta gäller även olika övergångsregler.</p>
Den löpande beskattningen	<p>2.3.5.7 Fastigheter</p> <p>Om ett handelsbolag äger en fastighet är fastigheten alltid en näringsfastighet. Löpande inkomster och utgifter ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder.</p> <p>När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader samt värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar gäller samma regler för fastigheter som ägs av handelsbolag som för andra näringsfastigheter i näringsverksamhet.</p> <p>Särskilda bestämmelser gäller för andelshus (SKV 302, avsnitt 11 och 13).</p>
Aktiv eller passiv verksamhet	<p>Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo ska bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv göras för varje delägare för sig (avsnitt 2.3.3.4).</p> <p>Näringsverksamheten i handelsbolaget kan inte slås samman med fastighetsförvaltning som en delägare som är en fysisk person eller dödsbo själv bedriver eller som bedrivs av ett annat handelsbolag som han är delägare i (avsnitt 2.3.3.3).</p>
Avyttring av fastigheter	<p>När handelsbolag avyttrar fastigheter som är kapitaltillgång ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten tas upp i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. Avyttring av fastigheter som är lagertillgång ska tas upp i</p>

näringsverksamheten. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

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

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

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

När fastigheten avyttras ska dessutom vissa avdrag återföras till beskattning (avsnitt 2.3.5.9).

Vid avyttring av andelar i handelsbolag (lagertillgångar) ska inte avskrivning på handelsbolagets fastigheter (lagertillgångar) återföras, RÅ 2003 ref. 46.

För andelshus gäller särskilda regler enligt 45 kap. 14 § IL (SKV 302, avsnitt 11). Kapitalvinstbeskattningen av näringsfastigheter behandlas närmare i SKV 302, avsnitt 13.

Uppskov enligt 47 kap. IL

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

2.3.5.8 Bostadsrätter

Den löpande beskattningen

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

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

Avyttring av bostadsrätter

När handelsbolaget avyttrar en bostadsrätt som är en kapitaltillgång beskattas kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. För delägare som är juridiska personer, utom döds-

bon, sker beskattningen vid avyttring av en bostadsrätt som är en kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

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

Kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 får bolaget, enligt 46 kap. 14 § IL, som anskaffningsutgift använda 150 % av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet per den dagen.

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

Medgivna avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning (avsnitt 2.3.5.9).

**Uppskov enligt
47 kap. IL**

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

2.3.5.9 Återföring av avdrag

Fastigheter

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

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

När det gäller fastigheter som är lagertillgångar ska, enligt 26 kap. 12 § IL, värdeminskningssavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

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

Bostadsrätter

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

2.3.5.10 Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter

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

Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller en bostadsrätt med kapitalförlust ska kapitalförlusten i vissa fall dras av vid ett senare tillfälle (25 kap. 7–11 (tidigare 28–32) §§, 45 kap. 31 § och 46 kap. 16 § IL, avsnitt 2.3.5.4).

Begränsad avdragsrätt

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

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

Kvittning av underskott

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

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

2.3.5.11 Andra kapitaltillgångar

Den löpande beskattningen

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

Räntor

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

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

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

kompensation kan därmed dras av enligt bestämmelserna i näringsverksamhet.

Utdelningar

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

Avyttringar

Lagertillgångar

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

Handel med värdepapper

För aktier och andra andelsrätter aktualiseras gränsdragningen mellan rörelseregler och kapitalregler i inkomstslaget näringsverksamhet. I RÅ 1981 1:4 hade ett handelsbolag, ägt av fysiska personer, handlat med aktier. Handeln hade uteslutande varit inriktad på att med eget och upplånat kapital förvärva aktier i avsikt att efter kort tid sälja dem med vinst. Handeln hade bedrivits för bolagets eller en av delägarnas räkning och hade inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets kunder. Verksamheten ansågs därför inte som rörelse (kan idag jämföras med reglerna om värdepappersrörelse i inkomstslaget näringsverksamhet) i skatterättslig mening. Att handeln hade stor omfattning och inriktats på korta spekulationsvinster saknade betydelse. Bestämmelserna om beskattning av vad som numera benämns kapitalvinster var därför tillämpliga.

Avyttring av värdepapper ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Normalt behandlas avyttring av värdepapper enligt kapitalreglerna. I vissa fall om kriterierna för värdepappersrörelse är uppfyllda ska avyttring av värdepapper behandlas enligt rörelsereglerna. Det angivna rättsfallet torde fortfarande vara vägledande för gränsdragningen mellan vad som ska avses som lagertillgång i värdepappershandel och vad som ska avses som kapitaltillgång (prop. 1989/90:110 s. 457–458). Det torde därför fortfarande krävas att handelsbolag, som ägs enbart av fysiska personer, handlar med värdepapper för utomståendes räkning för att värdepappershandel ska kunna föreligga. Motsvarande regler torde gälla för skuldebrev och andra värdepapper. Det kan i sammanhanget noteras att denna form av verksamhet kräver Finansinspektionens tillstånd och att sådana tillstånd endast lämnas till aktiebolag. I anledning

härav torde värdepappershandel genom handelsbolag inte vara vanligt förekommande.

Delägarätter	När bolaget avyttrar delägarätter och fordringsrätter ska, enligt 48 kap. 7 § IL, genomsnittsmetoden användas. Enligt 48 kap. 15 § IL är schablonregeln för marknadsnoterade delägarätter på 20 % tillämplig.
Teckningsrätter	Enligt 48 kap. 13 § IL ska teckningsrätter och delrätter som grundas på aktieinnehav anses ha anskaffningsutgiften noll.
Optionslån	Fördelningen av anskaffningsutgiften mellan skuldebrev och optionsrätt vid optionslån är densamma för handelsbolag som för fysiska personer.
Optioner	Beträffande optioner, terminer och blankningsaffärer är bestämmelserna de samma för handelsbolag som för fysiska personer.
Utländsk valuta	Enligt 44 kap. 16 § IL är ”trettiodagarsregeln” tillämplig vid avyttringar av utländsk valuta och vinsten eller förlusten på valutans räknas in i vinsten eller förlusten för den sålda egendomen.
Skulder i utländsk valuta	Skulder i utländsk valuta behandlas enligt bestämmelserna i kapital och tas upp i näringsverksamhet.
Lös egendom	Avyttringar av annan lös egendom ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.
Personliga tillgångar	Vad gäller sådana personliga tillgångar som omnämns i 52 kap. IL torde handelsbolag, i analogi med att de inte kan ha privatbostäder, inte heller kunna inneha tillgångar för personligt bruk.
Kapitalförluster	När det gäller avdragsrätten för kapitalförluster finns särskilda bestämmelser för handelsbolag. Kapitalförluster ska som regel dras av med 70 %. För egendom vars innehav är rörelsebetingat får förlusterna dras av fullt ut.
Förlust på syntetiska optioner	Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 februari 2001 gällde ett optionsprogram för anställda och frågan i beskedet var hur förlust på syntetiska optioner – som inte skulle leda till förvärv av underliggande aktier – skulle behandlas. Moderbolaget och ett dotterbolag i en koncern var delägare i ett handelsbolag och handelsbolaget skulle utfärda optioner med aktier i moderbolaget som underlag. Enligt Skatterättsnämnden var optionerna att anses som värdepapper och förluster som uppkom skulle begränsas till 70 %. Nämnden fann att förlusten inte var näringsbetingad (jfr RÅ 2000 not. 47), att den s.k.

aktiefällan inte var tillämplig samt att svaren inte förändrades vid en tillämpning av IL. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet i de delar det överklagades, dvs. de delar som gällde förlustbegränsningen, om förlusten var näringsbetingad och IL:s tillämpning (RÅ 2002 not. 20).

Full kvittning mot vissa vinster

Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag på delägarätter och fordringsrätter dras av enligt 48 kap. 19–21, 23 och 24 §§ IL. Detta under förutsättning att kapitalförlusten överhuvudtaget är avdragsgill. Se 48 kap. 27 § IL som måste läsas tillsammans med 25a kap. 23 § IL. Avdragsrätten skiljer i denna del beroende på om det är fysiska personer eller juridiska personer som är delägare.

Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter ska dras av mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Kapitalförluster på delägarätter i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar.

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

Fordringar

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

Endast en begränsning

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

Sammanställning för delägare som är fysisk person

Tillgångsslag	Inkomstslag	Avdrag för förlust
Fastigheter	Kapital	63 %
Bostadsrätter	Kapital	63 %
Lagertillgångar	Näringsverksamhet	100 %
Rörelsebetingade delägarrätter	Näringsverksamhet	Se nedan, vid rörelsebetingade tillgångar
Andra delägarrätter	Näringsverksamhet	70 % (dock avdrag mot samma slag av kapitalvinster ej marknadsnoterade kvoterar till 5/6)
Rörelsebetingade fordringsrätter	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i räntefond	Näringsverksamhet	100 %
Andelar i blandfond	Näringsverksamhet	70 %
Andelar i handelsbolag	Näringsverksamhet	70 %
Skuldebrev, SEK, marknadsnoterade	Näringsverksamhet	100 %
Skuldebrev, SEK, ej marknadsnoterade	Näringsverksamhet	70 %
Premieobligationer	Näringsverksamhet	70 %
Utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %
Fordringar i utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 %

Lagstiftningen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar berör till vissa delar även handelsbolag och deras delägare. Reglerna finns i SFS 2002:540 och SFS 2003:224 och är med övergångsregler närmare beskrivna i SKV 302, avsnitt 28 resp. avsnitt 22.

Rörelsebetingade tillgångar

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

Begränsad avdragsrätt för alla delägare

Har handelsbolaget avyttrat delägarrätter efter den 6 december 2001 men före den 1 juli 2003 är avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter begränsad. Sådan kapitalförlust får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter.

Om en del av förlusten inte kan dras av ska den behandlas som en ny sådan kapitalförlust i handelsbolaget nästa beskattningsår.

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

Ej längre begränsad för fysisk person

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

– men slopad i visst fall

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

Slopad avdragsrätt för juridisk person

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

– kvarvarande avdragsrätt

Kapitalförluster på delägar rätter som uppkommer i svenska handelsbolag efter den 30 juni 2003 och för vilka avdragsrätt fortfarande föreligger (dvs. sådana kapitalförluster för vilka avdragsrätten för ägarföretaget som ett undantag från huvudregeln inte slopats genom 25 a kap. 23 § IL), ska dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 27 § första stycket IL). Det är här fråga om kapitalförluster på t.ex. kapitalplaceringsandelar och marknadsnoterade näringsbetingade delägar rätter som inte uppfyller kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL.

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

Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter för vilka avdrag fortfarande ska göras och där innehavet i något fall kan vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå handelsbolaget nära, ska dras av i sin helhet (48 kap. 27 § andra stycket IL).

**Ny lagstiftning
fr.o.m. den
1 januari 2010**

Andelar i handelsbolag inordnas i regelverket för näringsbetingade andelar i 25a kap. IL. Detta innebär för sådana företag som anges i 25a kap. 3 § 1–5 IL och som är delägare i handelsbolag att vinster resp. förluster vid avyttring av andel i handelsbolag inte är skattepliktiga eller avdragsgilla.

**Ikraftträdande-
bestämmelser
fr.o.m. den
18 juni 2009**

Genom SFS 2009:1413 (prop. 2009/10:36) ikraftträdandebestämmelserna punkt 8 får företag som under tiden 18 juni t.o.m. 31 december 2009 avyttrat andel i svenskt handelsbolag med kapitalförlust endast göra avdrag för kapitalförlusten mot vinster på motsvarande andelar.

Fordringsrätter

Vad gäller fordringsrätter som varit rörelsebetingade hos handelsbolaget har full avdragsrätt förelegat för kapitalförluster även under den tid begränsning gällt för delägarätter (48 kap. 27 § andra stycket (tidigare tredje stycket) IL).

**Fordringar i
intressegemenskap**

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

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

2.3.6 Utskiftning och uttag av tillgångar

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

bolagets tillgångar i samband med likvidation av handelsbolaget jämställs som regel med sådana uttag.

Alla uttag, såväl beskattade som obeskattade, påverkar även delägarrens justerade anskaffningsutgift på andelen (SKV 301, avsnitt 34).

2.3.7 Uttagsbeskattning

I 22 kap. IL finns bestämmelser om uttag av tillgångar som vid en avyttring skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. I 23 kap. IL finns undantagsregler vid överlåtelser till underpris. Dessa undantag gäller för underprisöverlåtelser fram till och med 17 april 2008. Från och med 18 april 2008 kan ett handelsbolag inte längre vara part i en underprisöverlåtelse.

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

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

Som *uttag* räknas också att

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

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

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

**lex Asea
– utdelning av
lagerandelar**

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

2.3.7.1 Undantag från uttagsbeskattning

Möjligheten till underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL till och från handelsbolag har slopats vad avser transaktioner efter 17 april 2008.

**Kapitalbeskattad
egendom**

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

I de ovan angivna fallen där kapitalbeskattning blir aktuell gäller att avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar på fastighet under beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren oavsett avräkningspris ska återföras till beskattning (avsnitt 2.3.5.9). Däremot torde återföringen av värdeminskningssavdragen i näringsverksamheten kunna undvikas i dessa fall genom att avräkningsvärdet sätts tillräckligt lågt. Har värdeminskningssavdragen inte återförts i inkomstslaget näringsverksamhet ska, enligt 45 kap. 16 § IL, i stället anskaffningsutgiften minskas med sådana värdeminskningssavdrag som inte återförts.

2.3.7.2 Omstruktureringar

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

- underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (avsnitt 15), handelsbolag kan efter 17 april 2008 inte längre vara part i en underprisöverlåtelse och
- kapitalförluster i 25 kap. 7 och 10 §§ IL (avsnitt 18).

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

2.3.8 Resultatfördelning

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

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

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

I RÅ 1997 not. 126 var ett aktiebolag och tre fysiska personer delägare i ett kommanditbolag. De fysiska personerna var

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

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

Ofta ingår resultatfördelningen som ett led i s.k. skatteupplägg med handelsbolag och handel med skalbolag. Det är dock inte ovanligt att resultatfördelningen underkänns av Skatteverket och domstolarna (se t.ex. KRSU 2001-12-07, mål nr 5501-5504-1999, KRSU 1999-03-24, mål nr 4092-1996, RÅ 2002 ref. 115).

Ägarbyte under året

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

2.3.8.1 Resultatfördelning mellan närstående

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

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

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

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

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

2.3.9 Beskattningsort

Handelsbolagets inkomst beskattas där delägarna ska beskattas. De allmänna reglerna om beskattningsort finns i 1 kap. 4 § IL och den normala beskattningsorten är delägarens hemortskommun enligt 65 kap. 3 § IL. Om delägaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av taxeringsåret, se Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

2.3.10 Beskattningsår

Kapital

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon ska vissa inkomster, främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, tas upp i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster är

avyttringstidpunkten avgörande för vilket år de ska hänföras till (SKV 301, avsnitt 34).

Fysiska personer är delägare

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

Juridiska personer är delägare

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

Dispenser

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

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

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

Exempel

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

Handelsbolagets inkomst för kalenderåret 2009 ska redovisas hos aktiebolaget vid inkomsttaxeringen 2010.

I vissa fall kan det förekomma att en delägare ska åsättas två taxeringar vid samma inkomsttaxering. Reglerna föreskriver inget om till vilken taxering handelsbolagets resultat ska hänföras. Den skattskyldige torde därför ha valrätt och kan hänföra handelsbolagets resultat till vilken taxering han önskar. Dock förutsätts att den skattskyldige varit delägare i handelsbolaget det år vid vilket resultatandelen redovisas.

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

2.3.11 Deklarationer och annat uppgiftslämnande

2.3.11.1 Handelsbolagets deklARATION

Handelsbolag är skattskyldiga enligt

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

Handelsbolag ska, enligt 2 kap. 7 § 4 LSK, lämna särskild självdeklARATION så att underlaget för skatterna ska kunna fastställas. Första sidan av blankett INK4 ska användas.

2.3.11.2 Handelsbolags uppgiftsskyldighet

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

- intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,

Inkomst av näringsverksamhet

- tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
- justeringar i förhållande till bokföringen samt
- andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen
- Handelsbolaget ska även lämna uppgifter om
- varje delägars andel av bolagets inkomster av varje inkomstslag och näringsverksamhet samt
- varje delägars andel eller lott i bolaget

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

Handelsbolag ska vidare, enligt 3 kap. 19 a § LSK, lämna uppgift om återköp vilka kan omfattas av skalbolagsreglerna enligt 25 a kap. 18 § eller 49 a kap. 10 § IL.

Inkomstdeklaration (INK4) samt Näringsuppgifter med räkenskapschema används.

Tidpunkten för uppgiftslämnandet

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

Anstånd

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

Förseningsavgift

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

2.3.11.3 Delägarnas deklaration

Löpande inkomster

Delägarna redovisar sina andelar av bolagets inkomst vad avser inkomster av näringsverksamhet och kapitalvinster på

fastigheter och bostadsrätter. Fysiska personer och dödsbon ska använda blankett N3A och juridiska personer N3B.

Uppskov

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

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

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

Skattetillägg

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

2.3.11.4 Fåmanshandelsbolag

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

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

Närståendeekretsen

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

- make,
- förälder,
- mor- och farförälder,

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

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

De personer som ingår i närståendekretsen ska även lämna uppgifter om

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

Utlands- betalningar

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

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

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

2.3.12 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) kan registreras i Sverige. Av 5 kap. 2 § IL framgår att vad som anges om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Inkomsterna hos ett EEIG beskattas således hos delägarna. Räntefördelning och avsättning till expansionsfond kan dock inte göras. Kapitalbeskattning vid avyttring av andelarna i en gruppering sker enligt bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL (SKV 301, avsnitt 34).

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

Uppgifts- skyldigheten

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

3 Om dödsbobeskattning

3.1 Inledning

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

För dödsfallsåret läggs den avlidnes inkomster ihop med dödsboets och det som skulle ha gällt för den döde tillämpas för dödsboet. Om den som avlidit under 2010 var född 1944 eller senare ska dödsboet betala allmän pensionsavgift.

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

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

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

Utländska dödsbon behandlas som utländska bolag.

3.2 Allmänt om dödsbo

3.2.1 Civilrätt

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

**Nya regler
sedan 1988**

Juridisk person	<p>Ett dödsbo är en juridisk person som uppkommer i och med dödsfallet och som i princip består av den avlidnes efterlämnade förmögenhetsmassa.</p> <p>En äganderättsövergång mellan den avlidne och dödsboet sker vid dödsfallet. Denna äganderättsövergång brukar kallas dödsbosuccession. Dödsboet anses som ägare till den avlidnes tillgångar och som gäldenär i den avlidnes ställe beträffande skulder efter denne. Avtal kan slutas i dödsboets namn och boet kan vara part i rättegång. Dödsboet kan förvärva tillgångar och ådra sig skulder. Avsikten är dock inte att det i dödsboets namn ska vidtas andra rättshandlingar än sådana som ytterst har till syfte att vara ett led i avvecklingen av boet (18 kap. 3 § ÄB).</p> <p>Äganderättsövergången från dödsboet till fysisk person sker genom att arvtagare m.fl. övertar dödsboets egendom genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död.</p> <p>Ett dödsbo finns kvar så länge förmögenhetsmassan i boet inte är skiftad.</p>
Förvaltning av dödsbo	<p>Lagen utgår från att dödsbodelägarna själva förvaltar den avlidnes egendom, såväl giftorättsgods som enskild egendom (18 kap. 1 § ÄB). Förvaltningen kan överlåtas på testaments-exekutor eller boutredningsman (19 kap. 1 § ÄB).</p> <p>Efterlevande make förvaltar själv sin egendom.</p>
Dödsbodelägare	<p>Delägare i dödsboet kan vara den avlidnes efterlevande make eller sambo, arvingar och universella testamentstagare (18 kap. 1 § ÄB).</p>
Arvingar	<p>Var den avlidne <i>gift</i> gäller följande arvsordning</p> <ol style="list-style-type: none">1. efterlevande make (3 kap. 1 § 1 ÄB)2. särkullbarn, dvs. den avlidnes bröstarvingar som inte också är hans efterlevande makes (3 kap. 1 § 2 ÄB)3. bröstarvingar som är den avlidnes och efterlevande makes gemensamma (2 kap. 1 § ÄB)4. föräldrar, syskon och syskons avkomlingar (2 kap. 2 § ÄB)5. far- och morföräldrar och deras barn (2 kap. 3 § ÄB)6. allmänna arvsfonden (5 kap. 1 § ÄB).

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

Laglott	Med laglott menas den del av arvslott som en arvinge äger rätt till trots däremot stridande testamente. Bara bröstarvingar (och deras avkomlingar) har rätt till laglott. Laglottens storlek är hälften av den arvslott som enligt lag tillkommer bröstarvingen (7 kap. 1 § ÄB).
Testamente	Den som fyllt arton år (i vissa fall även yngre person) kan genom testamente förordna om en annan fördelning av sin kvarlåtenskap än som följer av arvsordningen. Testamente ska upprättas i viss i lagen föreskriven form. Om testamente se 9–17 kap. ÄB.
Enskild egendom	<p>Den avlidnes egendom kan helt eller delvis vara undantagen från den efterlevande makens giftorätt. Sådan egendom kallas enskild egendom (till skillnad från giftorättsgods). Egendom kan göras enskild på följande sätt (7 kap. 2 § ÄktB)</p> <ol style="list-style-type: none">1. genom äktenskapsförord2. genom villkor i gåva3. genom villkor i testamente4. genom utbyte av egendom som är enskild. <p>I de fall bodelning mellan makar gjordes före 1988, blev vars och ens egendom därigenom enskild. Sådan egendom har inte blivit giftorättsgods genom att de nya reglerna infördes.</p>
Universell testamentstagare	Universell testamentstagare kallas den som den avlidne, testator, satt in i arvinges ställe. Den avlidne kan till den universelle testamentstagaren ha testamenterat hela sin kvarlåtenskap, en viss andel av kvarlåtenskapen eller överskottet därav (11 kap. 10 § andra stycket ÄB).
Legatarie	Legatarie kallas den som genom testamente får ett visst belopp, en viss sak, en viss rättighet etc. (11 kap. 10 § första stycket ÄB). Rättigheten kan avse t.ex. nyttjanderätt till viss egendom eller rätt till inkomsten från viss egendom. Det som legatarien erhåller kallas legat. Legatarie är inte dödsbodelägare (18 kap. 1 § ÄB motsatsvis).
Bouppteckning	Bouppteckning ska i normalfallet upprättas inom tre månader efter dödsfallet (20 kap. 1 § ÄB) och inom en månad därefter inlämnas till Skatteverket för registrering (20 kap. 8 § ÄB).

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

En kopia av bouppteckningen förvaras hos Skatteverket för framtiden.

Dödsboanmälan

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

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

Bodelning

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

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

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

Arvsavstående

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

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

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

Arvskifte

Arvskiftet är ett avtal mellan dödsbodelägarna. Dessa kan, om de är ense, skifta boet fritt utifrån de värden på olika tillgångar som de själva kan enas om. Till ledning för de fall då enighet inte utan vidare kan uppnås finns riktlinjer i 23 kap. 3 § ÄB. Över arvskifte ska upprättas en skriftlig handling (23 kap. 4 § ÄB).

Lantbruksenhet

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

Enmansdödsbo

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

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

3.2.2 Äganderätten

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

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

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

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

3.3 Inkomst- och förmögenhetsskatt

Arvsskatt

AGL har upphört att gälla vid utgången av år 2004. Har skattskyldighet för förvärv genom arv eller testamente inträtt dessförinnan ska mottagaren erlægga arvsskatt till staten enligt bestämmelserna i 1 § i den upphävda lagen. Genom SFS 2005:194 har AGL i sak avskaffats fr.o.m. 17 december 2004 vad gäller uttaget av arvs- och gåvoskatt. Frågor rörande arvsskatt berörs inte i detta avsnitt.

3.3.1 Allmänt

Dödsbosuccession

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

Arvskifte

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

Bodelning

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

Dödsboet

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

Löpande inkomst

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

Retroaktivt skifte

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

Statlig och kommunal inkomstskatt

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

Hemortskommun

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

3.3.2 Särskilda regler och generella regler

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

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

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

3.4 Regler för dödsåret

3.4.1 Inkomstbeskattning

Den avlidnes och dödsboets inkomster

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

3.4.2 Allmänna avdrag och grundavdrag

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

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

Inflyttad Dödsbo efter en person som har flyttat till Sverige under beskattningsåret och var bosatt här vid dödsfallet, har rätt till grundavdrag dels för den tid han var bosatt här, dels för tiden mellan dödsfallet och beskattningsårets utgång. Se SKV 301, avsnitt 11.1.3.

Utflyttad Dödsbo efter en person som avlidit under beskattningsåret, men vid sitt frånfälle inte var bosatt här, kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne under någon del av beskattningsåret varit bosatt här. Se SKV 301, avsnitt 11.1.3.

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

3.4.3 Särskild löneskatt

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

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

Allmän pensionsavgift Dödsbo efter en person som avlidit under 2010 ska betala allmän pensionsavgift om den avlidne var född 1944 eller senare.

3.5 Fr.o.m. året efter dödsåret

3.5.1 Inkomstbeskattning

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

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

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

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

I några avseenden gäller särskilda regler för dödsbon:

Grundavdrag	Dödsbo har inte rätt till grundavdrag för senare år än dödsåret (63 kap. 2 § IL).
Allmän pensionsavgift	Dödsboet efter en person som avlidit före beskattningsåret ska inte betala allmän pensionsavgift.
Särskild löneskatt	Sådant dödsbo betalar inte heller egenavgifter eller allmän löneavgift utan i stället särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, jfr ovan vid 3.4.3.
Privatbostad	Om det i dödsboet ingår en bostad som vid dödsfallet var en privatbostad, ska den fortsatt räknas som privatbostad till och med det tredje kalenderåret efter dödsåret, om bostaden fortfarande är av sådant slag att den kan vara en privatbostad (2 kap. 12 § IL). Här föreligger det enda undantaget från regeln att bostäder som ägs av juridiska personer alltid ingår i näringsverksamhet.
Karaktären – ej användningen	Bostadens karaktär är avgörande. Bostaden får inte ändras på sådant sätt att den inte kan vara en privatbostad. Det finns inte något krav på att bostaden verkligen används som permanent- eller fritidsbostad. Bostaden behåller sin karaktär även om den står tom, t.ex. i avvaktan på en försäljning. Som exempel på hur tillgången inte får ändra karaktär har nämnts att ett småhus får inte ha byggts om till trefamiljshus och att ett privatbostadsföretag inte får ha blivit en s.k. oäkta bostadsrättsförening. Även i det fallet att bostaden – utan ombyggnad – hyrs ut för att användas i näringsverksamhet bibehåller den sin karaktär (prop. 1999/2000:2 s. 29). I praktiken behåller således bostäder hos dödsbon normalt sin karaktär av privatbostad under den angivna tiden.
Tröghetsregeln	Om en privatbostad övergått till ny ägare som är fysisk person genom arv, testamente eller bodelning och bostaden inte längre ska räknas som privatbostad kan tröghetsregeln i 2 kap. 11 § IL tillämpas. Detta innebär att bostaden för den nye ägaren ändå kan räknas som privatbostad för det år varunder förändringen skedde och för det följande året, om den nye ägaren så önskar.
Förvärvsinkomster	3.5.2 Inkomstbeskattning Fr.o.m. det fjärde året efter dödsåret gäller vidare att statlig inkomstskatt tas ut med 20 % av hela den beskattningsbara förvärvsinkomsten upp till den övre skiktgränsen och med 25 % av den beskattningsbara inkomst som överstiger denna skiktgräns (65 kap. 5 och 6 §§ IL). Statlig inkomstskatt tas alltså ut

från den första kronan av inkomsten och inte som för fysiska personer i övrigt från och med den nedre skiktgränsen.

Privatbostad

Fr.o.m. det fjärde kalenderåret efter dödsåret övergår dödsbos privatbostad till att vara näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Detta innebär bl.a. att dödsboet ska redovisa uttag av bostadsförmån för efterlevande make eller annan person som bor i bostaden och inte betalar marknadsmässig hyra men också att avdrag får göras för t.ex. uppvärmning, reparationer, kommunal fastighetsavgift och värdeminskning.

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

3.5.3 Inkomst av kapital

Kapitalinkomster

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

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

3.6 Regler som är generella

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

3.6.1 Inkomstskatt – allmänt

Om den avlidne var gift kan det ibland uppstå svårigheter att bestämma vad som är boets inkomster och vad som är efterlevande makes. Av rättspraxis kan utläsas att dödsboet i regel ska taxeras endast för den avlidnes enskilda egendom och giftorättsgods (RÅ 1978 1:70).

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

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

Arvsavstående

För den som tillskiftas tillgångar på grund av ett arvsavstående gäller detsamma som skulle ha gällt för den avstående.

Allmänna arvsfonden

I RÅ 1983 ref. 1:3 var allmänna arvsfonden ende dödsbodelägare. Boutredningen ansågs avslutad i och med bouppteck-

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

Lön, pension

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

Saklegat

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

3.7 Särskilt om inkomst av kapital

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

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

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

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

3.7.1 Avyttring av tillgångar

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

Anskaffningsutgift m.m.	Har den avyttrade tillgången förvärvats genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § första stycket IL). Förvärvaren övertar t.ex. den tidigare ägarens anskaffningsutgift. Motsvarande gäller för värdeminskningss-avdrag samt förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).
Tidigare lagertillgång	Har en tillgång som förvärvats genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död varit lagertillgång hos den döde men inte kommer att vara det hos förvärvaren, anses tillgången förvärvad till det skattemässiga värdet (44 kap. 22 § IL). Anskaffningsutgiften för förvärvaren är då det lagervärde som tagits upp för tillgången vid beskattningen (prop. 1999/2000:2 s. 535 och 343).
Som blir privatbostadsfastighet	Vad gäller fastigheter som blir privatbostadsfastigheter ska detta lagervärde inte reduceras med tidigare gjorda värdeminskningss-avdrag på sätt som sägs i 2 kap. 31 § andra stycket IL i de fall dessa återförts hos dödsboet enligt bestämmelserna i 26 kap. 13 § (prop. 1999/2000:2 s. 343). Se även nedan vid kantrubriken ”Lagertillgång”.
Som blir näringsfastigheter	Blir fastigheten en näringsfastighet hos förvärvaren utgörs dock anskaffningsutgiften av lagervärdet enligt huvudregeln i 44 kap. 22 § IL
3.7.2 Återföring av gjorda avdrag	
Kapitaltillgång	Om näringsfastighet, som övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning, blir eller kan antas bli privatbostadsfastighet hos den nye ägaren, ska tidigare gjorda värdeminskningss-avdrag och vissa avdragna värdehöjande reparationer återföras enligt 26 kap. 9 § IL hos den tidigare ägaren (dödsboet).
Lagertillgång	Detta gäller också om näringsfastigheten är lagertillgång hos den avlidne och blir privatbostadsfastighet hos den nye ägaren. Eventuell nedskrivning ska dock inte återföras. Förvärvet ska i så fall ha skett genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död (26 kap. 13 § IL).
Förbättringsutgifter	De belopp som återförts vid karaktärsbytet och som avsett utgifter för förbättrande reparationer och underhåll, får, när en sådan privatbostadsfastighet senare säljs, precis som förbättringsutgifter som avses i 45 kap. 12 § IL öka omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen (45 kap. 13 § IL).

- Bostadsrätt** Motsvarande gäller för näringsbostadsrätter som blir eller kan antas komma att bli privatbostadsrätt efter övergång till ny ägare genom arv etc. (26 kap. 11 § och 46 kap. 11 § IL).
- Om en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt och behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller förbättrande reparationer och underhåll (26 kap. 14 § IL).
- 3.7.3 Skifteslikvid – arv**
- Skifteslikvid i samband med arvskifte** Arvskiften och bodelningar innebär oftast inte att delägarna tilläggs lika andelar av all i boet ingående egendom. Om en delägare t.ex. tillskiftas en fastighet är värdet av denna ofta större än värdet av hans andel i boet. Han måste då erlægga ett lösenbelopp (skifteslikvid) till de övriga delägarna. Detta innebär inte att dödsboet eller de övriga dödsbodelägarna avyttrar fastigheten. Det belopp de övriga delägarna uppbär är inte någon skattepliktig intäkt för dem utan anses ha tillfallit dem på grund av arvskifte (RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040, RÅ 1950 Fi 144, RSV/FB Dt 1977:10). Denna princip torde gälla oavsett om det är fast eller lös egendom som skiftas och oavsett ersättnings storlek.
- Arv, ej köp** För den som tillskiftas tillgången och som utger lösenbelopp anses hela förvärvet ha skett genom arv och utgör inte köp till någon del (RÅ 1982 Aa 148). Förvärvaren får inte inräkna lösenbeloppet i sin anskaffningsutgift för denna tillgång. Han inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § IL), vilket innebär att han övertar den avlidnes anskaffningsutgift, anskaffningstidpunkt etc. och får vad gäller byggnad och markanläggningar göra de värdeminskningssavdrag som dödsboet skulle fått göra om boet fortsatt sitt ägande. Han ska vid en försäljning återlägga även de värdeminskningssavdrag m.m. som den avlidne och dödsboet gjort (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).
- Arv i sin helhet** Även om den ersättning som en arvinge erlägger för att få ta över en fastighet skulle överstiga taxeringsvärdet, torde hela förvärvet anses ha skett genom arv. Någon motsvarighet till huvudsaklighetsprincipen finns inte. Det sagda gäller även vid blandad överlåtelse av aktier och andra tillgångar. Någon uppdelning på det sätt som sker vid gåva ska inte göras. Överlåtelsen ska i sin helhet anses ha skett genom arv eller bodelning.

I RÅ 1989 ref. 32 skedde överföringen av ett dödsbos fastigheter till en dödsbodelägare i flera steg, innefattande partiella arvskiften och fastighetsreglering. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att de företagna rättshandlingarna inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang. Vid sådant förhållande ansågs dödsbodeläggarens förvärv av dödsboets fastigheter i sin helhet ha skett genom arv.

Latent skatteskuld Genom att förvärvet i dessa fall anses ha skett genom arv övertas oftast också en latent skatteskuld. Denna beaktas normalt när storleken på lösenbeloppet bestäms.

Exempel

Makarna A och B är båda avlidna. De efterlämnar de gemensamma barnen C och D.

I dödsboet finns som enda tillgång en obelånad näringsfastighet med ett marknadsvärde på 500 000 kr. Arvlåtarnas omkostnadsbelopp för fastigheten är 300 000 kr.

Arvingarna bestämmer sig för att C ska tillskiftas fastigheten och att D ska få ett lösenbelopp. Skiftet ska ske utifrån marknadsvärdet. C löser därför ut D med 223 000 kr.

Lösenbeloppet har i princip bestämts så här:

Antag att C säljer fastigheten.

Kapitalvinstberäkning:

Ersättning	500 000
Omkostnadsbelopp	<u>- 300 000</u>
Vinst	200 000

Skattepliktig kapitalvinst 90 % = 180 000

Kapitalvinstskatt 0,3 x 180 000 = 54 000

C:s behållning:

Ersättning	500 000
Skatt	<u>- 54 000</u>
	446 000

till D utbetalt lösenbelopp - 223 000

C:s del av arvet 223 000

C och D har båda tillgodogjorts lika stor del av arvet efter föräldrarna.

I detta och följande exempel har latent skatt av förenklingsskäl beaktats till fullt belopp på skiftade värden. I många fall finns det skäl att beakta denna skatt endast till ett beräknat nuvärde, eftersom det inte är aktuellt att betala den nu utan först i en framtid.

3.7.4 Arv och köp

Om dödsboet innan boet skiftas säljer sin fastighet till någon som inte är dödsbodelägare beskattas dödsboet för uppkommen kapitalvinst.

Avyttring utan samband med arvskifte – delvis arv, delvis köp

Säljer dödsboet, utan samband med skiftet, sin fastighet till en dödsbodelägare anses en så stor kvotdel, som svarar mot köparens andel i dödsboet, utgöra arv för köparen. Den andra kvotdelen anses förvärvad genom köp (RÅ 1953 Fi 774, RÅ 1966 Fi 506, RÅ 1981 1:76, RÅ 1984 1:92).

Dödsboet anses till motsvarande kvotdelar ha avhänt sig fastigheten dels genom skifte, dels genom försäljning.

Till den del dödsboet överlätit fastigheten genom försäljning får dödsboet på en gång avdrag i inkomst av näringsverksamhet för den del av anskaffningsvärdet för markanläggningar vilken inte tidigare dragits av (20 kap. 7 § IL). I samband med försäljningen ska emellertid samtidigt ett motsvarande belopp återläggas i inkomst av näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL)

Till den del överlåtelsen skett genom arv får mottagaren göra de värdeminskingsavdrag som dödsboet vid ett fortsatt ägande skulle haft rätt till på denna del (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 och 19 §§ IL).

I RÅ 1950 not. 144 hade en som köpekontrakt betecknad handling upprättats avseende överlåtelse av en jordbruksfastighet till en av dödsbodelägarna. Bland villkoren för köpet angavs i denna handling att särskilt arvskifte beträffande fastigheten skulle upprättas före tillträdesdagen. Vid det några månader senare följande arvskiftet tillskiftades samme dödsbodelägare fastigheten mot vederlag i kontanter och reverser till övriga dödsbodelägare. Förvärvet ansågs i sin helhet ha skett genom arv. Köpehandlingen ansågs inte kunna medföra att förvärvet skulle vara av annat slag.

Exempel

Makarna A och B har avlidit. De efterlämnar de gemensamma barnen C och D. I dödsboet finns en näringsfastighet med marknadsvärdet 500 000 kr. Dödsboets

omkostnadsbelopp för fastigheten är 300 000 kr. Gjorda avdrag för värdeminskning på byggnad är 30 000 kr och på markanläggningar 20 000 kr. Oavskriven del av anskaffningsvärdet för markanläggningar är 15 000 kr. Fastigheten är belånad till 100 000 kr. C köper fastigheten för marknadsvärdet. Den skatteskuld han också tar över genom att förvärvet till hälften betraktas som arv beaktas i arvskiftet.

C förvärvar fastigheten till hälften genom köp och till hälften genom arv. Dödsboet anses sälja halva fastigheten och ska kapitalvinstbeskattas för denna försäljning.

Dödsboets beskattning:

Kapitalvinst

Ersättning	500 000
Omkostnadsbelopp	<u>- 300 000</u>
Vinst	200 000

Skattepliktig kapitalvinst på den hälft som anses försåld

$$200\,000 \times 0,9 / 2 = 90\,000$$

$$\text{Skatt } 0,3 \times 90\,000 = 27\,000$$

Näringsverksamhet

Avdrag för oavskrivna markanläggningar	- 15 000
Återföring: Byggnad	+30 000
Markanläggning	+ 20 000
”	<u>+ 15 000</u>
	<u>+35 000</u>

Inkomst av näringsverksamhet 50 000

Skattepliktig inkomst på den hälft som anses försåld
= 25 000

$$\text{Beräknad skatt} = 0,5 \times 25\,000 = 12\,500$$

Arvskifte

Ersättning för fastigheten	500 000
Av C övertaget lån	- 100 000
Skatt på kapitalvinst	- 27 000

Skatt på näringsverksamhet		- 12 500
Nettobehållning		360 500
C tillskiftas	200 000	
D -"-	<u>+160 500</u>	- <u>360 500</u>

C tillskiftas ett större belopp än D eftersom han övertar en latent skatteskuld på den del av fastigheten som han anses förvärva genom arv.

Antag att C säljer fastigheten.

C:s beskattning:

Kapitalvinst

Ersättning 500 000

Omkostnadsbelopp:

Köp	250 000	
Arv	<u>+150 000</u>	- <u>400 000</u>
Vinst		100 000

Skattepliktig kapitalvinst

$0,9 \times 100\,000 = 90\,000$

Skatt $0,3 \times 90\,000 = 27\,000$

Näringsverksamhet

Avdrag för oavskrivna markanläggningar - 7 500

Återföring: Byggnad + 15 000

Markanläggning + 10 000

” + 7 500 + 17 500

Inkomst av näringsverksamhet 25 000

Beräknad skatt $0,5 \times 25\,000 = 12\,500$

C tillskiftat belopp 200 000

C:s skatter:

Kapitalvinst	- 27 000	
Näringsverksamhet	- <u>12 500</u>	- <u>39 500</u>
C:s netto		160 500

C och D har alltså reallt tillskiftats lika stort värde vardera, 160 500 kr.

3.7.5 Bostadsrätter

I fråga om bostadsrätter gäller för arvtagaren beträffande t.ex. anskaffningsutgift, skifteslikvid och arvinges köp samma eller motsvarande (t.ex. 46 kap. 11 § IL) regler som för fastighet.

3.7.6 Aktier

I fråga om delägarätter, fordringsrätter och s.k. andra tillgångar får arvtagaren som anskaffningsutgift räkna det omkostnadsbelopp som den tidigare ägaren skulle ha fått tillgodoräkna sig om han i stället avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången (44 kap. 21 § andra stycket IL).

Aktier av samma slag och sort

Har arvtagaren redan tidigare aktier av samma slag och sort ska även den övertagna anskaffningsutgiften ingå i en genomsnittsberäkning för hela aktieposten vid en senare försäljning. Genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL ska alltså användas vid beräkning av omkostnadsbeloppet (prop. 1999/2000:2 s. 535).

Vad som ovan sagts om skifteslikvid och köp från dödsboet när det gäller fastigheter är tillämpligt även för delägarätter m.m.

3.7.7 Andel i handelsbolag

Negativ anskaffningsutgift

Om ett dödsbos justerade anskaffningsutgift för dess andel i ett handelsbolag är negativ ska andelens övergång till en ny ägare genom arv, testamente eller bodelning behandlas som en avyttring (50 kap. 2 § IL). Dödsboet ska beskattas för det negativa värdet som för en kapitalvinst (50 kap. 3 § IL). Den nye ägarens anskaffningsutgift anses vara noll (50 kap. 4 § IL). Jfr SKV 301, avsnitt 34.7.

3.7.8 Andra tillgångar

Personlig tillgång

Åtskillnad görs i 52 kap. IL mellan tillgångar som innehafts för personligt bruk (personlig tillgång) och andra tillgångar. Dödsboet som sådant torde inte kunna inneha tillgångar för personligt bruk. En avlidens personliga tillgångar ska dock behandlas som personliga tillgångar också hos dödsboet (52 kap. 2 § tredje stycket IL).

Ej avdrag för förlust

Förlust vid avyttring av personliga tillgångar får inte dras av. Ett dödsbos förluster vid avyttring av sådana tillgångar som boet förvärvat för en delägares privata bruk får inte heller dras av (52 kap. 5 § andra stycket IL).

Hur arvtagarens anskaffningsutgift för s.k. andra tillgångar ska beräknas framgår ovan i avsnitt 3.7.6 Aktier.

3.7.9 Avdrag

Räntor

Dödsboet får göra avdrag för räntor på lån för vilka boet har betalningsansvaret. Om en dödsbodeläggare betalar räntor på sådana lån kan han inte få något avdrag eftersom han inte är låntagare och betalningsansvarig (RÅ 1981 1:24).

Den ende delägaren i ett enmansdödsbo anses ha tagit över äganderätten till dödsboets fastighet i och med att bouppteckningen registreras. Han bör dock kunna medges avdrag för räntor som han betalar för lån på fastigheten och som belöper på tid därefter även om lånen formellt tagits över med viss smärre fördröjning.

Förvaltningsutgift

Utgifter för förvaltning av själva dödsboet (inklusive dödsboudredningen) är inte avdragsgilla vid dödsboets inkomsttaxering.

Slutligt underskott

Som framgår nedan i avsnitt 3.8.1, kantribriken ”Slutligt underskott”, kan avdrag med viss tidsmässig fördröjning göras i inkomstslaget kapital för slutligt underskott på avvecklad näringsverksamhet.

3.7.10 Skattereduktion

Är boets samlade avdrag i inkomstslaget kapital större än inkomsten av kapital får 30 % av den överskjutande delen som inte överstiger 100 000 kr avräknas mot dödsboets statliga och kommunala inkomstskatt på inkomst av tjänst och näringsverksamhet samt mot fastighetsskatt. Den del som överstiger 100 000 kr får räknas av med 21 % (65 kap. 9 och 12 §§ IL).

Kan inte underskottet av kapital utnyttjas det år det uppkom därför att dödsboet saknar förvärvsinkomster och inte heller är skyldigt att erlägga fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift, kan det inte sparas till senare år.

Underskottet kan inte heller föras över på dödsbodeläggarna.

3.7.11 Uppskovsavdrag vid beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

Ursprungsbostad

En skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han tar upp kapitalvinst på grund av avyttring av en ursprungsbostad (47 kap. 2 § IL). Med ursprungsbostad avses en sådan privatbostad i Sverige som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad. En bostad som vid avyttringen ägs av ett dödsbo kan inte var ursprungsbostad (47 kap.3 § fjärde stycket).

Dödsbos uppskovsavdrag

Dödsbo har dock rätt till uppskovsavdrag i två fall (47 kap. 14 § IL):

- Om den som avyttrat ursprungsbostaden dör innan han skaffat en ersättningsbostad, förutsatt att en efterlevande make eller sambo uppfyller de villkor i fråga om förvärv av ersättningsbostad och bosättning där som skulle ha gällt för den döde.
- Om den som förvärvat en ersättningsbostad dör innan han bosatt sig i ersättningsbostaden, förutsatt att en efterlevande make eller sambo bosätter sig i ersättningsbostaden och den då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning övergått till den efterlevande.

Vidare måste i dessa två fall den efterlevande själv uppfylla bosättningskraven även vad gäller ursprungsbostaden.

Dödsbos ersättningsbostad

Om förvärvet av ersättningsbostaden gjorts av den efterlevande måste denne lämna medgivande att dödsboet ska få använda bostaden som ersättningsbostad (47 kap. 15 § IL).

Har den avlidne gjort uppskovsavdrag och dödsboet eller arvtagare sedermera säljer ersättningsfastigheten, ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning (47 kap. 11 § IL). Detsamma gäller när dödsboet fått uppskovsavdrag och ersättningsfastigheten säljs av arvtagare.

Återföring av uppskovsbelopp

Ett dödsfall och tillkomsten av ett dödsbo utlöser i sig inte någon beskattning av uppskovsbeloppet. Med giltighet fr.o.m. 1/1 2008 gäller dock att rätt till fortsatt uppskov endast gäller äganderättsövergång genom arv eller testamente till make, sambo eller hemmavarande barn under 18 år, samt bodelning med anledning av att ett äktenskap eller ett samboförhållande upphör eller att maken eller sambon dör.

I andra fall av benefika fång ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning (47 kap. 11 § tredje stycket IL)

3.7.12 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Nya regler

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid andelsbyten i 49 kap. IL har för fysiska personer ersatts med nya bestämmelser i 48 a kap. IL om framskjuten beskattning vid andelsbyten (SFS 2001:1176 och 2002:1143). Bestämmelserna i 48 a kap. IL trädde ikraft den 1 januari 2002 resp. 1 januari 2003 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering. Se vidare avsnitt 3.7.13 nedan.

Om den avyttrade andelen var en lagertillgång gäller dock bestämmelserna i 49 kap. IL för fysiska personer (48 a kap. 1 § och 49 kap. 1 och 25 §§ IL).

I fråga om uppskovsbelopp avseende mottagna andelar med anledning av avyttring av en andel före de nya bestämmelsernas ikraftträdande, tillämpas alltså de äldre bestämmelserna.

Ej beskattning

Ett dödsfall och tillkomsten av ett dödsbo utlöser inte i sig någon beskattning av uppskovsbeloppet.

Uppskovsbeloppet ska enligt de äldre bestämmelserna inte heller tas upp till beskattning som följd av att en mottagen andel övergår till ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet (49 kap. 25 § IL). Inget hindrar dock dödsboet att ta fram uppskovsbeloppet till beskattning före skiftet om så befinns lämpligt.

Bestämmelserna i 49 kap. 25 § IL skiljer inte mellan en arvtagare som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och en som är bosatt eller stadigvarande vistas utomlands.

Det förhållandet att arvtagaren inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, medför inte att dödsboet ska ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till en sådan arvtagare (RÅ 2003 ref. 50).

3.7.13 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

Ej beskattning

Vid framskjuten beskattning enligt 48 a kap. IL övergår omkostnadsbeloppet för den andel som avyttrats på den mottagna andelen.

Det övertagna omkostnadsbeloppet följer den mottagna andelen både när den övergår från den avlidne och till hans dödsbo och när den övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning (48 a kap. 10 § IL). Någon beskattning utlöses inte av sådana äganderättsövergångar.

Om en mottagen andel övergår till en arvtagare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige torde på motsvarande sätt som sagts ovan i avsnitt 3.7.12 dödsboet inte kunna beskattas.

Kvalificerad andel

Om en andel som är kvalificerad hos andelsägaren avyttras genom ett andelsbyte ska även den mottagna andelen anses vara kvalificerad. Om en sådan mottagen andel övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning

anses andelen kvalificerad även hos förvärvaren (57 kap. 6 § andra stycket IL).

Andelen testamenteras till juridisk person

Om äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL genom gåva eller testamente övergår till en juridisk person eller ett handelsbolag, ska den fysiske personen/dödsboet anses ha avyttrat andelen för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (48 a kap. 14 § IL). Den juridiska personen får då marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelen (prop. 2002/03:15 s. 46).

3.8 Särskilt om inkomst av näringsverksamhet

3.8.1 Kontinuitet från den döde, över dödsboet och till dödsbodelägarna

Kontinuitet

Den s.k. kontinuitetsprincipen tillämpas i de flesta fall av benefika äganderättsöverföringar från dödsbo till dödsbodelägare. Principen innebär att överföringen inte ska utlösa omedelbar inkomstbeskattnings utan att förvärvaren tar över dödsboets skattemässiga situation.

– dödsåret

Dödsboet övertar den avlidnes tillgångar genom ett särskilt fång. Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet (4 kap. 1 § IL).

Dödsbo som fortsätter att driva den avlidnes näringsverksamhet tar formlöst över verksamheten i och med dödsfallet och inkomsten beräknas enligt samma grunder som gällt för den avlidne. Vad som var inventarier eller varulager i den avlidnes näringsverksamhet är fortsättningsvis inventarier respektive varulager i dödsboets verksamhet. De för den avlidne i beskattningshänseende gällande värdena på byggnader, inventarier, fordringar, varulager m.m. övertas oförändrade av dödsboet i och med dödsfallet. Dödsboet övertar den avlidnes beskattningssituation. Under detta år råder således full kontinuitet i beskattningen.

– och senare

Från och med året därpå är det ett nytt skattesubjekt som med kontinuitet bedriver verksamheten.

Det finns inte någon allmän regel om kontinuitet i IL, men det finns några specialregler som avser förvärv som sker genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt. Full kontinuitet föreskrivs sålunda för byggnader i 19 kap. 18 §,

markanläggningar i 20 kap. 12 §, naturtillgångar i 20 kap. 24 och 28 §§ och skogsavdrag i 21 kap. 16 § IL.

Vad gäller inventarier tas det skattemässiga restvärdet över om inventarierna *ingår* i en näringsverksamhet som förvärfvas genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente och inte särskilda skäl talar emot det (18 kap. 8 § IL). Detta innebär att kontinuitet upprätthålls. Vid tillämpning av kompletteringsregeln i 18 kap. 17 § IL krävs för kontinuitet att dödsboet också ska anses överta den avlidnes anskaffningstidpunkter för de övertagna inventarierna. När en dödsbodelägare efter skiftet tar över dödsboets inventarier torde detta förvärv utgöra ett nytt fång i detta avseende.

Förvärfvas inventarier genom bodelning med anledning av makes död, arv eller testamente och *ingår de inte* i en näringsverksamhet som samtidigt förvärfvas på samma sätt, ska marknadsvärdet vid förvärvet anses som anskaffningsvärde när mottagaren sätter in dem i sin egen näringsverksamhet (18 kap. 7 § IL). Om ev. uttagsbeskattning vid förvärv av detta slag, se nedan vid kantrubriken ”– som blir näringstillgång”.

Uttagsbeskattning av avverkningsrätt

I förhandsbeskedet RÅ 1958 ref. 20 avsåg ett dödsbo att genom partiellt arvskifte tillägga dödsbodelägare avverkningsrätt till skog på dödsboets jordbruksfastighet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att dödsboet inte skulle anses skattskyldigt för intäkt genom upplåtelse av dylik rätt. (Enligt de regler som då var tillämpliga blev uttaget av skog från dödsboets fastighet inte beskattat varken hos dödsboet eller hos dödsbodelägaren.)

Mot bakgrund av utgången i detta förhandsbesked föreslog 1953 års skatteflyktskommitté i sitt betänkande SOU 1963:52 bl.a. en generell regel om att ”separata tillgångar i förvärvskälla” ska uttagsbeskattas till sitt verkliga värde när de övergår till förvärfvare genom arv, testamente, bodelning m.fl. fång (s. 13 och 140 ff.). Förslaget ledde dock till lagstiftning endast vad gäller uttag av avverkningsrätt till skog (prop. 1965:129 s. 30 ff.).

Uttagsbeskattning, bakgrund

Det finns fortfarande inte någon särskild bestämmelse om att dödsbo inte ska uttagsbeskattas vid skifte. Vidare omfattas arvskifte inte av de särskilda undantagen från uttagsbeskattning i 22 kap. 9–12 §§ IL. Fram till 1999 kunde undantag från uttagsbeskattning göras om särskilda skäl mot uttagsbeskattning förelåg. Om en hel näringsverksamhet eller en gren därav tillskiftats en arvinge eller om andel i verksamheten tillskiftats

flera arvingar har kontinuiteten upprätthållits genom att den avlidnes skattemässiga situation tagits över.

Av prop. 1998/99:15 s. 151 framgår avseende hel verksamhet att inkomstskatterättslig kontinuitet gäller vid bodelning med anledning av makes död samt vid arv och testamente. Vidare att någon förändring i detta avseende inte övervägts i samband med 1999 års omstruktureringsreform. Inte heller IL är avsedd att medföra någon förändring.

Förutom att vissa transaktioner är undantagna enligt 22 kap. 9–12 §§ IL, kan undantag från uttagsbeskattning enligt IL göras om villkoren i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse är uppfyllda. I 23 kap. 3 § IL sägs ”Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning...”. Äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död omfattas dock inte av begreppet överlåtelse (SOU 1998:1 s. 293 och prop. 1998/99:15 s. 270). Härav följer att reglerna om underprisöverlåtelse inte är tillämpliga.

**När föreligger ett uttag,
– för privat bruk
– för överföring till annan näringsverksamhet**

I 22 kap. 2 § IL anges två olika situationer där uttag ska anses föreligga. Dels att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk, dels att han för över en tillgång till en annan näringsverksamhet. Inte i någon av dessa situationer byter tillgången ifråga ägare. I det första fallet tar den skattskyldige ut en tillgång för egen konsumtion och i det andra fallet för han över den till en annan näringsverksamhet som han äger. Något uttag enligt denna paragraf kan knappast anses föreligga när tillgångar överförs till ny ägare genom arvskifte.

– överlåtelse

I 22 kap. 3 § IL sägs att ”Med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning...”. Som ovan anförts omfattas emellertid inte äganderättsövergång genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död av begreppet överlåtelse. Utagsbeskattning kan alltså inte heller ske med stöd av denna paragraf.

**– näringsverksamheten
– upphör inte**

Utagsbeskattning ska emellertid ske enligt 22 kap. 5 § 1 IL när en näringsverksamhet upphör. Enligt Skatteverkets mening bör den av den avlidne och därefter dödsboet bedrivna näringsverksamheten i detta sammanhang inte anses ha upphört enbart genom det förhållandet att verksamheten i och med skiftet upphört hos det skattesubjekt som dödsboet utgör. Dödsboets näringsverksamhet torde få anses ha upphört vid skiftet om verksamheten som sådan upphört genom att inte någon arvtagare driver den vidare. Detta bör innebära att uttags-

beskattning inte kan ske om någon arvtagare övertar dödsboets näringsverksamhet eller en gren av denna och helt eller delvis fortsätter verksamheten.

– upphör

Om samtliga tillgångar i dödsboets näringsverksamhet i och med skiftet införlivas i arvtagarnas resp. privatförmögenhet får boets näringsverksamhet anses ha upphört och uttagsbeskattning ska ske hos dödsboet vid skiftet.

**Skapande
konstnärns dödsbo**

Ett dödsbo efter en person som bedrivit konstnärlig verksamhet har i praxis inte ansetts kunna fortsätta denna verksamhet (RÅ 1942 ref. 9 och RÅ 1977 ref. 32). Verksamheten har ansetts upphöra i och med dödsfallet.

Enligt 22 kap. 5 § 1 IL ska uttagsbeskattning ske när en näringsverksamhet upphör. Utagsbeskattning torde därför aktualiseras redan per dödsfallsdagen när en konstnär avlider. Dödsboets försäljning av den avlidne konstnärns alster beskattas enligt kapitalvinstreglerna i 52 kap. 3 § IL. Dödsboet torde i en sådan situation som anskaffningsutgift för den avlidne konstnärns alster får räkna ett belopp motsvarande marknadsvärdet på tillgången. Det finns inte någon bestämmelse som anger vilken anskaffningsutgift som en arvtagare får räkna med för tillgången i det fall den tidigare ägaren har uttagsbeskattats.

**Verksamheten kan
finnas kvar efter
skiftet**

I vissa fall har dödsboets näringstillgångar dock bibehållit sin näringskaraktär i arvtagarens hand trots att denne inte använt eller haft för avsikt att använda dem genom att fortsätta verksamheten. Så har varit fallet om dödsboet inte kunnat driva den avlidnes verksamhet vidare och tillgångarna har övergått till en eller flera dödsbodelägare, som efter en tids passivt innehav i avvaktan på en försäljning senare avyttrat tillgångarna till någon som kunnat använda dem i näringsverksamhet. Försäljningen har betraktats som en sista affärshändelse och beskattning har skett som för inkomst av näringsverksamhet. RÅ 1973 Fi 772 (tandläkarpraktik), RÅ 1968 Fi 2106 (konditorirörelse), RÅ 1970 Fi 600 (mindre fabriksrörelse), RÅ 1971 Fi 1943 (bilverkstad), RÅ 1971 Fi 1944 (åkerirörelse).

**Enstaka tillgång
– som blir privat-
tillgång**

Om en enstaka tillgång i dödsboets näringsverksamhet tillskiftas arvtagare och därmed införlivas i hans privatförmögenhet, medan verksamheten i övrigt tillskiftas en annan dödsbodelägare som driver denna vidare, kan det ifrågasättas om inte dödsboet ska uttagsbeskattas för denna enstaka tillgång. Rättsläget måste emellertid anses oklart.

Om denne arvtagare senare säljer tillgången torde han inte kunna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital. Sin anskaffningsutgift beräknar han genom att han inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § IL). Värdemässig kontinuitet upprätthålls därigenom.

**– som blir närings-
tillgång**

Om arvtagaren i stället infogar en sådan tillskiftad tillgång i en näringsverksamhet som han bedriver får han som anskaffningsvärde räkna marknadsvärdet vid förvärvet (18 kap. 7 § IL). Om värdemässig kontinuitet ska upprätthållas vid sådant förvärv, måste dödsboet uttagsbeskattas. Rättsläget är dock oklart i detta avseende.

Om den tillskiftade tillgången är en fastighet som varit lager-tillgång hos den avlidne, se nedan vid kantrubriken ”Närings-idkaren själv avlider”.

**Dödsboets
avskrivnings-
underlag**

Om ett enstaka inventarium utskiftats från dödsboet till någon av dödsbodelägarna och detta inte föranlett uttagsbeskattning torde inte dödsboets avskrivningsunderlag kunna reduceras eftersom ingen sådan intäkt uppkommit som avses i 18 kap. 15 § IL. Om det skattemässiga värdet på inventarierna överstiger det verkliga värdet får avdrag ske enligt 18 kap. 18 § IL.

**Förvärvarens
anskaffnings-
värde, särskilda
skäl**

Om en dödsbodelägare tillskiftats något enstaka inventarium och en annan dödsbodelägare tillskiftas övriga inventarier tillsammans med den näringsverksamhet vari de ingår kan det för den senare föreligga sådana särskilda skäl som omnämns i 18 kap. 8 § IL. De inventarier som ingick i dödsboets skattemässiga restvärde är i sådant fall inte desamma som denne förvärvare övertar. Han bör som anskaffningsvärde för de övertagna inventarierna inte utan vidare få ta över dödsboets skattemässiga restvärde utan en reduktion kan komma ifråga.

**Personlig tillgång
– avskattning**

En dödsbodelägare kan genom arv förvärva sådan annan tillgång som avses i 52 kap. IL, vilken varit personlig tillgång i dödsboet, och sedan sätta in denna (t.ex. en bil) i sin egen näringsverksamhet. Han anses i sin näringsverksamhet ha anskaffat tillgången ifråga för dess marknadsvärde (14 kap. 16 § IL) om han med tillämpning av 41 kap. 6 § IL avskattat tillgången vid karaktärsbytet som om han avyttrat den mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. En förlust vid sådan avskattning är inte avdragsgill (52 kap. 5 § andra stycket IL).

– ej avskattning

Om tillgångens marknadsvärde är högre än dess omkostnadsbelopp kan den skattskyldige välja att inte göra avskattning

(41 kap. 6 § andra stycket IL). Omkostnadsbeloppet beräknas därvid enligt 44 kap. 14 § IL som anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter.

Har avskattning inte skett anses dödsbodelägaren som anskaffningsvärde i sin egen näringsverksamhet få ta upp dödsboets anskaffningsutgift ökad med utgifter för förbättring och minskad med avdrag som gjorts för bl.a. värdeminskning (14 kap. 16 § IL).

**Näringsidkarens
make avlider**

När det gäller bodelning med anledning av makes död har uttagsbeskattning aktualiserats när bodelning har skett med anledning av att näringsidkarens make avlidit. I förhandsbeskedet RÅ 1981 1:89 hade den efterlevande maken drivit byggnadsrörelse och innehade ett antal lagerfastigheter. Dödsbodelägare var den efterlevande maken och tre barn. Den efterlevande makens avsikt var att upphöra med rörelsen och vid bodelningen låta dödsboet överta hela fastighetsbeståndet, varefter barnen vid det kommande arvsförfarandet skulle tillskiftas samtliga fastigheter. Inget av barnen bedrev byggnadsrörelse. Bodelningen ansågs innebära sådant uttag ur verksamheten som skulle föranleda uttagsbeskattning.

IL

Enligt 22 kap. 5 § 1 IL ska uttagsbeskattning ske när en näringsverksamhet upphör i och med bodelningen eller det efterföljande skiftet. Det får anses oklart om bodelning med anledning av dödsfall kan föranleda uttagsbeskattning enligt IL:s regler av annat skäl än att näringsverksamheten upphör.

27 kap. 18 § IL är inte tillämplig när det är näringsidkarens make som avlidit.

**Näringsidkaren
själv avlider**

Om näringsidkaren själv avlidit har någon uttagsbeskattning av dödsboet inte skett vare sig tillgångarna övergått till den avlidnes efterlevande make genom bodelning eller till arvingar eller testamentstagare vid arvsförfarandet.

För att förhindra kontinuitetsbrott i sådana fall finns särskilda regler. Sålunda framgår av 27 kap. 18 § IL bl.a. att om någon genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död förvärvar sådana fastigheter eller andelar som varit lagertillgångar i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse *hos den döde*, behåller tillgångarna sin karaktär av lagertillgångar hos förvärvaren bara om denne själv bedriver näringsverksamhet av samma slag som den avlidne eller avser att fortsätta den avlidnes verksamhet. Samma gäller om förvärvaren driver sin verksamhet i aktieföretagsform (RÅ 2003 ref. 23).

Byggnadsrörelse	<p>När det gäller byggnadsrörelse anses verksamheten ha fortsatt endast om själva byggnadsrörelsen, direkt eller indirekt, drivits vidare. Enbart förvaltning av fastigheter som tidigare varit lagerfastigheter innebär således inte att byggnadsrörelsen drivits vidare. Jämför RÅ 2003 ref. 23.</p> <p>Om en fastighet inte kommer att bibehålla sin karaktär av lagertillgång hos förvärvaren ska denne anses ha anskaffat fastigheten till dödsboets skattemässiga värde (44 kap. 22 § IL) och han inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsskatt samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).</p> <p>Om fastigheten blir privatbostadsfastighet hos den nye ägaren, se avsnitt 3.7.2.</p>
Högre arvskiftesvärden	<p>Det förhållandet att dödsbodelägarna i skiftet åsätter tillgångarna högre värden än dödsboets skattemässiga, medför inte någon beskattning för dödsboet (RÅ 1953 ref. 4). Om den delägare som tillskiftas verksamheten tillgodoför sig dessa högre värden som anskaffningsvärden, ska han beskattas för mellanskillnaden.</p>
Disponibla pensionsmedel	<p>Om ett dödsbo efter en arbetsgivare skiftas, ska disponibla pensionsmedel tas upp som intäkt det beskattningsår då boet skiftas (28 kap. 25 § IL).</p>
Löner	<p>Dödsbodelägare som utför arbete i dödsboets näringsverksamhet kan få lön för sitt arbete på vanligt sätt. Lönen blir avdragsgill i dödsboets verksamhet och skattepliktig inkomst för dödsbodelägaren. Detta gäller även anhöriga till den avlidne vilka inte är dödsbodelägare.</p>
Boutredningsutgifter	<p>Är det däremot fråga om utgifter i samband med boutredning och bouppteckning får dödsboet inte göra något avdrag vid inkomsttaxeringen.</p>
Underskott rullas	<p>Ett underskott i den avlidnes näringsverksamhet från året före dödsfallet får dras av i samma näringsverksamhet (40 kap. 2 § IL) genom att rullas över till dödsåret och övertas av dödsboet. Utvisar även dödsåret underskott får detta rullas vidare till nästa år osv. Dödsboets underskott kan inte föras över till arvtagarna.</p>
Slutligt underskott	<p>Om dödsboet avvecklar eller överlåter sin näringsverksamhet ska beskattningen ske efter samma grunder som skulle ha gällt för den avlidne.</p>

När dödsboet avvecklat sin näringsverksamhet genom att skifta ut verksamheten eller lägga ned den har dödsboet rätt till avdrag för slutligt underskott av näringsverksamhet såsom för kapitalförlust (42 kap. 34 § IL). Detta innebär att totalt 70 % av underskottet får dras av mot dödsboets inkomst av kapital för beskattningsåret efter avvecklingsåret eller de två därpå följande beskattningsåren. Avdrag för slutligt underskott kan inte utnyttjas efter det att dödsboet slutligt skiftats. Dödsboet har då inte längre några inkomster eller skatter varemot avräkning kan ske.

Underskottet får inte dras av till den del det skulle ha fallit bort om tillgångar eller tjänster som tagits ut ur näringsverksamheten hade uttagsbeskattats (42 kap.34 § andra stycket IL).

**Underskotts-
avdrag kan
begränsas efter
ägarförändring**

Vad gäller möjligheterna att utnyttja tidigare års underskott inträder enligt 40 kap. 11 och 12 §§ IL för underskotts företag en beloppsspärr vid vissa ägarförändringar, t.ex. när en fysisk person och hans närstående eller ett dödsbo får det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Enligt 13 § i samma kapitel ska sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente eller bodelning inte räknas med.

Ett dödsbo har inga närstående, men kan vara närstående till en fysisk person (2 kap. 22 § IL).

3.8.2 Skifteslikvid – arv

Arv

Om en dödsbodelägare vid arvskifte tillskiftas hela näringsverksamheten och fortsätter att driva denna, övertar han de skattemässiga värden som dödsboet har på tillgångarna i näringsverksamheten vid tidpunkten för arvskiftet. Vid beräkning av värdeminskningsskatt för inventarier anses det övertagna skattemässiga värdet enligt 2 kap. 33 § IL utgöra anskaffningsvärde (18 kap. 8 § IL). I fråga om byggnader och markanläggningar inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (19 kap. 18 § resp. 20 kap. 12 § IL). Dvs. den nye ägaren tar över den tidigare ägarens avskrivningsplaner.

**Skifteslikvid
Arv, ej köp**

Om dödsbodelägaren tillskiftas en näringsverksamhet vars värde överstiger värdet av hans andelsrätt i boet och han som ersättning utger en skifteslikvid till de övriga delägarna, anses hela förvärvet ha skett genom arv. Vad de övriga delägarna därvid erhåller anses de ha fått genom arvskifte och det är inte fråga om någon skattepliktig inkomst för dem (RÅ 1941 ref. 51).

När förvärvaren sedermera säljer näringsverksamheten får han inte som anskaffningskostnad tillgodoräkna sig den ersättning han lämnade i form av skifteslikvid.

Exempel

Makarna A och B, som båda är avlidna, efterlämnar tre gemensamma barn, C, D och E. C tillskiftas föräldrarnas näringsverksamhet mot att han utger en arvskifteslikvid.

F:a A o B dödsbo	
Inventarier 300 000	Eget Kapital 300 000

Inventariernas marknadsvärde är 500 000 kr.

Sedan den latent skatteskulden på F:a A och B:s tillgångar beräknats till 100 000 kr (= 50 %) utger C skifteslikvid till D och E med tillsammans

$$\frac{(500\,000 - 100\,000) \times 2}{3} = 266\,667 \text{ kr}$$

Var och en av C, D och E har genom skiftet netto tillgodogjorts lika stort belopp, 133 333 kr.

C anses ha förvärvat hela verksamheten genom arv och övertar dödsboets skattemässiga värden samt även boets latent skatteskuld.

F:a C	
Inventarier 300 000	Eget Kapital 300 000

När C i ett senare skede säljer tillgångarna i F:a C får han inte beakta den skifteslikvid han erlagt.

3.8.3 Bodelning

Se ovan i avsnitt 3.8.1 vid kantrubrikerna "Näringsidkarens make avlider" och "Näringsidkaren själv avlider"

3.8.4 Arv och köp

Har en dödsbodelägare förvärvat näringsverksamheten från dödsboet genom ett från arvskiftet fristående köp anses han ha förvärvat verksamheten genom arv till så stor del som motsvarar hans andel i dödsboet och genom köp vad gäller återstoden.

Beträffande näringsfastighet, se även avsnitt 3.7.4 ovan.

Exempel

Makarna A och B har båda avlidit. De efterlämnar tre gemensamma barn, C, D och E. C köper före arvskiftet föräldrarnas näringsverksamhet av dödsboet för tillgångarnas marknadsvärde 500 000 kr.

F:a A o B dödsbo	
Inventarier 300 000	Eget Kapital 300 000

C anses ha förvärvat 2/3-delar genom köp och 1/3-del genom arv.

C:s anskaffningsvärde för inventarierna i den förvärvade verksamheten blir

$$\frac{(500\,000 \times 2)}{3} + \frac{300\,000}{3} = 433\,333 \text{ kr}$$

F:a C	
Inventarier 433 333	Eget Kapital 433 333

Dödsboet anses ha sålt 2/3-delar av verksamheten och 1/3 har övergått till C genom arv. Dödsboet ska som inkomst av näringsverksamhet ta upp 2/3-delar av den vinst som uppkommit genom överlåtelsen, dvs.

$$\frac{(500\,000 - 300\,000) \times 2}{3} = 133\,333 \text{ kr}$$

Efter 50 % skatt (66 667 kr) på denna vinst finns 433 333 kr att senare skifta ut till dödsbodelägarna.

Eftersom C förvärvar sin 1/3-del av näringsverksamheten genom arv, är den del av dödsboets vinst som belöper på C:s andel (66 667 kr) obeskattad vid skiftet. Därför bör C i skiftet tilldelas ett mot skatten härpå (33 333 kr) svarande högre belopp, dvs.

C = 166 667

D = 133 333

E = 133 333

433 333

I annat fall blir C missgynnad i förhållande till D och E eftersom C även tar över en latent skatteskuld, vilket D och E inte gör.

3.8.5 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

Dödsbo kan inte anses bedriva aktiv näringsverksamhet annat än under dödsåret.

3.8.6 Räntefördelning

Dödsbon omfattas

Reglerna om räntefördelning omfattar även dödsbon (33 kap. 1 § IL, prop. 1999/2000:2 s. 400). Dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig och på vilket bestämmelserna i 4 kap. 3 § IL om utländskt bolag ska tillämpas, omfattas inte.

Övergångspost

Har den avlidne en övergångspost vid beräkning av fördelningsunderlaget för räntefördelning i sin enskilda näringsverksamhet, tas denna post över av dödsboet och sedan av den som tar över näringsverksamheten genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt. Lagtexten synes ställa krav på att hela näringsverksamheten och hela övergångsposten måste övergå till den nye ägaren genom ett benefikt förvärv (33 kap. 14 § tredje stycket IL). När flera personer tar över näringsverksamheten med kanske olika stora ideella andelar bör övergångsposten fördelas på dem i förhållande till vars och ens ideella andel av den övertagna näringsverksamheten.

Vid en försäljning av näringsverksamheten får övergångsposten inte tas över. Övergår hela näringsverksamheten genom delvis köp och delvis arv torde övergångsposten alltså inte få tas över till någon del.

Sparat fördelningsbelopp

Den avlidnes sparade fördelningsbelopp enligt 33 kap. 7 § IL får tas över av dödsboet.

Dödsboets sparade fördelningsbelopp kan sedan tas över helt eller delvis av den nye ägaren som genom arv, testamente eller bodelning förvärvar dödsboets näringsverksamhet. Om inte samtliga reelltillgångar i dödsboets verksamhet förs över får sparat fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i dödsboets näringsverksamhet (33 kap. 7 a § IL. SFS 2004:1149, tillämpas första gången vid 2006 års taxering).

Särskild post

För att motverka att förvärvaren drabbas av negativ räntefördelning efter förvärvet får en särskild post beräknas enligt 33 kap. 15 § IL om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller bodelning och det kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet är negativt vid förvärvstidpunkten. Fastigheten måste vara kapitaltillgång

såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren. Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för räntefördelning med högst ett belopp som motsvarar det negativa underlaget före ökningen med posten (33 kap. 17 § IL).

**Kapitalunderlag
första beskatt-
ningsåret**

En genom arv övertagen näringsverksamhet kan för arvtagarens del utgöra en under året nystartad verksamhet. En nystartad verksamhet har inget föregående beskattningsår. Därför har man, enligt Skatteverkets uppfattning, inte rätt att göra räntefördelning startåret. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse 2006-05-19, dnr 131 315797-06/111.

3.8.7 Expansionsfond

Dödsbon omfattas

Reglerna om expansionsfond omfattar även dödsbon (34 kap. 1 § IL, prop. 1999/2000:2 s. 409). Dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig och på vilket bestämmelserna i 4 kap. 3 § IL om utländskt bolag ska tillämpas, omfattas inte.

**Dödsboet kan ta
över expansions-
fond**

Den avlidnes expansionsfond kan föras över till dödsboet. I prop. 1999/2000:2 (s. 416) tas i kommentaren till 34 kap. 18 § bl.a. som exempel ”att en make bedriver näringsverksamhet, den ena maken dör och näringsverksamheten tillskiftas dödsboet genom bodelning. Därefter tillskiftas ett barn verksamheten vid arvskifte. Då bör fonden kunna föras vidare över dödsboet.”

Dödsbo som driver verksamheten vidare under dödsåret anses fortsätta samma verksamhet. Detta innebär att näringsverksamheten inte förts över till annan. Således är bestämmelserna i 34 kap. 4 § andra stycket IL inte tillämpliga.

**Näringsverksam-
heten upphör**

Om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet ska expansionsfonden återföras (34 kap. 16 § första stycket 1 IL). Därmed avses inte det fallet att dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet när verksamheten skiftas ut till en arvtagare som driver verksamheten vidare.

Om näringsidkaren är begränsat skattskyldig i Sverige när han dör, ska under senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag tillämpas för dödsboet (4 kap. 3 § IL). Avdragen för avsättning till expansionsfond ska i sådant fall återföras under det beskattningsår då näringsidkaren dör (34 kap. 16 § första stycket 4 IL).

Arv, testamente – skriftlig förklaring, bodelning – skriftligt avtal	<p>Om reallgångar (34 kap. 23 § IL) i dödsboets näringsverksamhet genom arv, testamente eller bodelning övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person, får mottagaren helt eller delvis ta över expansionsfonden om han lämnar skriftlig förklaring (vid arv och testamente) eller träffar skriftligt avtal (vid bodelning) om övertagandet (34 kap. 18 § första stycket IL).</p> <p>Mottagaren ska ta över dödsboets hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen. Den övertagna expansionsfonden eller delen därav ska åtföljas av en motsvarande andel av reallgångarna i dödsboets näringsverksamhet. Vidare ska överförda reallgångar och andra tillgångar uppgå till minst 73,7 % av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden. Det är tillgångarnas nettovärde, dvs. värdet på övertagna tillgångar minus övertagna skulder, som ska motsvara minst 73,7 % av värdet på den övertagna fonden. Dessa nettotillgångar kan utgöras även av andra tillgångar än reallgångar (34 kap. 18 § första och andra stycket IL).</p> <p>Tillgångar som överförs för att tillgodose de krav på kapital som ställs när t.ex. även en periodiseringsfond övertas, kan inte också räknas med bland de tillgångar som krävs för att en expansionsfond ska få tas över.</p>
Högst 185 %	<p>Expansionsfonden får inte tas över till den del den överstiger 185 % av värdet på reallgångarna i dödsboets näringsverksamhet vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de överförda reallgångarna utgör av samtliga reallgångar vid tidpunkten för överföringen (34 kap. 18 § tredje stycket IL).</p> <p>Vid benefikt övertagande av en enskild näringsverksamhet före ingången av år 2005 måste samtliga reallgångar tas över för att expansionsfond också skulle få tas över (SFS 2004:1149).</p>
Enmansdödsbo	<p>Bodelning sker ofta på grund av makes död. Om efterlevande make är ensam dödsbodelägare torde det enligt Skatteverkets mening räcka med en skriftlig förklaring om att expansionsfonden tas över. Någon annan person att träffa avtal med finns ju inte.</p>
Särskild post	<p>För att motverka att expansionsfond måste återföras på grund av förvärvet får en särskild post beräknas enligt 34 kap. 8 § IL om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller</p>

bodelning och summan av egen och övertaget expansionsfond överstiger 135,69 % av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet. Fastigheten måste vara kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren. Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att expansionsfonden motsvarar högst 135,69 % av kapitalunderlaget, vilket är gränsen för när återföring måste ske.

3.8.8 Periodiseringsfonder

- Dödsbon omfattas** Reglerna om periodiseringsfonder omfattar även dödsbon (30 kap. 1 § IL). Dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig är i och för sig inte undantaget.
- Näringsverksamheten upphör** Dödsboet tar över den avlidnes periodiseringsfonder. Fonderna ska, liksom fonder som avsatts i dödsboet, återföras när dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet (30 kap. 9 § IL). Återföringen ska ske det sista året dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 322).
- Arv, testamente – skriftlig förklaring, bodelning – skriftligt avtal** Om reallgångar (34 kap. 23 § IL) i dödsboets näringsverksamhet genom arv, testamente eller bodelning övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person, får mottagaren helt eller delvis ta över en periodiseringsfond om han lämnar skriftlig förklaring (vid arv och testamente) eller träffar skriftligt avtal (vid bodelning) om övertagandet (30 kap. 12 a § första stycket § IL).
- Mottagaren ska ta över dödsboets hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen. Den övertagna delen av periodiseringsfonden får uppgå till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i dödsboets näringsverksamhet. Eftersom inte samtliga tillgångar måste övertas krävs vidare att mottagaren tar över tillgångar av minst samma värde som den övertagna fonden eller delen av fonden. Det är tillgångarnas nettovärde, dvs. värdet på övertagna tillgångar minus övertagna skulder, som ska motsvara värdet på den övertagna fonden (30 kap. 12 a § första stycket 1 och 2 IL).
- Om det finns flera fonder i dödsboets näringsverksamhet och tillgångarna inte räcker till för att samtliga fonder ska kunna tas över, ska de tas över i den ordningen att en senare gjord fondavsättning anses övertagen före en tidigare gjord avsättning (30 kap. 12 a § tredje stycket IL).

Någon turordning har inte införts för det fall tillgångarna inte räcker till för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfond. De skattskyldiga har möjlighet att välja vilken fond som ska tas över och det ankommer på dem att klargöra detta genom en skriftlig förklaring eller ett skriftligt avtal om övertagandet. Om tillgångarna inte räcker till för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfond och parterna inte kan komma överens om vilken fond som har övertagits, föreligger inte något skriftligt avtal enligt avtalsrättsliga principer. I sådant fall ska inte någon av fonderna anses ha tagits över (prop. 2004/05:32 s. 19).

Före 2006 års taxering kunde dödsbodelägare inte ta över någon periodiseringsfond från dödsboet (SFS 2004:1149).

Andel i dödsbo

Försäljning av andel i dödsbo medför inte att avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska återföras till beskattning eftersom dödsboet är ett eget skattesubjekt (prop. 1993/94:50 s. 322). Om samtliga dödsbodelägare överlåter sina andelar i dödsboet till någon utomstående kan boet anses upplöst som om det skiftats (RÅ 1962 ref. 2). Periodiseringsfonderna ska i sådant fall återföras i dödsboet.

3.8.9 Nystartavdrag

Avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet kan med tillämpning av 62 kap. 2 och 3 §§ IL göras som allmänt avdrag samma år som underskottet uppkommit.

Dödsbo har för dödsåret rätt till nystartavdrag om den avlidne under detta år drivit aktiv näringsverksamhet och förutsättningarna i övrigt föreligger. För år efter dödsåret anses dödsboets verksamhet passiv och avdragsrätt föreligger inte även om det i och för sig är samma verksamhet som drivs vidare.

Om hela näringsverksamheten tagits över från förälder eller far- eller morförälder genom köp, byte eller liknande förvärv ska femårsperioden för förvärvaren börja räknas från övertagandet om verksamheten är ny för honom (62 kap. 3 § tredje stycket IL).

Om näringsverksamheten i annat fall tagits över från närstående får förvärvaren göra nystartavdrag endast om den närstående varit berättigad till sådant avdrag om han fortsatt verksamheten (62 kap. 3 § tredje stycket IL). Detta gäller också om näringsverksamheten förvärvats från dödsbo efter någon av de i föregående stycke nämnda personerna.

Har näringsverksamheten t.ex. förvärvats från dödsbo efter närstående person genom arv eller delvis genom köp och delvis genom arv kan förvärvaren alltså göra de nystartavdrag som den avlidne skulle varit berättigad till om han fortsatt verksamheten.

3.8.10 Skogsavdrag

Dödsboet Dödsbo har rätt till samma skogsavdrag som den avlidne skulle ha haft för en skogsfastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (21 kap. 9 § IL). Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den avlidne är avdragsutrymmet 25 % liksom för handelsbolag och för övriga juridiska personer (21 kap. 7–9 §§ IL).

Dödsbodelägaren En dödsbodelägare som förvärvat en skogsfastighet genom arv, testamente eller bodelning övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans (21 kap. 16 § IL). Även om dödsboet förvärvat fastigheten på annat sätt än genom arv blir avdragsutrymmet 50 % för dödsbodelägaren.

Återförda avdrag När dödsbodelägare säljer en skogsfastighet som han förvärvat på det sätt som sägs i närmast föregående stycke ska han återföra även de skogsavdrag som den avlidne och dödsboet gjort (21 kap. 16 § och 26 kap. 2 § IL).

Beträffande anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid förvärv genom arv, gåva eller bodelning se även SKV 302, avsnitt 15.2.4.5.

3.8.11 Skogskonto

Dödsbo får göra avdrag för belopp som sätts in på skogskonto (21 kap. 21 § och 14 kap. 12 § IL).

Dödsfallet När en innehavare av skogskonto avlider utlöser dödsfallet inte någon beskattning av skogskontomedlen (prop. 1978/79:204 s. 82).

Övertagande av skogskontomedel Genom en ny bestämmelse (21 kap. 41 § IL) har det införts en möjlighet för närstående till den avlidne att ta över medel på skogskonto i samband med övertagande av den avlidnes lantbruksenhet. Eftersom ett dödsbo inte kan ha några närstående finns den möjligheten endast när skifte sker under dödsåret.

Skiftet Om dödsboet har medel på skogskonto ska dessa genast tas upp till beskattning när den avlidnes lantbruksenhet övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt. Det är dock bara i de fall fastigheten utgör den övervägande delen av näringsverksamheten ifråga, som omedelbar

	beskattning måste ske (21 kap. 39 § IL). Enmansdödsbo anses vanligen skiftade redan när bouppteckningen registrerats.
Delvis köp, delvis arv	I många fall övergår fastigheten till en dödsbodelägare delvis genom köp och delvis genom arv. Vad som gäller i denna situation är osäkert. Om man ser till syftet med lagstiftningen i detta avseende borde dödsboet inte vara tvingat att genast ta upp samtliga skogskontomedel till beskattning när den övervägande delen av näringsverksamheten övergår till ny ägare genom köp och endast en mindre del genom arv.
Avyttring av fastigheten	Har dödsboet sålt fastigheten till någon som inte är dödsbodelägare behöver skogskontomedlen inte tas upp till beskattning till följd av överlåtelsen.
Skogskontomedlen skiftas	Om boet skiftas och skogskontomedlen i samband därmed överlåts, ska dödsboet genast beskattas för de överlåtna medlen.
3.8.12 Upphovsmannakonto	
Ej avdrag för dödsbo	Dödsbo får inte göra avdrag för insättningar på upphovsmannakonto (32 kap. 1 § IL). Detta gäller såväl för det år dödsfallet sker som för senare år.
Återföring	Om den skattskyldige dör, ska medel som inestår på upphovsmannakonto tas upp som intäkt i näringsverksamhet senast det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än det andra beskattningsåret efter dödsåret (32 kap. 11 § IL).
3.8.13 Ersättningsfonder	
	Dödsboet tar över den avlidnes ersättningsfond
	Dödsbo kan göra avdrag för avsättning till ersättningsfond.
Verksamheten överlåts	Om den huvudsakliga delen av dödsboets näringsverksamhet överlåts eller om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamheten ska avdraget återföras (31 kap. 20 § första stycket 2 och 4 IL). När näringsverksamheten övergår från en avliden person till hans dödsbo anses inte en sådan överlåtelse ha skett som ska medföra beskattning.
Arv etc.	När den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning ska avdraget återföras (31 kap. 20 § första stycket 3 IL).
Särskilda skäl	Emellertid får Skatteverket, om det finns särskilda skäl, medge att ersättningsfonder i en näringsverksamhet, i stället för att avdragen återförs till beskattning, får tas över av den som blir

ägare till den huvudsakliga delen av näringsverksamheten på grund av arv, testamente eller bodelning (31 kap. 24 § IL). Särskilda skäl kan anses föreligga om t.ex. den som gjort fondavsättningen avlidit innan han hunnit utnyttja fonden och efterlevande make eller barn avser att fortsätta den av den avlidne bedrivna verksamheten (prop. 1980/81:68 s. 229).

**Expropriation
m.m.**

Om avsättningen skedde till följd av sådana tvångssituationer som avses i 31 kap. 5 § 1–4 IL (expropriation, flygbuller etc.) behöver avdragen inte återföras om näringsverksamheten överläts eller tillfaller någon annan genom arv, testamente eller bodelning eller om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamheten (31 kap. 20 § andra stycket IL).

3.9 Lagfart på fastighetsförvärv

Den som med äganderätt förvärvat fast egendom ska söka lagfart på förvärvet inom tre månader från förvärvet (20 kap. 1 § första stycket och 2 § JB).

Dödsbolagfart

Dödsbo behöver inte söka lagfart om den dödes fastighet genom arvskipfte övergår direkt till en eller flera arvingar. Om dödsboet däremot avser att sälja fastigheten måste dödsboet först söka lagfart (20 kap. 1 § andra stycket JB).

Tillskiftas make eller sambo genom bodelning en fastighet som han eller hon redan har lagfart på, behöver inte lagfart sökas på nytt.

3.10 Fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift

**Ägaren skatt-
skyldig**

Skattskyldig till fastighetsskatt är den som äger fastigheten per ingången av kalenderåret (2 § första stycket FSL). Motsvarande gäller den kommunala fastighetsavgiften (2 § FKL).

3.11 Försäljning av andel i dödsbo

Vid dödsfallet erhåller de skilda dödsbodelägarna rätten till en andel i dödsboet som juridisk person men inte några konkreta tillgångar eller andelar i sådana.

En dödsbodelägare kan innan boet är skiftat överlåta sin andel i boet till någon av de övriga delägarna men även till en person som inte själv är dödsbodelägare. Detta påverkar normalt inte dödsboets beskattning.

Vinst på andel En vinst vid avyttring av en andel i ett dödsbo är för dödsbodelägaren skattepliktig som kapitalvinst (RÅ 1989 ref. 70). Vinsten ska beräknas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL. Andelen anses inte innehavd för personligt bruk och dödsbodelägaren torde inte kunna anses ha någon anskaffningsutgift för andelen, varför hela försäljningssumman torde utgöra skattepliktig vinst.

Andelsköparen och dödsbodelägaren En utomstående person som köper en andel i ett dödsbo blir inte därigenom arvinge eller testamentstagare efter den avlidne. De tillgångar som tilldelas honom vid skiftet anses civilrättsligt förvärvade direkt från den avlidne. Mot bakgrund av att dödsbodelägaren beskattas för andelsöverlåtelsen torde andelsförvärvaren i beskattningshänseende få anses ha förvärvat tillskiftade tillgångar genom köp eller på liknande sätt. Om samtliga dödsbodelägare avyttrar sina andelar till utomstående kan detta leda till att delägarna skatterättsligt anses ha upplöst boet som om det skiftats. I RÅ 1962 ref. 2 ansågs köparna därför inte ha förvärvat andelar i dödsboet utan andelar av de fastigheter som utgjort boets egendom. Dödsbodelägarna torde som följd härav böra beskattas som om de sålt dödsboets egendom efter skiftet.

Bodelning Fram till bodelningen äger och förvaltar efterlevande make själv sitt giftorättsgods. Den efterlevande maken har rätt att ensidigt bestämma att hålla allt sitt giftorättsgods utanför bodelningen. Om t.ex. den avlidnes särkullbarn säljer sin dödsboandel till någon utomstående, kommer denna försäljning i så fall inte att omfatta något av den efterlevande makens giftorättsgods.

Gåva och arv Andel i dödsbo kan överlåtas genom gåva. Om dödsboets tillgångar skiftas mellan delägarna i andra proportioner än som motsvarar dödsboandelarna, torde tillgångarna normalt ha förvärvats genom arv i sin helhet.

Om samtliga andelar i ett dödsbo gått i arv till nya innehavare torde boet anses bestå.

3.12 Skatt på ackumulerad inkomst

Tre år Även dödsbon kan komma ifråga för särskild skatteberäkning för statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Det är dock bara för dödsåret och de tre därpå följande beskattningsåren som särskild skatteberäkning kan bli aktuell (66 kap. 1 § IL).

Den döde och dödsboet Vid fastställande av fördelningstid ska dödsbo och den avlidne anses som en och samma person. Skiftas dödsboet får döds-

bodelägarna inte tillgodoräkna sig den tid den avlidne och dödsboet drivit näringsverksamheten.

Efterlevande make I ett fall görs avsteg från sistnämnda regel. Om en enskild näringsverksamhet eller en andel i ett handelsbolag vid ena makens död övertagits av den efterlevande maken som ensam dödsbodelägare, anses den efterlevande, om han begär det, ha bedrivit verksamheten eller innehaft andelen även under den tid den avlidne maken innehaft den. Detta gäller dock bara för sådana beskattningsår då makarna varit gifta hela eller del av året (66 kap. 9 § IL). Den ackumulerade inkomsten kan också hänföra sig till tid före övertagandet.

3.13 Periodiska understöd

Allmänt avdrag får göras för periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar som inte ska dras av i något inkomstslag om utbetalningen görs på grund av föreskrift i testamente eller görs från dödsbo utan att vara ersättning för avyttrade tillgångar (62 kap. 7 § första stycket IL). Mottagaren beskattas för erhållna belopp.

Som förutsättning för avdrag gäller vidare att mottagaren är 18 år eller äldre och har avslutat sin utbildning (62 kap. 7 § tredje stycket IL). Av 9 kap. 3 § IL framgår vidare att avdrag inte får göras för utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll.

3.14 Utländska dödsbon

Ett utländskt dödsbo är ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig, dvs. ett dödsbo efter en person som vid sin död inte var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige (4 kap. 3 § och 3 kap. 17 § IL).

Dödsåret Det som skulle ha gällt för den döde tillämpas under dödsåret för dödsboet (4 kap. 1 § IL). Detta gäller oavsett om den döde var obegränsat eller begränsat skattskyldig. Utländskt dödsbo synes alltså för detta år betraktas som en utomlands bosatt fysisk person. Även för utländska dödsbon gäller att boet för dödsåret är skattskyldigt både för den avlidnes inkomster och för sina egna. Utländskt dödsbo kan ha rätt till grundavdrag om den avlidne var bosatt här i landet under någon del av året (63 kap. 2 § IL). Har begränsad skattskyldighet förelegat under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 % av den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1. IL betalar

kommunal inkomstskatt efter en genomsnittlig skattesats (65 kap. 4 § IL).

Senare år

För senare år än dödsåret ska för utländskt dödsbo tillämpas de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL, 2 kap. 5 a § IL) och någon taxering till kommunal inkomstskatt ska inte ske. Däremot är sådant dödsbo enligt 6 kap. 11 § IL skattskyldigt till statlig inkomstskatt för vissa inkomster, nämligen

- inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
- inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus i Sverige avyttras, och
- inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Vidare föreligger skattskyldighet för ersättning i form av royalty i vissa fall.

Privatbostad

Eftersom reglerna för utländskt bolag ska tillämpas fr.o.m. året efter dödsåret, ska småhus och bostadsrätt som var privatbostad för den avlidne, hänföras till näringsverksamhet redan från denna tidpunkt. Tröghetsregeln i 2 kap. 12 § IL är enligt ett ställningstagande 090910 dnr 131 127251-09/111 tillämplig även för utländska dödsbon.

3.15 Delägare i utländskt dödsbo

Utdelning och utskiftning

Vad som delas eller skiftas ut från ett utländskt dödsbo till i Sverige bosatt delägare ska tas upp i inkomstslaget kapital (42 kap. 23 § IL) till den del de till delägaren överförda beloppen härrör från boets inkomster av löpande avkastning och kapitalvinster under den tid boet varit oskiftat (*utdelning*). Till den del de överförda beloppen är hänförbara till den avlidnes efterlämnade tillgångar ska de inte tas upp (*utskiftning*).

När sker beskattning

Beskattning ska ske såväl om utdelningen lämnas kontinuerligt som om totalt skifte sker (RÅ 1974 A 1607). Vid totalt skifte ska en uppdelning göras på utdelning och utskiftning. Skattskyldigheten för utdelning inträder när denna kan disponeras (41 kap. 8 §), varmed avses detsamma som ”blivit tillgänglig för lyftning” (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 487).

Anskaffningsutgift för tillgång

I RSV/FB Dt 1985:13 har dåvarande Riksskattenämnden uttalat att som ingångsvärde (anskaffningsutgift) vid dödsboets kapitalvinstberäkning vid avyttring av tillgångar ska räknas

tillgångens marknadsvärde vid dödsfallet. I samma förhandsbesked har ställning tagits till hur ett utländskt dödsbos vinst vid försäljning av aktier skulle delas upp mellan utdelning och utskiftning. Förhandsbeskedet överklagades inte varför Högsta förvaltningsdomstolen inte tagit ställning i frågan.

Ej dubbelbeskattning

Ett utländskt dödsbo är skattskyldigt enligt 6 kap. 11 § IL för bl.a. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige. I syfte att förhindra dubbelbeskattning av utdelning från utländskt dödsbo, är i Sverige bosatt delägare skattebefriad för utdelning som härrör från inkomst som dödsboet är skyldigt att här betala inkomstskatt för (42 kap. 23 § IL). Det kan t.ex. gälla den avlidnes här belägna privatbostad, som i dödsboets hand klassificeras som näringsfastighet, från vilken delägaren fått utdelning i form av bostadsförmån. Så långt inkomster som varit skattepliktiga för dödsboet räcker, anses utdelning till delägarna komma från sådan inkomst och inte från inkomst som för dödsboet inte beskattats i Sverige.

Exempel

Ett utländskt dödsbo har fyra delägare varav en är bosatt i Sverige. Under beskattningsåret har dödsboet haft 10 000 kr i inkomst från en här belägen fastighet och 20 000 kr i ränteinkomster från en utländsk bankräkning. Av inkomsterna har 5 000 kr använts till omkostnader som inte varit att hänföra till någon viss näringsverksamhet. I dödsboet har behållits 3 000 kr och 22 000 kr har utdelats till delägarna. Eftersom dödsboet är skyldigt att betala skatt för inkomsten av fastigheten i Sverige, ska den svenske delägaren beskattas här för endast sin andel, en fjärdedel, av 22 000 - 10 000 = 12 000 kr, dvs. för 3 000 kr.

Kupongskatt

Kupongskatt räknas i detta hänseende inte som inkomstskatt till följd av att dödsboet skulle var skattskyldigt i Sverige enligt 42 kap. 23 § IL. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock, liksom förvaltningskostnader, i stället avräknas från den utdelning som ska beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).

3.16 Förteckning över några facktermer

Arvinge är den som enligt lagens (ärvdabalkens) regler, *arvsordningen*, har rätt att ta arv efter en avliden.

Arvlåtare är en avliden person som efterlämnar egendom, *kvarlåtenskap*.

Arvsavstående innebär att den som har rätt att ta del i någons *kvarlåtenskap* på grund av arvs- eller testamentsrätt kan avstå från denna sin rätt helt eller delvis. Rätten går då vidare till den som skulle varit berättigad till arv eller testamentslott om den som avstått varit avliden. Gäller avståendet endast ett visst belopp eller viss egendom blir den tillträdande arvingen inte *dödsbodelägare*.

Arvskifte, är delning av en avlidens *kvarlåtenskap* mellan hans *arvingar* och/eller *testamentstagare*.

Arvslott är den andel i en *kvarlåtenskap* som en *arvinge* ha rätt till enligt *arvsordningens* regler.

Arvsordningen är den turordning i ärvdabalken, efter vilken arvingar tar arv, beroende av närheten i släktskap.

Bodelning mellan makar innebär att giftorättsgemenskapen upplöses genom att makarnas sammanlagda *giftorättsgods* hälftendelas (enligt huvudregeln) mellan den efterlevande maken och avlidne makens dödsbo. Den hälft som faller på dödsboet utgör tillsammans med eventuell *enskild egendom* den *avlidnes kvarlåtenskap*. Bodelning kan ske under bestående äktenskap om makarna är överens om det samt när äktenskapet upphör, genom dödsfall eller skilsmässa.

Bodelning mellan sambor innebär en delning av bostad och bo-hag som de skaffat för gemensam användning. Kan bara göras när samboförhållandet upplöses, antingen genom separation eller genom dödsfall.

Destinatär brukar den kallas som någon vill gynna genom en benefik rättshandling.

Dödsbo är den rättsliga gemenskap som råder under utredningen av egendomen efter en avliden. Dödsboet är en självständig juridisk person, som kan köpa, sälja, ingå avtal etc. I boet ingår den dödes alla tillgångar och skulder.

Dödsbodelägare är efterlevande make och sambo (fram till bodelning) samt *arvingar* och *universella testamentstagare*, men inte legatarier.

Enskild egendom se giftorättsgods.

Förmånstagare är en person till vars förmån t.ex. en livförsäkring tagits, den som ska få ut försäkringsbeloppet när den försäkrade dör.

Giftorätt är vardera makens rätt att vid *bodelning* få värde motsvarande hälften av andra makens egendom, om denna är *giftorättsgods*.

Giftorättsgods. Makars egendom är giftorättsgods om det inte bestäms i *äktenskapsförord* mellan makarna eller såsom *villkor i gåvobrev* eller *testamente* att den ska vara enskild egendom. I enskild egendom har andra maken inte giftorätt.

Kvarlåtenskap är en samlingsbeteckning för de tillgångar och skulder som en *arvlåtare* lämnar efter sig.

Laglott är hälften av *bröstarvinges arvslott*.

Legat är en särskild i testamente given förmån, t.ex. en sak, ett belopp i pengar, en nyttjanderätt till egendom eller en rätt att få inkomsten från viss egendom. Legatarie är den som får ett legat.

Särkullbarn är barn som inte är gemensamt barn till två makar.

Testamentstagare är den som ska erhålla något enligt ett testamente.

Testator är den person som i ett testamente bestämt hur hans *kvarlåtenskap* ska fördelas.

Universell testamentstagare är den som genom testamente fått rätt till *kvarlåtenskapen* efter en *testator*, i dess helhet, viss andel av den eller vad som blir kvar sedan *legat* utgått.

Äktenskapsförord är ett avtal mellan två som ska gifta sig att all eller viss egendom ska vara enskild egendom i äktenskapet. Eller ett avtal mellan makar att all eller viss egendom som tidigare varit giftorättsgods i fortsättningen ska vara enskild egendom. Eller tvärtom.

4 Bestämmelser för vissa juridiska personer

4.1 Försäkringsföretag

4.1.1 Inledning

Definition

Försäkringsföretags rörelser beskattas enligt olika metoder. Avgörande för val av beskattningsmetod är företagets karaktär av livförsäkringsföretag eller skadeförsäkringsföretag.

Med *livförsäkringsföretag* avses

1. livförsäkringsbolag enligt 1 kap. 4 § försäkringsrörelselagen (1982:713), och
2. utländskt försäkringsföretag som bedriver livförsäkringsrörelse i Sverige med stöd av lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige.

Med *skadeförsäkringsföretag* avses annat försäkringsföretag än livförsäkringsföretag.

Utländska försäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som företaget bedriver från fast driftställe här.

Utländska tjänstepensionsinstitut utgör inte försäkringsföretag i lagens mening. Olika bestämmelser gäller för dessa utifrån vad för slags avtal om tjänstepension som instituten tillhandahåller (39 kap. 2 § IL).

4.1.2 Livförsäkringsföretag

Den del av ett livförsäkringsföretags verksamhet som hänför sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning inkomstbeskattas inte. I stället beskattas livförsäkringsföretagen för en schabloniserad avkastning på pensionskapitalet, beräknat enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (39 kap. 3 § IL). Närmare om beräkning av avkastningsskatten, se avsnitt 13.

Egen verksamhet För ett livförsäkringsföretags egen verksamhet, dvs. verksamhet som inte hänför sig till förvaltning av kapital för pensions- och kapitalförsäkringstagarnas räkning, gäller i princip de vanliga reglerna för beräkning av resultatet av näringsverksamheten (prop. 1992/93:187 s. 210). Ett par särbestämmelser finns dock. Skattskyldighet föreligger inte för intäkter i form av influtna försäkringspremier och avdrag får inte göras för utbetalda ersättningar och dylikt.

En gränsdragningsfråga är om en inkomst ska anses hänföra sig till förvaltning av kapital för försäkringstagarnas räkning och därmed vara undantagen från beskattning enligt IL eller inte. Skatterättsnämnden har prövat frågan om så kallad kick-back – inkomst i form av ”rabatt” – som livförsäkringsföretag får från fondbolag ska beskattas enligt IL. Skatterättsnämnden kom fram till att inkomsten ska beskattas enligt IL och uttalar

”Återbetalningen påverkar inte försäkringstagarnas fordran på försäkringsbolaget.

Med hänsyn till att återbetalningarna görs till försäkringsbolaget och till vad som anförts i övrigt kan betalningarna inte anses som en inkomst som hänför sig till tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning.”

Skatteverket delar Skatterättsnämndens bedömning och har begärt fastställelse av förhandsbeskedet, sökande har överklagat förhandsbeskedet (SRN 2010-05-28, 52-09/D).

Sjuk-, olycksfalls- och grupplivförsäkringar Till den del ett livförsäkringsföretags inkomster, premier och utgifter i redovisningshänseende hänför sig till sjuk-, olycksfalls- och grupplivförsäkringar är inkomsten skattepliktig och utgifterna avdragsgilla enligt bestämmelserna i 39 kap. 6–9 §§ IL. Det innebär att även resultatet av kapitalförvaltningen för dessa försäkringar är skattepliktiga enligt IL.

Koncernbidrag Livförsäkringsföretag omfattas av reglerna om koncernbidrag. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att ett rörelsedrivande dotterbolag till ett livförsäkringsföretag har rätt till avdrag för en som koncernbidrag betecknad överföring endast om samma belopp tas upp hos moderbolaget (RÅ 2006 not. 40). Rätt till avdrag för koncernbidrag förutsätter med andra ord att samma belopp tas upp hos mottagaren. Skatterättsnämnden har ansett att vid koncernbidrag i andra riktningen, från ett livförsäkringsföretag till dess rörelsedrivande dotterbolag, har livförsäkringsföretaget avdragsrätt för lämnat koncernbidrag eftersom

bidraget i sin helhet ska tas upp till beskattning hos mottagaren (SRN 2010-09-09, 66-10/D).

4.1.3 Skadeförsäkringsföretag

Skadeförsäkringsföretag beskattas för överskottet av sin försäkringsrörelse, inklusive kapitalförvaltningen. Resultatet beräknas enligt i huvudsak samma regler som för andra företag, med undantag av de tillägg som finns i 39 kap. 6–9 §§ IL.

Det som är speciellt för skadeförsäkringsföretagen är att de får göra avdrag för bl.a. ökning av vissa försäkringstekniska avsättningar, ökning av säkerhetsreserv och för utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning. Minskning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv ska tas upp som intäkt.

Verksamhet som ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige ska beskattas enligt konventionell metod (39 kap. 2 § tredje stycket samt prop. 2001/02:42 s. 32).

4.1.4 Fördelning av intäktsposter och kostnadsposter

Om ett försäkringsföretag ska dela upp en intäkt- eller kostnadspost mellan olika delar av sin verksamhet, ska fördelningen göras på skäligt sätt (39 kap. 11 § IL). Bestämmelsen har betydelse vid livförsäkringsföretags fördelning av skattepliktig verksamhet enligt IL och sådan verksamhet som beskattas enligt reglerna om avkastningsskatt. Högsta förvaltningsdomstolen har i två avgöranden prövat vad som kan anses utgöra en fördelning på skäligt sätt (RÅ 2010 ref. 8 och RÅ 2010 not. 9). I referatmålet uttalar Högsta förvaltningsdomstolen

”Om flera metoder var för sig uppfyller kravet på att fördelningen ska ske på ”skäligt sätt” bör den av den skattskyldige valda metoden ges företräde. I avsaknad av närmare vägledning faller det sig vidare naturligt att söka ledning i den skattskyldiges redovisning och fördelningen av intäkter och kostnader mellan olika försäkringsgrenar i resultatanalysen eftersom denna fördelning förutsetts återspegla hur olika försäkringsgrenar har bidragit till det samlade resultatet.

Såvitt framgår av utredningen i målet är bolagets metod för fördelning av kapitalavkastningen motiverad av affärsmässiga skäl och förenlig med etablerade försäkringsrättsliga principer. Annat har inte framkommit än att den del av kapitalavkastningen som inte hänförs till

de inkomstbeskattade försäkringsgrenarna i sin helhet har tillskrivits de avkastningsbeskattade.”

4.1.5 ”Övertagande av hela försäkringsbeståndet

Om ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd tas över av ett annat försäkringsföretag, ska det överlåtande företaget inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av överlåtelsen. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation (39 kap. 12 § IL). Tillämpning av kontinuitetsregeln förutsätter att överlåtande och övertagande företag är skattskyldiga i Sverige (prop. 2001/02:42 s. 22).

4.1.6 Övrigt

För försäkringsföretag finns särskilda regler om årsredovisning i Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Ett försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRFL ska behandlas som lagertillgångar. Dessa får, med undantag av bl.a. finansiella instrument, vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet även om de tagits upp till högre värde i räkenskaperna (17 kap. 17 och 18 §§ IL).

Enligt den s.k. utdelningsspärren får det lägre värdet på placeringstillgångarna inte användas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinsten på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen (17 kap. 21 § IL).

4.1.7 Utländska tjänstepensionsinstitut

Det finns särskilda bestämmelser om beskattning av utländska tjänstepensionsinstitut (39 kap. 13 a–13 f §§ IL).

Vad som utifrån IL:s bestämmelser är att anse som ett utländskt tjänstepensionsinstitut regleras i 39 kap. 13 a § IL. Med tjänstepensionsinstitut avses institut som hör hemma inom EES-området och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG om tillsyn av över tjänstepensionsinstitut.

Etableringskravet för institut som kan meddela försäkring som skattemässigt klassificeras som pensionsförsäkring omfattar hela EES-området, se prop. 2007/08:55 s. 54–55.

Det övergripande syftet med den skatterättsliga regleringen är att likställa de skattemässiga förutsättningarna för utländska tjänstepensionsinstitut att bedriva verksamhet i Sverige med

dem som gäller för livförsäkringsföretag och svenska tjänstepensionsinstitut (understödsföreningar och pensionsstiftelser). Skattskyldigheten för utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige ska i enlighet med detta bestämmas utifrån vad för slags avtal om tjänstepension som instituten tillhandahåller (se prop. 2005/06:22 s. 1 39 kap. 13a–13 §§ samt prop. 2005/06:22 s. 32–36).

4.2 Investmentföretag och investeringsfonder

4.2.1 Inledning

Bestämmelserna om investmentföretag och investeringsfonder finns i 39 kap. 14–20 §§ IL.

Investmentföretag och investeringsfonder utgör ett slags mellanhandsägare. Skattereglerna har utformats utifrån en målsättning att åstadkomma neutralitet mellan direkt och indirekt ägande (prop. 1989/90:110 s. 564–566).

4.2.2 Investmentföretag

4.2.2.1 Definition

Med *investmentföretag* avses enligt 39 kap. 15 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening

- som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar,
 - vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och
- som ett stort antal fysiska personer äger andelar i

Uteslutande eller så gott som uteslutande

Kravet på att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ska bestå i värdepappersförvaltning innebär att företaget vid sidan av förvaltningsverksamheten inte kan driva mer än i förhållande till denna helt obetydlig näringsverksamhet utan att förlora sin status som investmentföretag.

En fråga som har aktualiserats är om ett investmentföretags omsättning av värdepapper kan bli så omfattande att företaget anses bedriva handel med värdepapper. I RÅ 2002 ref. 52 anger Högsta förvaltningsdomstolen att någon övre gräns för antalet omplaceringar inte framskymtat i förarbeten eller praxis. Detta innebär däremot inte att ett investmentföretag kan omsätta sitt innehav utan begränsning. Enligt Högsta förvalt-

ningsdomstolens uppfattning är en grundläggande förutsättning för ett investmentföretags verksamhet att syftet med verksamheten är förvaltning och att förvaltande verksamhet bedrivs. I det aktuella fallet fann Högsta förvaltningsdomstolen att en omfattande likviditetsförvaltning i form av köp och försäljning av börsaktier vid sidan av investeringsverksamheten inte förtog företaget dess karaktär av investmentföretag. Likviditetsförvaltningen hade i genomsnitt omfattat något under 20 % av det samlade investeringsbara kapitalet. I SRN 2006-12-22, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 3/07, har frågan om ett investmentföretags handel med derivat som uteslutande uppgavs ske i syfte att säkra värdet på värdepappersportföljen prövats. Enligt SRN förtog derivathandeln inte bolaget dess status av investmentföretag.

Även i RÅ 2008 ref. 14, överklagat förhandsbesked, har investmentföretagsstatusen bedömts. Företaget avsåg att i huvudsak, 80 % av portföljen, placera i räntebärande reverser utställda av företagets dotter- och intresseföretag. Skatterättsnämnden ansåg att det var en godtagbar placeringsform. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet och innebörden av domen är att man vid bedömningen av om företaget uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper och liknande tillgångar inte ska räkna med fordringar på dotter- och intresseföretag, se även RÅ 2007 ref. 85 avseende en liknande frågeställning.

I RÅ 2009 ref. 78, överklagat förhandsbesked, har Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att konvertibla skuldebrev utställda av intresse- och dotterföretag utgör värdepapper vid tillämpning av 39 kap. 15 § IL.

Välfördelat värdepappersinnehav

Frågan om vad som avses med ett ”välfördelat värdepappersinnehav” som erbjuder andelsägarna riskfördelning har i ett antal mål prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. I RÅ 1966 Fi 192 ansågs det inte föreligga ett välfördelat värdepappersinnehav när bolagets tillgångar till övervägande del utgjordes av aktier i dotterbolag. I RÅ 1980 Aa 152 ansågs det inte föreligga någon riskfördelning när ett ömsesidigt ägarförhållande fanns mellan det ägande företaget och de företag som det ägde aktier eller andelar i. I ett icke överklagat förhandsbesked (1997-03-24, se SkatteNytt 1997 s. 726) ansågs att ett innehav av börsaktier inte kunde anses välfördelat när 65–70 % av värdepappersinnehavet skulle utgöras av aktier i tre bolag.

I RÅ 1991 ref. 88 och RÅ 1995 not. 406 (båda förhandsbesked) har Högsta förvaltningsdomstolen som ett led i prövningen av om ett aktiebolag vid inkomsttaxeringen skulle anses vara ett investmentföretag utvecklat vad som krävs för att bolaget genom ett välfördelat värdepappersinnehav ska anses erbjuda aktieägarna riskfördelning.

I Högsta förvaltningsdomstolens dom den 21 december 2010, mål nr 2041-10 (förhandsbesked) ansågs innehav av konvertibla skuldebrev som utgivits av dotter- och intresseföretag vara sådan egendom som kan erbjuda aktieägarna riskfördelning enligt 39 kap. 15 § IL.

**Stort antal
fysiska personer**

Lagtexten anger inte något minsta mått på ”ett stort antal fysiska personer”. Det finns inte heller något krav på att samtliga aktier eller andelar måste ägas av fysiska personer. Att börsnoterade företag som är registrerade vid OMX Nordic Exchange uppfyller detta krav får anses klart. Var gränsen ska dras för företag som inte är börsnoterade är oklart. Det kan nämnas att för att ett företag ska få inregistreras vid OMX Nordic Exchange krävs bl.a. att minst 500 aktieägare vardera äger aktier till ett värde av minst 1000 EURO samt att minst 25 % av aktiekapitalet och minst 10 % av rösterna ägs av allmänheten. I RÅ 1969 Fi 1484 hade bolaget ett åttiototal ägare med ungefär lika stora aktieposter. Kravet på ägarspridning ansågs inte vara uppfyllt. I R78 1:61 skulle bolaget efter nyemission komma att ägas av 740 personer. Att en viss grupp av varandra närstående fysiska personer skulle komma att äga 30–35 % av det totala antalet aktier i bolaget hade ingen betydelse. Ägarspridningen ansågs tillräcklig.

**Tidpunkt för
karaktärsbyte**

I RÅ 2001 ref. 49 (förhandsbesked) har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att de särskilda skattereglerna för investmentföretag ska tillämpas på företagets beskattning fr.o.m. den tidpunkt under beskattningsåret då företaget fått karaktären av investmentföretag.

4.2.2.2 Löpande intäkter

Vid inkomstberäkningen för investmentföretag, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i IL, gäller följande enligt 39 kap. 14 § IL.

1. Kapitalvinster på delägarätter ska inte tas upp och kapitalförluster på delägarätter får inte dras av. När en delägar rätt avyttras och delägar rätten hänför sig till ett skalbolag enligt 25 a kap. 9 IL, eller om det sker återköp enligt 25 a kap.

18 § IL, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst. Detta under förutsättning att delägarrätten hade varit näringsbetingad om investmentföretaget hade varit ett sådant företag som kan inneha näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § IL. Vid bedömningen av om ersättningen ska tas upp gäller bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§ IL.

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 % av värdet på investmentföretagets delägarätter vid beskattningsårets ingång ska tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier ska inte inräknas i underlaget. I underlaget ska inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägarätter på vilka en kapitalvinst hade varit skattefri enligt 25 a kap. 5 § IL om avyttringen skett vid ingången av beskattningsåret och investmentföretaget hade varit ett sådant företag som enligt 24 kap. 13 § IL kunde inneha näringsbetingade andelar. Vid bedömningen om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL.
3. Utdelning som företaget lämnar ska dras av. Sådant utdelning av andelar i ett dotterföretag som avses i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) ska dock inte dras av. Den utdelning som ska dras av enligt punkten 3 ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

Schablonbeskattning av kapitalvinster

Beträffande aktier, konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis och annat som beskattas enligt reglerna i 48 kap. IL om delägarätter, sker således inte en konventionell kapitalvinstbeskattning. I stället inträder en schablonbeskattning. Som intäkt ska 1,5 % av värdet av investmentföretagets delägarätter vid beskattningsårets ingång tas upp. Schablonintäkten 1,5 % gäller för helt år räknat och proportioneras vid kortare eller längre beskattningsår.

De delägarätter som ett investmentföretag tillförts genom fusion med ett konventionellt beskattat dotterbolag omfattas inte av schablonbeskattningen om fusionen ägt rum den 1 januari 1999 eller senare (RÅ 2000 ref. 18). Investmentföretaget är därför skattskyldigt för kapitalvinster på de tillförda delägarätterna i en särskild ”fälla”. Om fusionen i stället ägt rum före den 1 januari 1999 omfattas de tillförda delägarätterna av schablonbeskattningen (RÅ 2001 not. 139).

**Utdelningar,
räntor m.m.**

Erhållna utdelningar är skattepliktiga fullt ut. Avdrag medges dock för lämnad utdelning som investmentföretaget beslutat att dela ut för beskattningsåret. På så sätt ges investmentföretaget möjlighet att eliminera dubbelbeskattningen av intäkterna i företaget.

Även räntor på delägarrätterna beskattas på vanligt sätt. För ränte- och förvaltningsutgifter medges avdrag fullt ut (prop. 1989/90:110 s. 565).

4.2.2.3 Avskattning av investmentföretag

Om ett investmentföretag inte längre uppfyller definitionen som sådant, t.ex. på grund av ändrad verksamhet ska avskattning ske. Avskattning ska dock inte ske när ett investmentföretag upplöses genom likvidation, 39 kap. 16–18 §§ IL.

Avskattningen enligt 17 § avser delägarrätter som schablonbeskattats hos investmentföretaget. Den görs för att kompensera för att det efter karaktärsändringen fortfarande finns realiserade men obeskattade vinster i bolaget som kan lämna avkastning framöver, vilket inte är möjligt i andra bolag. Eftersom investmentföretag i praktiken är enkelbeskattade i och med att utdelning får dras av, behövs ingen avskattning i de fall aktieägaren i företaget sålt sina aktier under året.

Avskattningen innebär att företaget som avskattningsintäkt ska ta upp 16 % av det högsta av marknadsvärdena på de delägarrätter som innehafts av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar eller vid ingången av något av de fem föregående beskattningsåren. Om aktier i investmentföretaget avyttrats under året eller om de innehas av ett annat investmentföretag ska avskattningen inte omfatta den del av avskattningsintäkten som belöper på dessa aktier.

Vid beräkning av avskattningsintäkt ska bortses från andelar och aktiebaserade delägarrätter som inte ska tas upp i underlaget enligt 39 kap. 14 § första stycket 2 IL (SRN 2004-11-15, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 25/04).

De avskattade delägarrätterna ska därefter anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet, 39 kap. 19 § IL.

För andra ägare än ett investmentföretag finns en möjlighet till frivillig avskattning av andelarna i investmentföretaget. Deras aktier anses då avyttrade till marknadsvärdet vid tidpunkten för avskattningen och återköpta för samma pris, 39 kap. 18 § IL.

Avskattningstidpunkten Reglerna för beskattning av investmentföretag gäller så länge företaget har denna karaktär. Efter karaktärsbytet, som sker en viss dag under beskattningsåret, gäller allmänna skatteregler (prop. 1998/99:15 s. 257).

Övrigt Investmentföretag omfattas inte av reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelse, verksamhetsavyttringar eller periodiseringsfonder.

4.2.3 Investeringssonder

Definition Med investeringssond avses värdepappersfond eller specialfond. Investeringssonder är det samlingsnamn som används för värdepappersfonder och specialfonder enligt 1 kap. 1 § punkten 16 lag om investeringssonder.

Gemensamt för värdepappersfonder och specialfonder är bl.a. att det ska vara fråga om en fond vars andelar kan lösas in på begäran av andelsägare och som består av finansiella tillgångar. Den ska ha bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägas av dem som skjutit till kapital, 1 kap. 1 § punkterna 19 och 20 lag om investeringssonder.

Värdepappersfonder är fonder som uppfyller UCITS-direktivets krav och som därigenom får marknadsföras och säljas fritt i övriga länder inom EES. Specialfonder är fonder som på något sätt avviker från reglerna i UCITS-direktivet och som kan sägas motsvara de fonder som tidigare brukade kallas nationella fonder (jfr RÅ 1996 ref. 32). Skillnaden består bl.a. i att specialfonderna även kan vända sig till en särskild angiven och avgränsad krets investerare.

Investeringssonden är inte en juridisk person men behandlas i skattehänseende som en juridisk person (2 kap. 3 § andra stycket IL) och är därmed ett eget skattesubjekt. Enligt 6 kap. 5 § IL är svenska investeringssonder skattskyldiga för tillgångar som ingår i fonden. I 39 kap. 14 § IL finns särskilda regler avseende beskattning av investeringssonder, se nedan.

Delägarna till fonden beskattas för utdelning från fonden, 42 kap. 1 § IL, samt för kapitalvinst vid avyttring av andel i fonden, 48 kap. 2 § IL.

Utländska investeringssonder Med begreppet utländska investeringssonder avses utländska motsvarigheter till svenska investeringssonder, se Skatteutskottets betänkande 2000/01:SkU9 s. 7.

Vid prövningen om en utländsk investeringssond kan anses motsvara en svensk investeringssond är fondens placerings-

inriktning en viktig faktor. I rättsfallen RÅ 2003 not. 67 samt RÅ 2003 not. 160 (förhandsbesked) prövades om de aktuella fonderna kunde placera i fastigheter, vilket inte är möjligt för svenska investeringsfonder. Med hänsyn till placeringsinriktningen ansågs fonderna inte motsvara svenska investeringsfonder.

En utländsk fond inom EU som omfattas av UCITS-direktivet bör anses motsvara en svensk investeringsfond, se RÅ 2006 ref. 38.

Utländska motsvarigheter till svenska investeringsfonder anses som juridiska personer (2 kap. 3 § andra stycket IL samt 2 kap. 2 § IL) och är begränsat skattskyldig i Sverige, 6 kap. 10 a § IL.

Delägare i en sådan fond beskattas på samma sätt som en delägare i en svensk investeringsfond, dvs. endast för utdelning som han erhåller från fonden samt för kapitalvinst vid avyttring av andel i fonden.

Löpande beskattning

Schablonreglerna i 39 kap. 14 § IL för beskattning av investmentföretag gäller också för investeringsfonder med följande undantag. För fonder gäller inte reglerna om skalbolagsbeskattning, 39 kap. 14 § första stycket 1 IL. Inte heller gäller reglerna om att andelar och aktiebaserade delägarätter inte ska ingå i underlaget för beräkning av schablonintäkt om andelarna respektive delägarätterna hade kunnat säljas skattefritt om reglerna i 25 a kap. IL hade tillämpats 39 kap. 14 § första stycket 2 IL. I Skatteverkets skrivelse 2009-03-05, dnr 131 218848-09/111 klargörs att lånade samt fordran på utlånade värdepapper ska ingå i underlaget för schablonberäkning när fonden deltar i en blankningsaffär som löper över ett bokslut. En skuld på ett lånat värdepapper utgör ej ett sådant finansiellt instrument som ska ingå som en avgående post vid beräkning av underlag till schablonbeskattning.

Vidare sägs att värden på optioner samt terminer som ska behandlas som delägarätter och innehas över ett bokslut ska påverka underlaget som tillkommande eller avgående poster vid beräkning av underlaget till schablonbeskattning

Av RÅ 1996 not. 65 framgår att utgifter för courtage som fonden har vid omplaceringar av värdepapper inte utgör direkt avdragsgilla förvaltningsutgifter, utan omfattas av schablonbeskattningen.

Fonden får även dra av utdelning till annan än delägare i fonden (t.ex. en ideell organisation) med högst ett belopp som motsvarar

2 % av fondens värde vid utgången av beskattningsåret, 39 kap. 14 § första stycket 3 IL. Skatterättsligt utgör detta en gåva.

4.2.3.1 Sammanläggning eller delning av investeringsfonder

I 39 kap. 20 § IL regleras att sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 8 kap. 1 § lag (2004:46) om investeringsfonder inte ska leda till uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL.

Skattemässig kontinuitet

Vid en ombildning ska den eller de nya fonderna inträda i den eller de upphörda fondernas skattemässiga situation när det gäller tillgångarnas anskaffningsutgift och annat som påverkar kapitalvinstberäkningen. Skattemässig kontinuitet ska alltså gälla vid ombildningen.

I 39 kap. 20 § tredje stycket. IL regleras också att rätt att dra av och skyldighet att ta upp skatt som avser tiden före ombildningen övergår till den eller de nybildade fonderna.

På delägarnivå

Av 17 kap. 15 § och 48 kap. 18 § IL framgår att en ombildning av en investeringsfond inte heller medför någon omedelbar beskattningskonsekvens för fondens delägare, se SKV 301, avsnitt 30.6.2.

4.3 Kooperativa föreningar

En registrerad ekonomisk förening utgör ett särskilt skattesubjekt, jämför RÅ 1999 ref. 7. Skattereglerna är i stort sett desamma som för aktiebolag. All inkomst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, och föreningen är obegränsat skattskyldig.

Vinst hos ekonomiska föreningar ska i princip dubbelbeskattas. För kooperativa föreningar finns dock sådana lättnader i skattelagstiftningen att de i realiteten kan sägas vara enkelbeskattade. Enkelbeskattningen åstadkoms genom att avdrag medges för kooperativ utdelning i form av lämnade rabatter (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) på medlemmars gjorda köp och försäljningar, 39 kap. 22 § IL. Av 23 § framgår att avdrag även medges, med vissa undantag, för utdelning lämnad i förhållande till gjorda insatser. För s.k. konsumentkooperativa föreningar finns dock ett tak för hur hög utdelning som kan lämnas med avdragsrätt, se vidare under 4.3.2.1. I den mån den kooperativa utdelningen endast innebär inbesparade levnadskostnader, är den skattefri för mottagaren.

4.3.1 Definitioner

Kooperativ förening

I 39 kap. 21 § första stycket. IL anges att med *kooperativ förening* avses en ekonomisk förening som är öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL, och som tillämpar lika rösträtt.

Enligt 3 kap. 1 § EFL får en ekonomisk förening inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för vägran med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak.

Öppenhet

I den tidigare skattemässiga definitionen av kooperativ förening fanns kravet på öppenhet utförligt definierat. I IL definieras kravet på öppenhet genom hänvisningen till EFL, dock med ett tillägg. Om en ekonomisk förening bedriver försäljning till personer som inte uppfyller kraven för inträde i föreningen, ska föreningen nämligen för att anses öppen ge dem samma rätt till återbäring på köpta varor som medlemmarna får, 39 kap. 21 § första stycket. IL.

Enligt 15 § lagen (1987:668) om införande av lagen om ekonomiska föreningar gäller för vissa äldre ekonomiska föreningar som har registrerats före den 1 januari 1953 inte det krav på öppenhet som anges i 3 kap. 1 § EFL. Genom IL:s krav att föreningen ska vara öppen på det sätt som anges i 3 kap. 1 § EFL omfattas dock också dessa äldre föreningar av kravet på öppenhet för att de ska anses som kooperativa vid tillämpningen av IL (prop. 1999/2000:2 s. 455).

Kooperativa föreningars centralorganisationer anses enligt 39 kap. 21 § andra stycket IL som öppna även om de beviljar inträde bara för sådana lokala föreningar som uppfyller centralorganisationens krav på stadgar, skötsel och solidaritet och även om bara ett enda företag inom varje område antas som medlem.

Lika rösträtt

Kravet på lika rösträtt innebär att varje medlem ska ha en röst. En centralorganisation berövas dock inte sin kooperativa karaktär om rösträtten bland dess förstahandsmedlemmar, föreningarna, utövas efter föreningarnas medlemsantal 39 kap. 21 § andra stycket IL.

Medlemsfrämjande förening

En kooperativ förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att verka för att de deltar i ekonomisk verksamhet som en eller flera andra ekonomiska föreningar bedriver, och vars tillgångar till övervägande del består av andelar i den eller de andra föreningarna,

benämns *medlemsfrämjande förening*, 39 kap. 21 a § IL (prop. 1999/2000:88).

4.3.2 Avdragsrätt för lämnade utdelningar

4.3.2.1 Kooperativ utdelning

Avdrag för lämnad utdelning

Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten i den kooperativa verksamheten i form av rabatt (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) i förhållande till gjorda köp eller försäljningar ska dras av, 39 kap. 22 § IL. Dessa former av utdelning brukar med ett gemensamt namn kallas för kooperativ utdelning, se även Skatteverkets skrivelse 131 380744-08/111 angående uttagsbeskattning av kooperativa föreningar vid lämnade rabatter till medlemmar samt RÅ 2010 ref. 63. Avdrag för utdelning ska göras oavsett om mottagaren är medlem i föreningen eller inte (prop. 1983/84:84 s. 194, se även EFL 10 kap. 4 §).

Tidigare gällde att den kooperativa vinsten skulle härröra från ”verksamhet i vilken medlemmarna deltar som avnämare eller leverantörer” (prop. 1983/84:84 s. 166). Numera godtar man även avdrag i de fall utdelning finansierats med beskattade vinstmedel och även i sådana fall där vinst uppkommit vid försäljning av kapitaltillgångar som ingått i den kooperativa verksamheten (prop. 1996/97:163 s. 38).

Även vinstmedel som skapats genom koncernbidrag från dotterföretag får räknas in i den kooperativa vinsten. En förutsättning för detta bör dock vara att dotterföretaget bedriver en verksamhet som skulle ha räknats till föreningens kooperativa verksamhet om föreningen hade bedrivit den i egen regi (RÅ 1999 ref. 29). Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämmande verksamhet bör inte hindra avdrag så länge den kooperativa verksamheten är dotterföretagets huvudsakliga verksamhet. Om föreningens dotterföretag i sin tur har ett eller flera helägda dotterföretag och något av företagen inom denna grupp lämnar koncernbidrag till föreningen, bör det nu berörda verksamhetskravet tillämpas på underkoncernen som helhet (RÅ 1999 ref. 29).

Begränsat avdrag om mottagarens levnadskostnader minskar

Om en förening har medlemmar för vilka den kooperativa utdelningen är skattefri enligt 42 kap. 14 § IL (dvs. utdelningen innebär att den skattskyldiges levnadskostnader minskar) är avdragsrätten för utdelning maximerad till visst högsta belopp, såvida det inte är fråga om endast enstaka sådana medlemmar, 39 kap. 22 § andra stycket IL. Avdrag medges i sådana fall med högst 80 % av statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerad med summan

Mottagarens beskattning

av medlemmarnas omsättning med föreningen. Vid beräkningen av medlemmarnas omsättning med föreningen medräknas även medlemmarna i en medlemsfrämjande förening som har andelar i den utdelande föreningen.

För mottagaren är utdelningen normalt i sin helhet skattefri, 42 kap. 14 § IL. Detta gäller dock under förutsättning att mottagaren skulle ha beskattats för utdelningen i inkomstslaget kapital.

Om en mottagare som bedriver enskild näringsverksamhet uppbär utdelning i förhållande till köp (rabatt) eller försäljning (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten, ska utdelningen räknas som inkomst i näringsverksamheten – även om andelen i föreningen inte utgör en tillgång i näringsverksamheten, 13 kap. 9 § IL. I dessa fall är utdelningen snarast att se som en prisjustering, vilken ska påverka resultatet.

I de fall andelen i den kooperativa föreningen utgör en näringsbetingad andel hos mottagaren omfattas utdelning på andelen inte av reglerna i 24 kap. 13–22 §§ IL om skattefria utdelningar, om utdelningen utgått i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av enligt 39 kap. 22 § IL, se 24 kap. 12 § första stycket. 1 IL.

4.3.2.2 Lämnad utdelning på medlemsinsatser och förlagsinsatser

Kooperativa föreningar ska, enligt 39 kap. 23 § IL, dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatser enligt EFL (insatsutdelning). Avdrag medges även om utdelning lämnas i förhållande till insatser som tillgodoförts genom insatsmission enligt 10 kap. 2 a § EFL, se prop. 2003/04:22. Begreppet insatser omfattar såväl insatser som tillgodoförts genom insatsmission (som blir en del av medlemsinsatserna), inbetalda medlemsinsatser som förlagsinsatser. De sistnämnda räknas till föreningens bundna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital.

I fråga om utdelning på andra insatser än förlagsinsatser medges dock inte avdrag till den del utdelningen tillfaller någon hos vilken utdelningen enligt reglerna i 24 kap. 17 § IL inte är skattepliktig. (Något motsvarande undantag finns inte beträffande utdelning på förlagsinsatser eftersom sådan utdelning inte undantas från beskattning, se 24 kap. 12 § första stycket 2 IL.) Om denna del av utdelningen uppgår till högst 10 % av utdelningen på annat än förlagsinsatser ska dock utdelningen i sin helhet dras av, 39 kap. 23 § IL. För medlems-

främjande föreningar gäller att utdelning får dras av bara om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på insatser. Vad gäller begreppet ”stort antal” hänvisas i förarbetena (prop. 1999/2000:88 s. 26 ff.) till definitionen av investmentföretag, se närmare under avsnitt 4.2.2.1. Sådan utdelning som en medlemsfrämjande förening ska dra av enligt 39 kap. 23 § IL omfattas inte av bestämmelserna i 24 kap. 13–22 §§ IL om skattefrihet för utdelning, se 24 kap. 12 § första stycket 2 IL.

Vad som tillgodoförts som medlemsinsats vid en insatsmission ska inte anses utgöra utdelning till medlemmen, 42 kap. 21a § IL. Föreningen ska dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsmission det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår, 39 kap. 24 a § IL. Att föreningen medges avdrag vid denna tidpunkt beror på att medlemmen enligt 44 kap. 5 § IL anses ha avyttrat andelen när denne avgår ur föreningen. En eventuell kapitalvinst beskattas då hos medlemmen och normalt i inkomstslaget näringsverksamhet (jfr 13 kap. 2 § och 7 § andra stycket 5 strecksatsen IL). Härigenom åstadkoms att beskattning sker på delägarnivån och inte i föreningen.

**Central-
organisation**

Om en ekonomisk förening, direkt eller indirekt, är centralorganisation för kooperativa föreningar ska centralorganisationen, även om den inte är kooperativ enligt 39 kap. 21 § IL, dra av utdelning på förlagsinsatser, 39 kap. 23 § andra stycket IL.

**Tidpunkt för
avdrag**

Sådan kooperativ utdelning och insatsutdelning som ska dras av enligt 39 kap. 22–23 §§ IL ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser, 39 kap. 24 § IL. Utdelningen ska alltså dras av det beskattningsår som den hänför sig till och inte det år den beslutas.

Övrigt

En ekonomisk förenings utgifter i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för föreningens förvaltning ska dras av enligt 16 kap. 8 § IL, se närmare SKV 302, avsnitt 8.8.

4.4 Privatbostadsföretag

Särskilda bestämmelser om beskattning av privatbostadsföretag (tidigare s.k. äkta bostadsföretag) finns i 39 kap. 25–27 §§ IL.

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

Definition

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

De flesta privatbostadsföretag är bostadsrättsföreningar. Bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag, som uppfyller ovanstående krav, benämndes förr ”äkta” bostadsrättsförening/bostadsföretag. Motsvarande företag som inte uppfyllde kraven benämndes ”oäkta” bostadsrättsförening/bostadsföretag.

Frågan om ett bostadsföretag utgör ett privatbostadsföretag har inte betydelse bara för företagets beskattning utan också för hur deras medlemmar/delägare ska beskattas. För ”oäkta bostadsföretag” räknas samtliga inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet, och utdelning på en delägar rätt i ett sådant företag är skattepliktig för ägarna. Även bostadsförmån räknas som utdelning. För ägare av privatbostadsrätt är värdet av hyresförmån skattefri. Frågan har också betydelse för om det kan föreligga möjlighet att under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av hela eller del av kapitalvinsten som uppkommer vid avyttring av en bostadsrätt, jfr SKV 301, avsnitt 29.2.

Gränsdragning

Hur gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och annat bostadsföretag (”äkta respektive oäkta bostadsföretag”) ska göras behandlas i Skatteverkets allmänna råd om gränsdragningen mellan privatbostadsföretag och oäkta bostadsföretag samt beskattning av oäkta bostadsföretag och dess medlemmar, SKV A 2008:25.

Kvalificerad verksamhet

Den användning av fastighet/fastigheter som uppfyller kraven som ställs i 2 kap. 17 § IL kallas ”kvalificerad användning”. Till denna räknas bostadslägenheter som upplåts med bostads-

rätt till fysiska personer. Gemensamma utrymmen som har ett naturligt samband med bostaden kan ingå i den kvalificerade användningen även om ytorna inte ingår i lägenheternas bostadsyta. Sådana gemensamma utrymmen kan vara t.ex. hobbylokal, tvättstuga, källarförråd, bastu samt enklare lokal för föreningens förvaltning.

Ett företag räknas som ett privatbostadsföretag om det till minst 60 % bedriver kvalificerad verksamhet. För att ett privatbostadsföretag ska anses föreligga bör krävas att företagets fastighet inrymmer minst tre bostadslägenheter. När man beräknar hur stor del av verksamheten som är kvalificerad utgår man ifrån en fördelning av taxeringsvärdet i förhållande till hyresvärdena på fastigheten. Med hyresvärden avses bruksvärdehyra för bostäder och marknadshyra för lokaler, dvs. samma värderingsnormer som ligger till grund för fastighetstaxeringen.

Garage som upplåts av bostadsrättsföreningen till en medlem kan utnyttjas antingen genom en separat hyresupplåtelse eller ingå i bostadsupplåtelsen. Användningen ska i bägge fallen räknas med i den kvalificerade användningen. Det avgörande är att upplåtelsen sker av privatbostadsföretaget till medlem/delägare som är fysisk person och som innehar en bostad som upplåts med bostadsrätt i föreningen.

I Skatteverkets allmänna råd anges att bedömningen av frågan om ett bostadsföretag är att anses som privatbostadsföretag eller inte bör hänföras till förhållandena vid beskattningsårets utgång samt att företaget i tveksamma fall bör anses som privatbostadsföretag. Detta innebär att om företagets verksamhet ett enstaka år passerar 60 %-gränsen åt något håll ändras som regel inte företagets skattemässiga karaktär.

Ett bostadsföretag som vid sidan av verksamheten att bereda bostäder åt medlemmarna/delägarna bedrivit verksamhet i mer än ringa omfattning anses inte som privatbostadsföretag (prop. 1957:37 s. 19 samt RÅ 1999 not. 246).

Ett företag där alla lägenheter har upplåtits med bostadsrätt och som ursprungligen har klassificerats som ett privatbostadsföretag bör även fortsättningsvis behålla denna karaktär oavsett förändringar i externa hyresnivåer. Detta under förutsättning att det inte har skett någon fysisk eller ekonomisk omdisponering så att årsavgifter och andelsvärden eller motsvarande inte längre återspeglar den ursprungliga fördelningen mellan bostäder och lokaler.

Frågor om hur gränsdragningen görs behandlas också i Skatteverkets broschyr ”Skatteregler för bostadsrättsföreningar och deras medlemmar”, SKV 378 utgåva 7.

4.4.1 Inkomster och utgifter hänförliga till fastigheten

Från och med 2008 års taxering gäller att ett privatbostadsföretag, i fråga om fastighet i Sverige, inte ska ta upp inkomster eller dra av utgifter hänförliga till fastigheten, 39 kap. 25 § IL. I jämförelse med de tidigare reglerna innebär de nya reglerna att någon schabloninkomst från fastigheten inte ska tas upp och att avdrag inte medges för tomträttsavgäld och räntor som är nedlagda i fastigheten.

För företag med brutet räkenskapsår som påbörjats före ingången av 2007 gäller dock övergångsvis äldre regler, se avsnitt 4.4.3 i 2010 års handledning. Om privatbostadsföretaget har andra inkomster än sådana som kommer från fastigheten sker beskattningen enligt vanliga regler i inkomstslaget näringsverksamhet, se nästa avsnitt.

I SRN 2008-02-12, dnr 66-07/D har fråga, fråga 2, ställts om ett bostadsföretag som övergår till att vara ett privatbostadsföretag ska uttagsbeskattas i enlighet med 22 kap. 5 § 2 IL för inkomster från fastigheten med hänsyn till reglerna i 39 kap. 25 § IL. SRN besvarade frågan nekande. Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket och Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet, RÅ 2008 ref. 65. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar även att någon uttagsbeskattning vid karaktärsbytet inte ska ske oavsett slag av tillgångar. Skatteverket har i skrivelse 2007-06-04, dnr 131 321986-07/111, angett att utgifter för bostadsrätten anses hänförliga till fastigheten.

4.4.2 Beskattning av andra inkomster

Privatbostadsföretaget kan vid sidan av fastighetsupplåtelsen ha inkomst av verksamhet som bedrivs i ringa omfattning, t.ex. matservering, café eller motionsanläggning. Sådana inkomster beskattas enligt vanliga regler i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalinkomster

Frågan om ränteintäkter ska beskattas hos ett privatbostadsföretag har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen 2010-12-29, mål nr 2870 (förhandsbesked). Den aktuella föreningen hade erhållit 27 580 kr i ränta på sparkonto, vilket avsåg placering av föreningens likvida medel. Högsta förvaltningsdomstolen anger i sina domskäl att bostadsrättsföreningen inte ska beskattas för de i målet aktuella ränteinkomsterna till den

del de är hänförliga till föreningens fastighet. Något närmare preciserat besked kunde inte Högsta förvaltningsdomstolen lämna på grund av att underlag saknades för en sådan bedömning.

Enligt Skatteverkets bedömning är ränta på konto i bank skattebefriad till den del ränteinkomsten kan anses vara hänförlig till föreningens fastighet. Detta får normalt anses vara fallet om räntan härrör från hyror och årsavgifter som medfört tillfälliga likviditetsöverskott samt likviditetsöverskott till följd av att företaget avsatt medel för framtida reparationer och underhåll av fastigheten. Ränteinkomster som inte har samma anknytning till föreningens fastighet är på samma sätt som kapitalvinster och rörelseinkomster etc. skattepliktiga på vanligt sätt i inkomstslaget näringsverksamhet. En bedömning får ske utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.

Del i samfällighet

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en annan samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, dvs. en samfällighet som inte utgör ett eget skattesubjekt, ska fastighetens andel av inkomster och utgifter i samfällighetens verksamhet tas upp respektive dras av hos privatbostadsföretaget, 39 kap. 26 § IL. De fastigheter som här åsyftas är bl.a. gemensamhetsanläggningar, oavsett om de förvaltas av en juridisk person eller inte.

Det är samfällighetens inkomster och utgifter som ska fördelas och inte resultatet.

Det som ska beskattas hos delägarna är deras andelar av samfällighetens löpande avkastning av kapital, dock bara till den del den överstiger 600 kr. Även kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer i samfälligheten ska tas upp respektive dras av hos delägaren.

Utdelning från samfällighet som utgör skatte- subjekt

Om privatbostadsföretagets fastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket. IL ska utdelning från samfälligheten tas upp av privatbostadsföretaget enligt 39 kap. 27 § IL. De samfälligheter som här avses är marksamfälligheter och regleringssamfälligheter som utgör särskild taxeringsenhet och förvaltas av en svensk juridisk person (samfällighetsförening). Sådana samfälligheter utgör egna skatte- subjekt och är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Övrigt

Eftersom privatbostadsföretag beskattas enligt särskilda regler undantas sådana företag från en del regelsystem som finns för andra företag. Privatbostadsföretag omfattas t.ex. inte av

Fastighetsskatt

reglerna om koncernbidrag, underprisöverlåtelser, verksamhetsavyttringar och periodiseringsfonder.

Privatbostadsföretag är skattskyldiga till fastighetsskatt, se SKV 301, avsnitt 40.4. Fastighetsskatten är inte avdragsgill hos företaget.

4.5 Sambruksföreningar

Sambruksföreningar är en form av ekonomisk förening som bedriver jordbruk eller trädgårdsnäring för medlemmarnas gemensamma räkning, lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

De lönetillägg och liknande ersättningar som en sambruksförening lämnar till en medlem eller någon annan med hänsyn till resultatet av verksamheten ska, enligt 39 kap. 28 § IL, dras av.

4.6 Samfälligheter

Samfälligheter som, enligt 6 kap. 6 § första stycket IL, utgör skattesubjekt ska dra av utdelning som lämnas till delägarna 39 kap. 29 § IL.

4.7 Sparbankernas säkerhetskassa

Bidrag som en sparbank lämnar till Sparbankernas säkerhetskassa ska dras av hos sparbanken och tas upp av säkerhetskassan. Utdelning som säkerhetskassan lämnar till sparbankerna ska dras av, 39 kap. 30–31 §§ IL.

5 Koncernbidrag och koncernavdrag

5.1 Gemensam inledning

Koncernen utgör inte skattesubjekt i Sverige utan varje enskilt bolag utgör ett självständigt skattesubjekt. För att valet av organisationsform – ett företag eller flera företag i en koncern – inte ska styras av skattemässiga överväganden finns i 35 kap. IL särskilda regler som under vissa förutsättningar medger att inkomster förs över från ett svenskt företag till ett annat genom koncernbidrag Bl.a. krävs ett ägande om mer än 90 %, varför de associationsrättsliga definitionerna av koncernbegreppet inte har någon betydelse för möjligheten att ge och ta emot koncernbidrag med avdragsrätt. I detta kapitel används för enkelhetens skull ändå begreppet koncern. Om de formella förutsättningarna för koncernbidrag föreligger behandlas bidraget som en avdragsgill omkostnad hos givaren och som en skattepliktig intäkt hos mottagaren. Syftet med reglerna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda bolag.

Koncernbidragsreglerna förutsätter att mottagaren beskattas för koncernbidraget i Sverige. EU-domstolen har i en dom beträffande det brittiska bolaget Marks & Spencer, vid prövning av de engelska reglerna om s.k. koncernavdrag för förluster, funnit att det strider mot etableringsfriheten inom EU att i alla lägen utesluta möjlighet för sådant avdrag (EU-domstolen 2005-12-13, mål C-446/03). Målet gällde det brittiska moderbolagets rätt att erhålla koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag. I en annan dom fann EU-domstolen att det finska koncernbidragssystemet inte stred mot etableringsfriheten (EU-domstolen 2007-07-18, mål nr C-231/05, Oy AA). Här gällde frågan om ett finskt dotterbolag hade rätt att dra av koncernbidrag lämnat till ett utländskt moderbolag.

Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde den 11 mars 2009 tio förhandsbesked som behandlade avdragsrätten för koncernbidrag som lämnats till utländska bolag (domarna berörs närmare nedan i avsnittet om koncernavdrag). Domstolen fann med stöd av Marks & Spencerdomen bl.a. att avdragsrätt för koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett dotterbolag inom EES-området kan föreligga om det finns kvarvarande outnyttjade förluster i dotterbolaget efter det att det upplösts genom likvidation.

Vad gäller koncernbidrag från svenska dotterbolag till utländska moderbolag eller till utländska systerbolag vägrade Högsta förvaltningsdomstolen avdrag med stöd av Oy AA-domen.

Högsta förvaltningsdomstolens domar visade att det även efter EU-domstolens dom i Oy AA-målet finns situationer då de svenska koncernbidragsreglerna kan stå i strid med EU-rätten. Detta har föranlett lagstiftaren, som tidigare gjort en annan bedömning, att ingripa.

Från och med den 1 juli 2010 har vi därför nya regler om *koncernavdrag*. Dessa regler återfinns i ett helt nytt kapitel, 35a kap. IL. Reglerna, som kommer att redogöras för senare i detta avsnitt, innebär att ett svenskt moderföretag kan göra avdrag för en slutlig förlust hos ett utländskt dotterföretag inom EES-området sedan detta har likviderats.

Efter det att koncernavdragsreglerna trädde i kraft bedöms de nuvarande reglerna om koncernbidrag inte längre stå i strid med EU-rätten. De nya reglerna om koncernavdrag kommer att erbjuda en möjlighet till avdrag för utländska förluster i de situationer som krävts av Högsta förvaltningsdomstolen (prop. 2009/10:194 s. 20 f.).

5.2 Koncernbidrag

5.2.1 Allmänt om koncernbidrag

Lämmandet av koncernbidrag innebär en renodlad inkomstöverföring mellan två koncernföretag. Inkomstöverföringen är vederlagsfri. Koncernbidrag utgör inte ersättning för tjänster eller varor som tillhandahållits givaren. Inkomstöverföringen svarar med andra ord inte mot prestationer. Bestämmelserna om koncernbidrag regleras uteslutande i skattelagstiftningen. Om koncernbidrag lämnas från dotterbolag till moderbolag krävs bolagsrättsligt att det ryms inom utdelningsbara medel.

I det fall koncernbidrag går från moderbolag till dotterbolag är det oklart om det krävs att det ryms inom utdelningsbara medel (jfr RÅ 1998 ref. 6).

Det finns inga skattemässiga begränsningar av bidragets storlek, det får t.o.m. vara så stort att förlust uppkommer hos givaren. Det föreligger inte något hinder mot att ett företag under samma beskattningsår både tar emot och ger koncernbidrag.

Det föreligger inte något krav på att koncernbidrag utbetalas kontant när det lämnas för att det ska utgöra en avdragsgill kostnad hos givaren. Det är tillräckligt att det uppstår en skuld hos givaren och en fordran hos mottagaren. Det krävs för avdrag att det skett en verklig värdeöverföring (RÅ 1999 ref. 74 och RÅ 2001 ref. 79). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1998 ref. 6 slagit fast att det för rätten till avdrag för koncernbidrag saknar betydelse hur redovisningen av koncernbidraget görs i redovisningen. Redovisningen har bara betydelse som bevis för att en faktisk värdeöverföring gjorts. I RÅ 2004 not. 122 medgavs avdrag för koncernbidrag utan hinder av att koncernbidraget återfördes i form av aktieägartillskott. Detta motiverades med att transaktionerna skulle bedömas var för sig, innebärande att en värdeöverföring ansågs ha skett.

I RÅ 1989 ref. 31 har behandlats det fall då ett dotterbolag lämnat ett koncernbidrag till moderbolaget samtidigt som detta lämnat ett aktieägartillskott till dotterbolaget. Omständigheterna i målet var följande.

X AB var under hela år 1985 ett helägt dotterbolag till Y AB. I X AB:s självdeklaration 1986 redovisades underskott av rederirörelse på ca 34 Mkr. Av underskottet utgjorde 30 mnkr koncernbidrag som lämnats till moderbolaget. I deklarationen redovisade X AB en skattefri intäkt i form av ett aktieägartillskott på 30 mnkr från moderbolaget. Aktierna i X AB såldes i december 1986 till ett tredje företag.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de formella villkoren för att X AB skulle få avdrag för koncernbidrag var uppfyllda. Därefter behandlades frågan om ytterligare krav bör ställas, som t.ex. att ett koncernbidrag inte får finansieras genom utdelning eller aktieägartillskott eller att bidraget inte får öka ett redan i utgångsläget befintligt underskott hos givaren. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att generella begränsningar av detta slag skulle innebära en inskränkning i möjligheten att genom koncernbidrag utjämna underlaget för inkomstskatt som går utöver lagtextens lydelse. Avdraget för

koncernbidrag kunde därför enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte underkännas på den grunden att det använts för att erhålla skatteförmåner. Däremot fann domstolen att lagen mot skatteflykt var tillämplig, eftersom transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka enligt domstolen fick antagas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i AB X, framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen för AB X.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked prövat om det koncernbidrag som ett helägt dotterbolag (DB) lämnar till sitt moderbolag (MB) ska anses utgöra en avdragsgill omkostnad för DB utan hinder av att detta erhåller aktieägartillskott eller redovisar ett underskott till följd av det lämnade koncernbidraget. Avsikten var att MB det efterföljande året skulle avyttra aktierna i DB externt. Högsta förvaltningsdomstolen fann även här att skatteflyktslagen var tillämplig (RÅ 2000 ref. 21 II).

Skatteverket har i skrivelse 2007-06-14, dnr 131 402279-07/111, bedömt konsekvenserna för mottagarens taxering när avdrag för koncernbidrag har vägrats med stöd av lagen mot skatteflykt. Enligt Skatteverkets bedömning ska mottagaren av bidraget i sådant fall inte ta upp bidraget på den grunden att bidraget utgör ett koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Om bidraget ska beskattas på någon annan grund får prövas från fall till fall.

Det kan nämnas att frågan om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt har betydelse även för tillämpningen av vissa andra bestämmelser. För att en underprisöverlåtelse ska kunna göras krävs i vissa fall att förutsättningarna för koncernbidrag mellan överlåtare och förvärvare är uppfyllda (23 kap. 17 § IL). Samma krav aktualiseras i reglerna om kommissionärsförhållanden (36 kap. IL). I 37 kap. IL och i 40 kap. IL finns regler som inskränker rätten för s.k. underskotts företag att kvitta mottagna koncernbidrag mot gamla underskott.

5.2.2 Skattemässig behandling av koncernbidrag

I 35 kap. 1 § 1 stycket IL anges att koncernbidrag ska dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i kapitlet är uppfyllda. Enligt 35 kap. 3 § 2 IL är en förutsättning för att koncernbidraget ska dras av hos givaren att såväl givaren som mottagaren redovisar beloppet öppet i deklarationen. Nämda regel innebär i praktiken att det finns en valfrihet för givaren att bestämma om bidraget ska dras av eller inte (prop. 1999/2000:2 s. 423). Vidare har Högsta

förvaltningsdomstolen i RÅ 2006 not. 40 fastslagit att en givare får avdrag för utgivet koncernbidrag endast i den mån mottagaren tar upp motsvarande belopp till inkomstbeskattning. Mottagaren var i rättsfallet ett livförsäkringsföretag vars verksamhet nästan uteslutande beskattades enligt reglerna i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

I 35 kap. 1 § andra stycket IL slås fast att med koncernbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster. Vederlag för varor eller tjänster omfattas därför inte av reglerna om koncernbidrag.

5.2.2.1 Definitioner

Svenska företag

Enligt 35 kap. 2 § IL avses med *moderföretag* i detta kapitel

”ett företag som äger mer än 90 % av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som är

- ett svenskt aktiebolag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt dotterföretag* avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket”.

Europabolag

Inom EU finns även associationsformen europabolag. Enligt 2 kap. 4 § IL ska ett europabolag räknas som aktiebolag. Härav följer att ett europabolag med säte i Sverige ska betraktas som ett svenskt aktiebolag.

Utländska företag

Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES (dvs. EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i 35 kap. IL ska behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som ska anses ha

hemvist i en utländsk stat inom EES enligt skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till (35 kap. 2 a § IL).

Koncernbidrag mellan svenska bolag med utländskt moderbolag kan även vara godtagbart till följd av diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal (se bl.a. RÅ 1996 ref. 69 och RÅ 1998 ref. 49).

5.2.2.2 Generella förutsättningar för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla

I 35 kap. IL ställs det upp ett antal förutsättningar, som samtliga måste vara uppfyllda, för att koncernbidrag ska få skatterättslig verkan. Dessa är olika beroende på i vilket förhållande givande och mottagande företag står till varandra.

Mer än 90 % av andelarna

En första förutsättning för att koncernbidrag ska behandlas som en avdragsgill kostnad hos givaren resp. en skattepliktig intäkt hos mottagaren är att det är fråga om ett kvalificerat koncernförhållande, vilket här innebär att moderföretaget ska äga mer än 90 % av andelarna i dotterföretaget (s.k. helägt dotterföretag). Det är antalet andelar i dotterföretaget som är avgörande och inte röstetalet. Anledningen till att gränsen sattes till mer än 90 % torde vara att moderbolaget vid ett så stort aktieinnehav enligt 1944 års aktiebolagslag hade rätt att tvångsinlösa resterande del av aktierna och därigenom kunna bli ende ägare till aktierna.

I RÅ 2002 ref. 24 innebar ett avtal mellan aktieägarna i ett bolag att en av aktieägarna, ett bolag, genom en riktad nyemission skulle komma att äga drygt 90 % av aktierna medan övriga aktieägare förvärvade konvertibla skuldebrev. Efter konvertering av skuldebreven skulle aktierna komma att ägas i samma proportioner som före nyemissionen. Syftet med åtgärderna var att öppna möjlighet att lämna koncernbidrag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att förfarandet i målet visserligen innebar att de formella förutsättningarna för koncernbidrag vad gäller ägarförhållanden var uppfyllda efter nyemissionen, men att det inte medförde att det bolag som kom att äga mer än 90 % av aktierna och det ägda bolaget framstod som en enda skattskyldig utan att verksamheten även i fortsättningen hade karaktären av samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Av partsöverenskommelsen framgick att någon reell ägarförändring inte hade varit åsyftad. Högsta förvaltningsdomstolen fann att lagen mot skatteflykt var tillämplig.

5.2.2.3 Specifika förutsättningar för koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

I 35 kap. 3 § IL uppställs följande ytterligare sex förutsättningar, som samtliga måste uppfyllas för att koncernbidrag ska kunna ges med avdragsrätt mellan moderföretag och helägt dotterföretag.

1 Vissa företag kan inte utnyttja koncernbidragsreglerna

Varken givare eller mottagare får vara ett privatbostadsföretag eller ett investmentföretag.

Vad som är privatbostadsföretag behandlas i avsnitt 4.4. Motvarande information om investmentföretag finns i avsnittet 4.2.

2 Samma års taxering och öppet

Givarens och mottagarens räkenskapsår behöver inte sammanfalla. Däremot måste både givaren och mottagaren redovisa bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering (35 kap. 3 § 2. IL).

Bestämmelsen om att koncernbidrag ska redovisas vid samma års taxering har tillkommit för att förhindra att beskattningen av koncernens vinster genom överföringar förskjuts ett år framåt. Detta skulle kunna ske om givaren och mottagaren hade beskattningsår som inte skulle taxeras samtidigt.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom prövat om lämnade respektive mottagna koncernbidrag ska redovisas över resultaträkningen hos respektive företag för att kunna godtas i skattehänseende. I målet skulle koncernbidraget redovisas genom bokföring mot eget kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt för koncernbidrag beroende av viss bokföringsmässig redovisning av dessa överföringar (RÅ 1998 ref. 6, fhb).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat mål prövat om det kan godtas att koncernbidrag i stället för bruttobelopp endast redovisas med nettobelopp i fall där mottagaren i viss form återför viss del av uppbyggt koncernbidrag till givaren. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avdrag för koncernbidrag kunde medges utan hinder av att koncernbidraget och den återförda s.k. kapitaldelen inte redovisas var för sig i bolagets bokföring utan endast med nettobeloppet med beteckningen ”intern skatt”. Detta under förutsättning att övriga förut-

sättningar för rätt till avdrag för koncernbidrag var uppfyllda samt att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklaration kan visa detta (RÅ 1999 ref. 74, jfr RÅ 2001 ref. 79).

En fråga som inte direkt berörs i lagtexten är när förmögenhetsöverföring mellan givare och mottagare av koncernbidraget senast ska ha skett. Kammarrätten i Stockholm har i en dom den 15 mars 2005 funnit att förmögenhetsöverföring måste ha skett senast vid tidpunkten för ordinarie bolagsstämma (KRNS 2005-03-15, mål nr 2883-04, se Skatteverkets rättsfallssamling nr 6/05).

3 Dotterföretaget helägt under hela beskattningsåret

Dotterföretaget ska ha varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag (35 kap. 3 § 3 IL).

Avsikten med villkoret att dotterföretag som lämnar eller mottar bidrag ska ha varit ägt till mer än 90 % av andelarna under hela beskattningsåret för både givare och mottagare eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag är att förhindra att ett företag, som har stora vinster under löpande verksamhetsår, ska kunna köpa andelar i ett förlustföretag och genom koncernbidrag kvitta resultaten mot varandra. Endast vinster respektive förluster från verksamheten inom koncernen får utnyttjas för att kvitta mot resultatet. Villkoret innebär att ett bolag, med kalenderår som räkenskapsår, måste ha förvärvat dotterbolaget senast den 31 december föregående år för att koncernbidrag ska kunna ges med avsedd verkan. Konsekvensen av regeln är att det, när ett bolag träder in i eller lämnar en koncern, uppstår ett räkenskapsår under vilket bolaget varken kan ge eller ta emot koncernbidrag utom när ett dotterbolag har bildats av moderbolaget under året. I det fallet har dotterbolaget varit helägt sedan det började bedriva näringsverksamhet av något slag.

Skatteverket har tidigare bedömt att ett externt förvärv av ett nybildat ”vilande” aktiebolag (s.k. lagerbolag) kan uppfylla kravet på att dotterbolaget ska ha varit helägt sedan det började bedriva näringsverksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen har dock i ett förhandsbeskedsärende slagit fast att ett aktiebolag påbörjat näringsverksamhet senast vid bolagets registrering, eftersom bolaget då har betalningen för aktierna i bolaget att förvalta (RÅ 2006 ref. 58). Med anledning härav har Skatteverket utkommit med en skrivelse 2006-12-04, dnr 131

695220-06/111, som innefattar en ändrad bedömning i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens dom. Enligt särskild tillämpningsinformation, dnr 131 744103-06/111, ska denna ändrade bedömning inte tillämpas på företagsförvärv som skett innan Högsta förvaltningsdomstolens dom avgavs. Genom en lagändring har koncernbidragsreglerna ändrats så att det blir möjligt att med skatterättslig verkan lämna koncernbidrag till och från ett lagerbolag som förvärvats under året. Lagtekniskt har detta skett genom att ordet ”näringsverksamhet” i 35 kap. 3 § 3 IL ändrats till ”verksamhet”. Denna ändring trädde i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Enligt 35 kap. 7 § IL kan koncernbidrag ges efter koncern-interna överlåtelse av dotterbolagsaktier vid oförändrade ägarförhållanden, se avsnitt 5.4.

Att ett dotterbolag trätt i likvidation förändrar inte möjligheten att ge och ta emot koncernbidrag med avdragsrätt för givaren, eftersom dotterbolaget även under likvidationen ägs av moderbolaget.

Enligt ett förhandsbesked har ett dotterbolagets fasta driftställe i Sverige kvar avdragsrätten för koncernbidrag till sitt svenska moderbolag även det år det fasta driftstället upphör ifall dotterbolaget är hemmahörande inom EES (SRN 2010-03-31, 147-09/D, ej överklagat).

Det kan påpekas, att möjligheten att efter ett ägarbyte utnyttja underskott hänförligt till tidigare beskattningsår är begränsad genom bl.a. en särskild koncernbidragsspärr, se avsnitt 7.5.2.

4 Mottagaren får inte ha hemvist i en främmande stat

Mottagare får inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat utom i de fall som avses i 35 kap. 2 a § andra meningen IL (dvs. där mottagaren – om denne är ett sådant svenskt företag som anges i 35 kap. IL – ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till) (35 kap. 3 § 4 IL).

5 Inte undantagen från beskattning

Näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till får inte vara undantagen från beskattning i Sverige genom ett skatteavtal (35 kap. 3 § 5 IL).

6 Särskilt om bidrag från dotterföretag till moderföretag

Vid koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag krävs det att moderföretaget skulle vara frikallat från skattskyldighet för utdelning som under beskattningsåret hade uppburits från dotterföretaget. Regeln har ett starkt samband med reglerna i 24 kap. 12–22 §§ IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. I de fall kedjebeskattningen upprätthålls ska det inte vara möjligt att kringgå denna genom koncernbidrag. Regeln innebär att om aktierna eller andelarna i dotterföretaget utgör lagertillgångar eller kapitalplaceringstillgångar kan dotterföretaget inte med avdragsrätt ge koncernbidrag till moderföretaget. Den leder också till att om de vinstmedel som utdelas från dotterföretaget blir skattepliktiga till följd av den s.k. Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL (se vidare avsnitt 1.3.8) kan inte heller koncernbidrag ges (35 kap. 3 § 6 IL).

5.2.2.4 Koncernbidrag mellan helägda dotterföretag

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag ska dras av, om de förutsättningar som angetts under avsnitt 5.2.2.3 punkterna 1–5 ovan är uppfyllda och

- moderföretaget är ett investmentföretag,
- utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte ska tas upp av moderföretaget, eller
- utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget ska tas upp av moderföretaget (35 kap. 4 § IL).

Även denna regel har en stark koppling till reglerna i 24 kap. 12–22 §§ IL om skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning. Syftet är, liksom regeln i 35 kap. 3 § 6 IL som beskrivits ovan, att kedjebeskattningen inte ska kunna kringgå genom koncernbidrag.

5.2.2.5 Bidrag mellan företag som kan fusioneras

I 35 kap. 5 § IL anges följande:

”Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mot-

tagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion skall anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 % av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.”

Regeln bygger på inlösen- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag. En förutsättning för att moderföretaget ska få avdrag är att mottagaren genom fusion skulle kunna bringas att uppgå i moderföretaget. Vid bedömning av fusionsfrågan ska man utgå från att fusion, efter eventuell föregående tvångsinlösen, kan genomföras mellan moderföretag och dotterbolag om moderföretaget äger mer än 90 % av aktierna i dotterbolaget. Man bortser alltså från att det för inlösen enligt 1975 års ABL också fordras att innehavet motsvarar mer än 90 % av röstetalet (prop. 1978/79:210 s. 170) liksom att det för att en ekonomisk förening ska kunna göra ett dotterbolag helägt genom tvångsinlösen fordras att såväl antalet aktier som röstetalet för dessa överstiger 90 % (12 kap. 9–13 §§ EFL).

5.2.2.6 Koncernbidrag som kunnat förmedlas

Ett koncernbidrag ska dras av om givaren hade kunnat lämna ett koncernbidrag till ett annat företag med rätt till avdrag enligt 35 kap. 3, 4 eller 5 § IL och bidraget därefter – direkt eller genom förmedling av ytterligare företag – hade kunnat vidarebefordras (”slussas”) till mottagaren på ett sådant sätt att varje förmedlande företag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade avdraget (35 kap. 6 § IL).

När bidrag lämnats enligt detta lagrum får man undersöka om stegvisa koncernbidrag från givaren ända fram till mottagaren via mellanliggande företag är möjliga. Blir det stopp någonstans i kedjan, t.ex. för att aktierna i ett bolag utgör omsättningstillgångar hos mottagaren av bidraget, medges inte avdrag.

5.2.3 Ändrade ägarförhållanden

35 kap. 7 § IL innehåller bestämmelser, som innebär att ett koncernbidrag kan få dras av även om ägarförhållandena inom en koncern har ändrats under beskattningsåret.

Om ägarförändringar sker *inom* en koncern och koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt om de tidigare ägandeförhållandena hade bestått jämställs detta med ägande hela året. Bestämmelsen som tillkommit i anslutning till införandet av IL innebär en kodifiering av tidigare gällande praxis (prop.

1999/2000:2 del 2 s.427). Däremot föreligger inte avdragsrätt för koncernbidrag mellan två systerbolag som fått ett nytt moderbolag och därmed en ny koncerntillhörighet under beskattningsåret (RÅ 1994 not. 655).

5.2.4 Utredningskrav

En förutsättning för att yrkat avdrag för koncernbidrag ska medges är att den som yrkar avdraget visar att förutsättningarna för avdrag föreligger. Detta krav var tidigare inskrivet i lagtexten, men eftersom kravet ansetts följa av allmänna regler togs det bort ur lagtexten i anslutning till att IL infördes (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 496).

5.2.5 Dispens

Reglerna om koncernbidrag har kompletterats med en dispensregel i 35 kap. 8 § IL. Enligt denna får regeringen medge att bidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren även om alla förutsättningar, som anges i 35 kap. IL, inte är uppfyllda. Den kom till i början av 1970-talet för att underlätta en samverkan mellan staten och näringslivet genom Asea-Atom och brukar kallas ”lex Asea-Atom”.

Möjligheten för regeringen att ge dispens gäller dock bara om

- bidraget lämnas från ett svenskt företag till ett annat svenskt företag som givaren har intressegemenskap med,
- bidraget lämnas för en näringsverksamhet som är av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt, och
- bidraget redovisas öppet.

För dispens fordras att bidraget lämnas för verksamhet som har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt. Dispensregeln är i första hand avsedd att göra det möjligt att medge undantag från kravet på 90-procentigt ägande i de fall då två eller flera företag går samman i ett projekt som har väsentligt betydelse för t.ex. energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

Dispensen gäller i princip från samtliga ovan nämnda avdragsvillkor, dvs. inte bara från kravet på mer än 90-procentigt ägande utan också från kravet att koncernförhållandet ska ha bestått redan vid beskattningsårets ingång. Däremot ges inte dispens om bidraget lämnas till utländskt företag.

5.3 Koncernavdrag

5.3.1 Allmänt om koncernavdrag

Reglerna om koncernavdrag har införts som ett nytt kapitel i inkomstskattelagen, 35 a kap., och de trädde ikraft den 1 juli 2010. De innebär att en möjlighet för ett svenskt moderföretag att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag. Reglerna ska tillämpas på förluster i utländska dotterföretag där likvidationen avslutats efter den 30 juni 2010.

Som tidigare konstaterats har koncernavdragsreglerna införts för att läka den brist i EU-rättsligt hänseende som Högsta förvaltningsdomstolen funnit i koncernbidragsreglerna. Det ligger därför i sakens natur att det finns likheter mellan de båda regelverken. Reglerna om koncernavdrag är dock ett helt eget regelverk och det finns därför även stora skillnader gentemot koncernbidragsreglerna. En sådan skillnad, som nämnts ovan, är att koncernbidragsreglerna innebär att inkomst, normalt sett vinst, förs över från ett företag till ett annat för att beskattas hos detta mottagande företag. Reglerna om koncernavdrag innebär i stället, i praktiken, att förlusten i ett utländskt dotterföretag får dras av hos dess svenska moderföretag. Denna skillnad har också lett till en ytterligare skillnad mellan regelverken. Eftersom koncernavdragsreglerna innebär att det är ett förlustavdrag som flyttas över har lagstiftaren inte ansett det nödvändigt att införa ett krav på att det ska ha skett en förmögenhetsöverföring, likt den i koncernbidragssammanhang, mellan bolagen.

En annan skillnad, som är ganska självklar, är att koncernbidragsreglernas krav på samtidig redovisning i självdeklarationen inte upprätthålls i reglerna om koncernavdrag. Detta eftersom det normalt ingår i förutsättningarna att det utländska dotterföretaget inte är skattskyldigt, och därmed inte heller skyldigt att lämna självdeklaration, i Sverige. Annars skulle ju sannolikt förutsättningar förelegat att i stället använda just koncernbidragsreglerna.

I och med införandet av koncernavdragsreglerna har lagstiftaren bedömt att de nuvarande reglerna om koncernbidrag inte längre står i strid med EU-rätten. De nya reglerna om koncernavdrag kommer att erbjuda en möjlighet till avdrag för utländska förluster i de situationer som krävts av Högsta förvaltningsdomstolen (prop. 2009/10:194 s. 20 f.).

Genom att ställa sig bakom en formulering i den promemoria som föregick propositionen uttalar dock lagstiftaren att som allmän utgångspunkt bör gälla att koncernavdragsreglerna ”inte ska tillåta mer än vad som är nödvändigt på grund av Regeringsrättens domar”. Med andra ord är Högsta förvaltningsdomstolens domar från den 11 mars 2009 fortfarande relevanta, men numera i stället som hjälpmedel för att tolka innehållet i koncernavdragsreglerna. De domar det gäller är RÅ 2009 ref. 13–15, RÅ 2009 not. 35–37 samt de orefererade domarna i mål nr 6511-06, 6512-06, 1648-07 samt 3628-07 (prop. 2009/10: 194 s. 21).

5.3.2 Skattemässig behandling av koncernavdrag

Reglerna om koncernavdrag innebär en möjlighet för ett svenskt moderföretag att göra avdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om dotterföretaget har hemvist inom EES-området.

5.3.2.1 Definitioner

Enligt 35 a kap. 2 § IL avses med *svenskt moderföretag* i detta kapitel

”ett företag som äger mer än 90 % av andelarna i ett utländskt dotterföretag och som är

- ett svenskt aktiebolag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.

Med *helägt utländskt dotterföretag* avses i detta kapitel det företag som ägs av moderföretaget enligt första stycket och som är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”.

Av 35 a kap. 2 § tredje stycket framgår att privatbostadsföretag och investmentföretag varken kan utgöra moderföretag eller dotterföretag i kapitlets mening och att de två företagsformerna därmed inte omfattas av möjligheten till koncernavdrag.

**Mer än 90 %-igt
direkt ägande**

Även om definitionerna ovan är, i princip, likalydande med motsvarande regler i koncernbidragskapitlet, kan det ur förarbetena till koncernavdragsreglerna utläsas en ganska avgörande skillnad. Där koncernbidragsreglernas dotterbolagsdefinition, med bortseende från ägarkravet, faller tillbaka på ABL:s koncerndefinition, står koncernavdragsreglerna på egna ben. Något mer konkretiserat är även indirekt ägda dotterbolag (dotterdotterbolag) dotterbolag enligt ABL, medan det med dotterföretag i koncernavdragsreglernas mening endast avses direkt, till mer än 90 %, ägda företag. För att ett dotterföretag ska vara helägt i koncernavdragsreglernas mening krävs alltså inte bara ett ägande som överstiger 90 % av andelarna utan även att ägandet är direkt utan mellanliggande företag (prop. 2009/10:194 s. 21 f.).

I 3 § finns en regel för att avgöra var ett företag ska anses höra hemma. Om ett företag enligt lagstiftningen i en stat hör hemma i denna stat i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal ska företaget också i koncernavdragsreglernas mening anses höra hemma i den staten. Om däremot företaget anses ha hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal ska det också avseende koncernavdrag anses höra hemma i denna andra stat.

**Företag i
intressegemenskap**

Begreppet företag i intressegemenskap, som definieras i 4 §, omfattar två situationer. I det ena fallet avses ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i. Det väsentliga inflytandet kan följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. I den andra situationen avses två företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Bestämmelsen avser inte endast sådana företag som anges i 35 a kap. 2 § IL. Även ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person kan vara ett företag i intressegemenskap, liksom andra företagstyper. Även privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas av bestämmelsen. Definitionen här av företag i intressegemenskap är densamma som den i 25 a kap. 2 § IL som beskrivs närmare i avsnitt 22.17.

5.3.3 Förutsättningar för koncernavdrag

5.3.3.1 Generella förutsättningar för att koncernavdrag ska kunna göras

Förutsättningarna för att ett svenskt moderföretag ska ha rätt till koncernavdrag anges i 35 a kap. 5 § IL. Där stadgas att:

”Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag om

1. dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats,
2. dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats eller dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats,
3. avdraget görs vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,
4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen, och
5. det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma.”

Likvidation

1. Likvidation

En första förutsättning för rätt till koncernavdrag är alltså att förlusten i det utländska dotterföretaget är definitiv i bemärkelsen att dotterföretaget har likviderats. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen också omfattar motsvarande utländska företeelser när annat inte anges eller framgår av sammanhanget. I det här fallet innebär det att även andra former för avveckling av företag kan ge möjlighet till koncernavdrag. En förutsättning är dock att det utländska institutet är jämförbart med likvidation.

Att det utländska dotterföretaget upplöses genom konkurs eller ett motsvarande utländskt förfarande ger dock inte rätt till koncernavdrag. Detta motiveras med att ett svenskt företag i samband med konkursbeslutet tappar rätten till avdrag för kvarvarande underskott (prop. 2009/10:194 s. 25).

**Helägt hela
beskattningsåret**

2. Helägt hela beskattningsåret

Precis som gäller i koncernbidragsreglerna ska dotterföretaget har varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår tills dess likvidationen har avslutats alternativt ska dotterföretaget har varit helägt sedan det började driva verksamhet av något slag till dess likvidationen har avslutats.

Det förhållandet att ett värdepapper enligt 44 kap. 7 § IL anses avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation innebär inte i detta sammanhang att dotterföretaget inte skulle vara helägt efter att det har trätt i likvidation (prop. 2009/10:194 s. 25).

**Avdrags-
tidpunkten**

3. Avdragstidpunkten

Ett ytterligare villkor för koncernavdrag är att moderföretaget gör avdraget vid taxeringen för det beskattningsår då likvidationen av dotterföretaget har avslutats. Det är m.a.o. vid denna tidpunkt som ett koncernavdrag ska göras.

**Krav på öppen
redovisning**

4. Öppen redovisning

Ett annat krav är att moderföretaget redovisar avdraget öppet i självdeklarationen. Till skillnad från koncernbidragsreglerna gäller detta krav, som tidigare nämnts, inte dotterföretaget utan endast moderföretaget.

**Kvarvarande
rörelse**

5. Kvarvarande rörelse

Slutligen gäller som förutsättning för koncernavdrag att det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som vid likvidationens avslutande bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma. Vad som avses med rörelse framgår av 2 kap. 24 § IL (se vidare SKV 301, avsnitt 5).

5.3.3.2 Slutlig förlust

I 35 a kap. 5 § första stycket stadgas att ”Ett svenskt moderföretag får göra koncernavdrag för *en slutlig förlust* [kurs. här] hos ett helägt utländskt dotterföretag ...”.

Slutlig förlust

Vad som menas med slutlig förlust framgår av 6 §. Där stadgas att förlusten inte ska ha kunnat utnyttjas, och inte heller kunna komma att utnyttjas, av dotterföretaget eller någon annan i den stat där dotterföretaget hör hemma. Vidare stadgas att anledningen till att förlusten inte kan utnyttjas av dotterföretaget ska vara någon annan än att det saknas en rättslig möjlighet till utnyttjande eller att denna möjlighet är begränsad i tiden.

Möjligheten att utnyttja förlusten ska bedömas från det att den uppstod tills dess att likvidationen avslutades. På vilket sätt förlusten minskar de skattepliktiga inkomsterna eller skatten saknar betydelse. Alla möjligheter att lägga förlusten till grund för skattemässiga lättnader eller förmåner ska beaktas.

Förlusten kunnat utnyttjas?

Prövningen tar sikte både på om förlusten till någon del faktiskt har utnyttjats eller om den, utan att faktiskt ha utnyttjats, hade kunnat utnyttjats. Dotterföretaget ska ha uttömt de möjligheter som erbjuds i hemviststaten att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser men självklart även löpande under tidigare beskattningsår. Har det t.ex. funnits möjlighet att, genom koncernbidrag eller på annat sätt, föra över förlust till en utomstående ska denna möjlighet ha utnyttjats för att förlusten ska anses slutlig. Om däremot det företag överföringen skulle kunnat ske till självt har gått med förlust, har det inte funnits någon faktisk möjlighet att utnyttja förlusten och den är då att anse som slutlig.

Eftersom kvarvarande rörelse i dotterföretagets hemviststat (se ovan avsnitt 5.3.3.1) innebär att koncernavdrag inte kan göras, kan man fråga sig vilken roll det spelar att dotterföretaget inte utnyttjat en möjlighet att kvitta del av sitt underskott mot ett annat företag i hemviststaten. Detta eftersom förekomsten av detta andra företag, givetvis förutsatt att det är i intressegemenskap med det svenska moderföretaget och att det bedriver rörelse, i sig innebär att koncernavdrag inte kan göras. Då missar man dock att prövningen av om en förlust kunnat utnyttjas ska ske för hela den tid dotterföretaget gått med förlust. Det är ju t.ex. möjligt att det andra företaget likvideras året före dotterföretaget och då finns ju ingen kvarvarande rörelse i aktuell stat när dotterföretaget likvideras. Det blir då aktuellt att pröva om förlusten i dotterföretaget skulle kunnat utnyttjas gentemot det andra företaget för tid innan det likviderades.

Rättslig möjlighet saknas

Om det saknas en rättslig möjlighet för dotterföretaget att utnyttja förlusten eller om denna möjlighet är begränsad i tiden, och tidsperioden gått till ända, är förlusten inte slutlig. Detta innebär t.ex. att om skattereglerna i dotterföretagets hemviststat föreskriver att ett underskott bara kan kvittas mot överskott under tre år efter att underskottet uppkom, och likvidationen avslutas fyra år efter att underskottet uppkom, då är den kvarvarande förlusten inte slutlig. Detsamma gäller om det i dotterföretagets hemviststat överhuvudtaget inte skulle vara möjligt att utnyttja uppkomna underskott mot framtida överskott.

Eftersom en grundläggande förutsättning för koncernavdrag är att dotterföretaget har likviderats, ska sådana åtgärder som är nödvändiga i samband med likvidationen normalt inte anses innebära att dotterföretaget minskar möjligheten att använda förlusten. Det förhållandet att dotterföretaget likviderar eventuella bolag som det äger eller avyttrar dessa för marknadspris kan således inte ensamt leda till bedömningen att förlusten inte skulle vara slutlig.

Av föregående avsnitt framgår att om det i dotterföretagets hemviststat finns kvar företag som är i intressegemenskap med moderföretaget när likvidationen av dotterföretaget avslutas, kan koncernavdrag inte göras. Detta innebär att det i egentlig mening inte är tillräckligt att förlusten är slutlig i dotterföretaget, utan den måste även vara slutlig på intressegemenskapsnivå.

5.3.4 Storleken på koncernavdraget

5.3.4.1 Avdraget får inte överstiga dotterföretagets förlust

Koncernavdrag får inte göras med ett större belopp än som motsvarar förlusten i det utländska dotterföretaget vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande eller vid likvidationens avslutande (35 a kap. 7 § 1 punkten IL).

Förlusten ska beräknas både enligt skattereglerna i den utländska stat där dotterföretaget hör hemma, och enligt svenska regler som om företaget vore skattskyldigt i Sverige. Beräkningen av förlustens storlek börjar det första hela år som dotterföretaget är helägt av det svenska moderföretaget (35 a kap. 8 § 1 och 2 styckena IL). Detta innebär att redan existerande förluster faller bort i ett dotterföretag som bedriver verksamhet när det blir helägt liksom förluster som uppkommer under förvärvsåret (prop. 2009/10:194 s. 47).

Om dotterföretaget varit helägt av moderföretaget även före det att den stat där dotterföretaget har sin hemvist blev medlem i EU, gäller enligt Skatteverkets uppfattning att även underskott hänförligt till tiden före medlemskapet får räknas med i den slutliga förlusten (Skatteverket 2009-10-05, dnr 131 743085-09/111).

För att moderföretaget inte ska kunna göra avdrag för en förlust som motsvaras av obeskattade övervärden hos dotterföretaget gäller att tillgångar vars skattemässiga värde

understiger marknadsvärdet, vid beräkningen av förlustens storlek, ska anses avyttrade till marknadsvärdet (35 a kap. 8 § 3 stycket IL).

Lägsta beloppet kan dras av

Beräkningen av förlustens storlek ska alltså göras vid två olika tidpunkter och dessutom enligt reglerna i två olika stater, vilket innebär att det totalt blir fråga om fyra olika beräkningar av förlustens storlek. I de två bestämmelser som ovan redogjorts för, ligger sedan att det är det lägsta av de fyra framräknade beloppen som kan ligga till grund för koncernavdrag.

Fållade förluster

I vissa fall föreligger begränsningar när det gäller avdragsrätten för vissa kapitalförluster. Hur dessa ska beaktas vid beräkningen av den förlust som ska medföra rätt till koncernavdrag beskrivs på följande sätt i propositionen (prop. 2009/10:194 s. 47).

”Det kan tilläggas att i den mån det utländska dotterföretaget har kapitalförluster från fastighetsförsäljningar innebär, vid en beräkning enligt svenska regler, den s.k. fastighetsfällan i 25 kap. 12 § att avdrag för dessa förluster endast kan medges till den del de motsvaras av kapitalvinster på fastigheter hos moderföretaget. Dessa förluster ligger således vid sidan av företagets förluster i övrigt och måste hanteras för sig. Således måste storleken på de fållade förlusterna beräknas särskilt vid utgången av det sista hela beskattningsåret före likvidationens avslutande och vid likvidationens avslutande. Den lägsta av dessa förluster får dras av hos moderföretaget vid taxeringen av det beskattningsår då likvidationen har avslutats, till den del den motsvaras av kapitalvinster på fastigheter hos moderföretaget detta år. Eventuell kvarstående förlust i fällan hos dotterföretaget kommer således inte att kunna användas utan bortfaller, på samma sätt som hade skett om det likviderade dotterföretaget hade varit svenskt. Samma resonemang gäller även för kapitalförluster på delägarrätter som behandlas på motsvarande sätt enligt 48 kap. 26 §.”

Omräkning till svensk valuta

Eftersom fråga är om att beräkna en förlust i ett utländskt företag som inte är redovisnings- eller skattskyldigt i Sverige ligger det i sakens natur att beräkningarna kommer att ske i utländsk valuta. Eftersom koncernavdraget ska göras i svenska kronor har en omräkningsregel ansetts behövlig. Dotterföretagets förlust ska räknas om till svenska kronor enligt den av Europeiska centralbanken fastställda valutakursen den dag

då likvidationen avslutades. Om det inte har fastställts någon kurs för denna dag, ska kursen för närmast föregående svenska bankdag användas (35 a kap. 7 § 3 stycket IL).

5.3.4.2 Även moderföretagets överskott begränsar avdragets storlek

Koncernavdrag får inte leda till underskott

Koncernavdrag får heller inte göras med ett större belopp än som motsvarar moderföretagets överskott före koncernavdraget. Avdraget får med andra ord inte skapa, eller öka, ett underskott hos moderföretaget utan moderföretaget måste ha en vinst att göra avdraget mot (35 a kap. 7 § 2 punkten IL).

När moderföretagets överskott ska beräknas, ska hänsyn inte tas till mottagna koncernbidrag om dessa lett till, eller ökat på ett existerande underskott hos givaren. Detta gäller dock bara om koncernbidraget mottagits efter det att det utländska dotterföretaget, det som koncernavdraget avser, blivit helägt av det svenska moderföretaget (35 a kap. 7 § 2 stycket IL).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska den ovan nämnda beloppsbegränsningen i 35 a kap. 7 § 2 stycket IL förstås så att det bara är den del av det mottagna koncernbidraget som medfört att underskott uppkommit hos givaren, och inte hela koncernbidraget, som ska räknas av.

Exempel

Ett moderföretag redovisar underskott med 3 Mkr före det att koncernbidrag erhålls med 11 Mkr från ett annat svenskt koncernbolag. Moderföretagets skattemässiga resultat uppgår herefter till 8 Mkr. För givarbolaget uppkommer ett underskott med 1 Mkr efter avdrag för koncernbidrag. Enligt Skatteverkets bedömning gäller att moderbolagets överskott vid beräkning av högsta möjliga koncernavdrag bara ska begränsas med 1 Mkr, lika med uppkommet underskott hos givaren, och att taket för ett koncernavdrag därmed blir 7 Mkr.

5.3.4.3 Justering av avdraget på grund av vissa transaktioner

Överföring av obeskattade värden

Om dotterföretaget någon gång under de tio år som närmast föregått likvidationen eller därefter, men före likvidationens avslutande, fört över obeskattade värden till ett företag som det är eller var i intressegemenskap med, ska det obeskattade beloppet minska förlusten. Den typ av transaktioner som avses är bl.a. utdelning som dotterföretaget haft avdragsrätt för och

överlåtelse av tillgångar utan ersättning eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet (35 a kap. 9 § 1 och 2 styckena IL).

Den formulering som lagstiftaren valt i tredje punkten i 35 a kap. 9 § IL, ”andra överföringar av värden”, visar att syftet är att samtliga överlåtelser av värden som inte beskattats, ska träffas av bestämmelsen och därmed leda till en reduktion av förlusten.

Att det är obeskattade värden som avses framgår av andra stycket i nämnda paragraf där det stadgas att reduktion ”ska göras till den del de överförda värdena i första stycket inte har beskattats hos dotterföretaget”. Stycket får då också den effekten att det bara är den obeskattade delen som ska reducera förlusten.

Exempel

Två år innan dotterföretag träder i likvidation, överlåter det en tillgång som anskaffats för 100 kkr till ett systerföretag för 200 kkr. Tillgångens marknadsvärde är 500 kkr. Enligt Skatteverkets bedömning gäller att förlusten i dotterföretaget endast ska reduceras med 300 kkr. Detta gäller dock förutsatt att vinsten om 100 kkr vid överlåtelsern faktiskt beskattas hos dotterföretaget. I annat fall bör hela det obeskattade värdet om 400 kkr reducera förlusten i dotterföretaget.

Nedskrivning av lagerandelar

Förutom ovanstående ska förlusten i dotterföretaget också minskas i den mån moderföretagets anskaffningsvärde för andelarna i dotterföretaget har legat till grund för avdrag. Andelarna i dotterföretaget skulle nämligen kunna utgöra lagerandelar och löpande påverka resultatet på grund av värdeförändringar.

I propositionen (prop. 2009/10:194 s. 48) används följande exempel för att illustrera när och hur en minskning av förlusten i dotterföretaget ska ske:

”Ett exempel kan illustrera hur värdeförändringarna påverkar den förlust som kan ligga till grund för avdrag. Moderföretaget har andelar i ett helägt utländskt dotterföretag (lagerandelar). Anskaffningsvärdet för dessa andelar är 1 miljon kronor, motsvarande det kapital som moderföretaget tillskjutit som aktiekapital vid dotterföretagets grundande. På grund av förluster i dotterföretaget sjunker dess nettoförsäljningsvärde till 800 000 kronor varför moderföretaget får ta upp

andelarna i dotterföretaget till detta värde vid lagervärderingen. Det innebär att moderföretaget får ett avdrag med 200 000 kronor för värdenedgången. Sedermera går det bättre för dotterföretaget som värderas till 900 000 kronor. Det uppstår en intäkt på 100 000 kronor. Slutligen går det mycket dåligt för dotterföretaget som gör en förlust på 1,2 miljon kronor, varefter det likvideras. Moderföretaget gör avdrag med 900 000 kronor. Sammanlagt har moderföretaget i den situationen dragit av 1,1 miljon kronor genom nedskrivningar av lagerandelarna och tagit upp 100 000 kronor genom uppskrivning av andelarna, dvs. netto har resultatet påverkats negativt med 1 miljon kronor motsvarande anskaffningsvärdet. Med beaktande av uppskrivningar kan moderföretaget vid den löpande beskattningen inte göra avdrag för mer än högst det skattemässiga värdet för andelarna i dotterföretaget. I exemplet antas dotterföretagets förlust vid likvidationen uppgå till 1,2 miljon kronor. Enligt bestämmelsen ska den minskas med 1 miljon kronor, varefter den alltså uppgår till 200 000 kronor. Resterande 1 miljon kronor har redan beaktats hos moderföretaget vid lagervärderingen.”

5.3.5 Ändringar i efterhand

I 35 a kap. 11 § IL har införts en regel som innebär att resultatet hos det moderföretag som gjort ett koncernavdrag i vissa fall ska justeras i efterhand. Det handlar om justeringar som föranleds av att en utländsk myndighet eller domstol har meddelat beslut av betydelse för beräkningen av koncernavdragets storlek.

Om beslutet innebär att avdrag har gjorts med för högt belopp ska moderföretaget, enligt paragrafens första stycke, ta upp mellanskillnaden det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft.

Om beslutet å andra sidan innebär att avdrag har gjorts med för lågt belopp så ska, enligt andra stycket, mellanskillnaden på begäran av moderföretaget dras av det beskattningsår då beslutet har vunnit laga kraft.

Dock ska även här de begränsningar som ovan redogjorts för, beaktas. Det innebär bl.a. att summan av tidigare gjort avdrag och det avdrag som nu kan vara i fråga, inte får överstiga det positiva resultatet hos moderföretaget vid tidpunkten för det ursprungliga avdraget.

6 Kommissionärsförhållanden

6.1 Inledning

I 36 kap. IL finns bestämmelser om att resultatet av en näringsverksamhet som ett företag (kommissionärsföretaget) bedriver i eget namn för ett eller flera andra företags räkning (kommittentföretag), under vissa förutsättningar, får tas upp eller dras av hos kommittentföretaget eller kommittentföretagen. Resultatet av kommissionärsverksamheten ska hos kommittentföretaget behandlas som om detta självt hade bedrivit näringsverksamheten.

Vinstöverföring mellan olika företag behöver inte alltid ske i form av bidrag eller subvention. Överföring kan också ske på så sätt att det ena företaget (kommissionärsföretaget) bedriver sin verksamhet i eget namn för det andra företagens (kommittentföretagets) eller företagets räkning. Detta innebär att ett kommissionärsförhållande föreligger.

Utmärkande för det skatterättsliga kommissionärsförhållandet är att kommissionärsföretaget i samband med bokslutet redovisar överskott eller underskott av den verksamhet som bedrivs i kommission till kommittentföretaget. Det rör sig med andra ord om en möjlighet för ett företag att flytta över och redovisa resultatet av sin verksamhet hos ett annat företag. Eftersom kommissionärsföretaget kan bedriva viss mindre egen verksamhet kan det vara fråga om en del av verksamheten vars resultat förs över till kommittentföretaget. Vid överföringen till kommittentföretaget undantas i normalfallet belopp som erfordras för att kunna utnyttja exempelvis avdrag för avskrivningar på företagets tillgångar.

Historik

År 1965 reglerades första gången frågan om beskattningen vid kommissionärsförhållanden. Reglerna innebar att vinster och förluster kunde överföras mellan skattskyldiga under förutsättningar som inte var lika begränsade som villkoren för öppna koncernbidrag. Det fanns inga spärrar mot kringgående av

bestämmelserna om kedjebeskattning och inte något krav på koncernförhållande eller annat ägarsamband mellan kommissionärs- och kommittentföretaget. Detta ledde till att vinstöverföringar genom kommissionärsavtal förekom i fall där detta inte hade kunnat ske genom öppna koncernbidrag. Reglerna har sedan ändrats några gånger. De ändrades exempelvis 1979 så att det infördes ett krav på att företagen ska ha rätt till avdrag för koncernbidrag mellan varandra.

6.2 Huvudregel

Enligt 36 kap. 1 § IL gäller följande:

”Om ett kommissionärsföretag bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott, dra av detta, om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.

Resultatet av kommissionärsverksamheten ska hos kommittentföretaget behandlas som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.”

I den nu aktuella paragrafen är det inte fråga om slutresultatet i en näringsverksamhet utan resultatet i ett tidigare led, före t.ex. avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Det kan också med hänsyn till att dessa skattskyldiga bara har en näringsverksamhet vara fråga om en del av en näringsverksamhet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 429).

Kommittentföretaget ska behandla resultatet – överskott eller underskott – som om det självt hade bedrivit verksamheten.

6.3 Definitioner

36 kap. IL innehåller följande definitioner:

Med *kommissionärsföretag* avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett eller flera andra svenska aktiebolags eller svenska ekonomiska föreningars räkning (2 § första stycket).

Med *kommittentföretag* avses det bolag eller den förening för vars räkning näringsverksamheten bedrivs (2 § andra stycket).

Termerna kommissionärsföretag och kommittentföretag överensstämmer inte med civilrättens begrepp (se bl.a. prop. 1965:126 s. 36 f.). Eftersom det av bestämmelsen framgår att kommissionärsföretaget ska ha bedrivit verksamhet faller s.k. namnbolag utanför (se uttalanden i prop. 1978/79:210 s. 173 och 175).

Utländskt bolag

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 36 kap. IL ska ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening under vissa förutsättningar behandlas som ett svenskt sådant företag. Detta gäller om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige. Detsamma gäller ett sådant svenskt företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal om företaget är skattskyldigt för näringsverksamhet i Sverige (36 kap. 2a § första stycket IL).

Om det utländska bolaget eller det svenska företaget är kommittentföretag, gäller vad som angetts i föregående stycke endast under förutsättning att inkomsten från kommissionärsverksamheten ska tas upp i den näringsverksamhet som det utländska bolaget eller det svenska företaget är skattskyldigt för i Sverige (36 kap. 2a § andra stycket IL).

Med EES-området avses EU-länderna samt Norge, Liechtenstein och Island.

Frågor rörande utländska bolag behandlas utförligare i Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

6.4 Villkor för att få tillämpa reglerna om kommissionärsförhållanden

Kommissionärsföretag

Kommittentföretag

I 36 kap. 3 § första stycket IL ställs det upp sex förutsättningar, som samtliga måste vara uppfyllda, för att resultatet av kommissionärsföretagets kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretag ska få tas upp eller dras av hos kommittentföretaget. Dessa är att

1. kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning,
3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,
4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i 36 kap. IL under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

5. beskattningsåren för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och
6. båda företagen skulle ha haft rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. 1 L om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

Av punkten 4 framgår att kommissionärsverksamheten ska ha bedrivits på det i kapitlet angivna sättet under båda företagens hela beskattningsår eller, vid nystartad verksamhet, sedan denna startade. Punkten ändrades 2008 genom att ordet verksamhet ersatte det tidigare använda ordet näringsverksamhet. Denna ändring gjordes för att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2006 ref. 58, i mål gällande bestämmelsen om koncernbidrag i 35 kap. 3 § 3 IL, kom fram till att ett aktiebolag ska anses ha påbörjat näringsverksamhet så snart bolaget fått ett aktiekapital att förvalta. Det innebar att ett moderföretag inte kunde lämna koncernbidrag till ett förvärvat vilande s.k. lagerbolag, som först efter förvärvet påbörjat en verksamhet (se prop. 2008/09:40 s. 20 ff. och kommentaren till 35 kap. 3 § IL). Genom ändringen återställdes det som tidigare avsetts med bestämmelsen, nämligen att kommissionärsverksamheten ska ha bedrivits på det i kapitlet angivna sättet under båda företagens hela beskattningsår eller om kommissionärsföretaget är nystartat sedan dess verksamhet startade. Kravet har motiverats av intresset att förhindra att kommissionärskonstruktioner används i skatteundandragande syfte.

Utländskt bolag m.m.

Om kommissionärsföretaget är ett sådant utländskt bolag eller svenskt företag som avses i 36 kap. 2 a § IL, ska vid prövning av förutsättningarna i punkterna 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla det utländska bolagets eller det svenska företagens fasta driftställe i Sverige.

Vid prövning av förutsättningarna i punkt 6 ska kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

Verksamhet för två eller flera kommittentföretag

36 kap. 4 § IL behandlar det fall då kommissionärsföretaget bedriver verksamhet för två eller flera kommittentföretags räkning under samma beskattningsår. Även i detta fall gäller de krav som har angetts i 36 kap. 3 § IL. Dessa krav ska vara uppfyllda i förhållande till varje kommittentföretag. Detta innebär bl.a. att förhållandet mellan kommissionärsföretaget och varje särskilt kommittentföretag i princip ska vara sådant att avdragsrätt för koncernbidrag i båda riktningarna föreligger. När det gäller förutsättningarna enligt 36 kap. 3 § första stycket 2 ovan ska kommissionärsföretaget bedriva

kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagens räkning.

Om alla företagen finns i samma koncern och kommissionärsföretaget och varje kommittentföretag kan lämna koncernbidrag till varandra, får reglerna i detta kapitel tillämpas. I en sådan situation kringgås varken koncernbidragsreglerna eller kedjebeskattningsreglerna.

Möjlighet till undantag

Skatteverket får, efter ansökan av kommittentföretagen, medge undantag från kravet på att koncernbidrag ska kunna lämnas och tas mot med skatterättslig verkan mellan kommissionärs- och kommittentföretaget när det gäller verksamhet för flera kommittentföretags räkning. En förutsättning för sådant undantag är att kommissionärsförhållandet har tillkommit av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller att det finns andra synnerliga skäl (36 kap. 5 § IL). Det är t.ex. möjligt att tillåta att ett kommissionärsförhållande beaktas vid beskattningen trots att tre kommittentföretag äger vardera en tredjedel av aktierna i kommissionärsföretaget.

Skatteverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till KR.

Skatteflyktlagen

Skatteflyktlagen har ansetts tillämplig på ett kommissionärsavtal, där kommittenten var ett förlustföretag och begränsningar förelåg i fråga om kvittning av underskott mot koncernbidrag från kommissionären (RÅ 2000 ref. 21 I).

7 Tidigare års underskott

7.1 Inledning

I 40 kap. IL finns regler om i vilken utsträckning avdrag ska göras för tidigare års underskott.

Som huvudregel gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av.

Det finns emellertid också regler som i vissa situationer tar bort eller inskränker rätten till sådant avdrag. I kapitlet finns spärregler som inskränker möjligheterna för juridiska personer att i vissa fall efter ägarbyten utnyttja tidigare års underskott. Reglerna har införts i syfte att förhindra att det sker en omfattande handel med förlustbolag, eftersom en sådan handel har ansetts kunna ge negativa samhällsekonomiska konsekvenser (prop. 1993/94:50 s. 255).

Kapitlet innehåller också bestämmelser om behandling av tidigare års underskott vid konkurs, ackord, skuldsanering och vid vissa ombildningar.

Utöver de generella spärreglerna finns det särskilda regler som bara gäller när ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har överlåtit sin huvudsakliga verksamhet till den offentliga sektorn ("lex Kockum").

Kapitlet handlar om underskott som uppkommit året före beskattningsåret och berör således inte underskott som uppkommit under beskattningsåret.

7.2 Huvudregel

Rent allmänt gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska dras av utom i de situationer som anges nedan under avsnitt 7.3 (40 kap. 2 § IL). Ett sådant avdrag behandlas som alla andra avdrag och påverkar beräkningen av den taxerade inkomsten. Avdraget ska göras beskattningsåret efter det år då underskottet uppkom, oavsett om det uppkommer ett överskott eller inte detta år. Om verksamheten ger ett underskott också detta år, ökas under-

skottet med föregående års underskott. Man kan uttrycka det som att underskottet ”rullas” framåt. För fysiska personer finns dock en möjlighet att i vissa fall dra av ett års underskott som ett allmänt avdrag (62 kap. 3–4 §§ IL). I realiteten ger detta en möjlighet att kvitta underskott av näringsverksamhet mot tjänsteinkomster, se vidare SKV 302, avsnitt 24.

Det kan nämnas att beslut om storleken av ett underskott ingår som en del av inkomsttaxeringen (14 kap. 21 § IL, jfr även 5 kap. 6 § första stycket TL där det finns en bestämmelse om på vilket underlag skattetillägg ska beräknas om den skattskyldige deklarerar underskott med för högt belopp).

7.3 Begränsningar i rätten till avdrag för kvarstående underskott

Huvudregeln om att avdrag ska göras för kvarstående underskott från föregående beskattningsår gäller inte i nedanstående situationer.

Enligt 40 kap. IL föreligger inskränkningar i avdragsrätten för tidigare års underskott enligt nedan

- begränsningar hos företag efter ägarförändringar
- begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering
- begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut (40 kap. 22 § IL)
- begränsningar vid överlåtelser enligt ”lex Kockum” (40 kap. 24 § IL jämfört med 14 kap. 17–18 §§ IL)
- vid underprisöverlåtelser enligt bestämmelserna i 23 kap. 29 § IL, dvs. när ett företag avstår från att utnyttja ett underskott i samband med en underprisöverlåtelse (40 kap. 2 § IL)
- enligt bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21–26 och 28 §§ IL (40 kap. 2 § IL)
- enligt bestämmelserna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § IL (40 kap. 2 § IL)
- enligt bestämmelserna om partiella fissioner i 38 a kap. 17 § IL (40 kap. 2 § IL), och
- enligt bestämmelserna om underskott av andelshus i 42 kap. 33 § IL (40 kap. 2 § IL).

7.4 Definitioner

Företag

40 kap. IL använder vissa begrepp som definieras nedan.

Enligt 40 kap. 3 § avses med *företag* i 40 kap. IL:

- svenskt aktiebolag,
- svensk ekonomisk förening,
- svensk sparbank,
- svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- svensk stiftelse,
- svensk ideell förening, och
- utländskt bolag

Underskotts- företag

Med *underskotts-företag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL (se vidare nedan) eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ IL eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§ IL (40 kap. 4 § IL). Det kan noteras att uttrycket ”underskott det föregående beskattningsåret” även omfattar helt eller delvis ”inrullat” underskott från beskattningsåret dessförinnan.

Däremot innefattar begreppet underskotts-företag inte företag som saknar underskott enligt ovan även om det skulle redovisa ett underskott för det året ägarförändringen görs eller sådana företag som har kapitalförluster på delägarätter respektive fastigheter som på grund av bestämmelserna i 48 kap. 26 § respektive 25 kap. 12 § IL ännu inte kunnat utnyttjas (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 462).

Bestämmande inflytande

Vid ägarförändringar blir begreppet *bestämmande inflytande* av avgörande betydelse.

Vad gäller aktiebolag anses ett sådant företag ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är dotterföretag till det förra enligt 1 kap. 11 § ABL. Enligt sistnämnda paragraf är ett aktiebolag moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans,

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen.
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, eller
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger aktier eller andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderbolaget.

Moderbolag och dotterföretag utgör aktiebolagsrättsligt tillsammans en koncern.

För andra företagsformer än aktiebolag gäller vid tillämpningen av 40 kap. IL att ett företag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt

- 1 kap. 4 § EFL,

- 1 kap. 2 § sparbankslagen,
- 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker,
- 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen, eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen.

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § ÅRL.

Ett utländskt bolag anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om företaget skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget, om bolaget varit ett svenskt aktiebolag (40 kap. 5 § tredje stycket IL). Samma sak som för utländska bolag gäller för en fysisk person, ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

Koncern

Med *koncern* avses i 40 kap. IL

- en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket (dvs. enligt 1 kap. 11 § ABL, 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen),
- när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § ÅRL, och
- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.

Moderföretag

Med *moderföretag* avses i detta kapitel

- ett företag som är moderföretag enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket (bestämmelserna i 1 kap. 11 § ABL, 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen),
- en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen, och
- ett utländskt bolag som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag.

7.5 Ägarförändring

Spärrar

I 40 kap. 8 och 10–14 §§ IL definieras vad som vid tillämpning av bestämmelserna i kapitlet menas med ägarförändring. De fyra olika situationer för ägarförändringar som anges här brukar kallas spärrsituationer. Anledningen till detta är att en belopps- och/eller en koncernbidragsspärr inträder för underskotts företaget vid vissa ägarförändringar. Detta innebär som huvudprincip en inskränkning i företagets rätt till avdrag för tidigare års underskott.

En riktad nyemission kan medföra en ägarförändring som gör att någon av spärrarna blir tillämpliga. Skatteverkets uppfattning är att tidpunkten för ägarförändringen är när aktierna tilldelas och genast förs in i aktieboken (Skatteverket 2006-12-06, dnr 131 751923-06/111). Det kan nämnas att även en inte riktad nyemission, där inte alla utnyttjar möjligheterna till att teckna nya aktier, kan utlösa spärrsituationerna. Samma synsätt bör, enligt Skatteverkets uppfattning, gälla i sådana fall.

I 40 kap. IL anges fyra spärrsituationer.

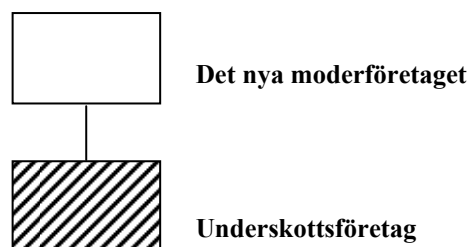
Situation 1

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag, t.ex. ett aktiebolag, får det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag blir både beloppsspärren och koncernbidragsspärren tillämpliga. Detta gäller dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskotts företaget redan före ägarförändringen (40 kap. 10 § första till tredje styckena IL). Detta innebär t.ex. att någon spärr inte inträder om ett moderföretag köper ett dotterdotterföretag. I ett sådant fall ingår dotterföretaget redan i samma koncern som moderföretaget.

Kammarrätten i Jönköping har prövat om överlåtelse av ett helägt underskotts företag från en kommun till ett annat av kommunen helägt aktiebolag skulle omfattas av beloppsspärren. Kommunen argumenterade för att den förändring av ägandet som skedde i underskotts företaget inte hade någon påverkan på det bestämmande inflytandet, det som inträffade var endast att kommunen ersatte ett direkt ägande med ett indirekt sådant. Kammarrätten angav att bestämmelsen i 40 kap. 10 § andra stycket IL om att beloppsspärren inte ska inträda utgår från koncerndefinitionen som framgår av aktiebolagslagen. Kammarrätten fann att det av definitionen följer att en kommun i den här aktuella situationen inte kan vara moderbolag i en koncern eller ingå i en koncern enligt de

aktuella bestämmelserna. Domstolen fann att beloppsspärren var tillämplig. Domen överklagades, men Högsta förvaltningsdomstolen beviljade inte prövningstillstånd (KRNJ 2007-03-20, mål nr 4277-06).

Skatterättsnämnden har prövat frågan om underskott i ett aktiebolag skulle begränsas när en familj skulle överlåta sina direkt ägda aktier i detta till ett annat av dem ägt aktiebolag. Nämnden fann att ägarförändringen enligt 40 kap. 10 § IL medför begränsningar i underskotts företagets rätt till avdrag för underskott (SRN 2007-02-12).



Ett aktiebolag anses i detta sammanhang ha ett bestämmande inflytande över ett annat företag om det senare företaget är dotterföretag till det förra företaget enligt 1 kap. 11 § ABL. Detta förhållande kan omfatta flera led, eftersom ett moderföretag har bestämmande inflytande inte bara över sina dotterföretag utan även sina dotterdotterföretag etc.

Situation 1 föreligger också när den nya ägaren är en svensk ekonomisk förening, en sparbank, ett ömsesidigt försäkringsföretag eller en stiftelse och underskotts företaget är dotterföretag till den nya ägaren enligt 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen eller 1 kap. 5 § stiftelselagen. Den föreligger vidare när ett företag är dotterföretag till en svensk ideell förening enligt 1 kap. 4 § ÅRL. Ett utländskt bolag anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget om detta hade varit ett svenskt aktiebolag (40 kap. 5 § IL).

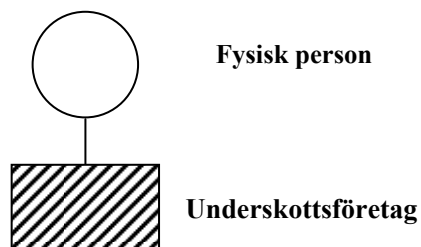
Situation 2

I andra fall än de som angetts under Situation 1 ovan blir beloppsspärren tillämplig vid ägarförändringar, som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag erhålls av

1. en fysisk person,

2. ett dödsbo,
3. en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag, eller
4. ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person eller en sådan person som anges i 2 eller 3 är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag (40 kap. 11 § IL).

Bedömningen av om den nya ägaren förvärvat ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget görs som en hypotetisk prövning av om detta skulle ha varit dotterföretag till den nya ägaren om denne hade varit ett aktiebolag (40 kap. 10 § första till tredje styckena IL).



Närstående fysiska personer och ett svenskt handelsbolag i vilket någon sådan person är delägare (direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag) räknas i det här sammanhanget som en enda person. Med närstående avses här en fysisk person och dennes föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn. Om aktier överlåts mellan närstående innebär detta, att någon ägarförändring inte sker enligt 40 kap. 11 § IL, eftersom samtliga närstående räknas som en person. Om exempelvis två makar, deras barn och ett av familjen ägt handelsbolag tillsammans från utomstående förvärvar aktier med mer än hälften av rösterna i underskottsföretaget uppkommer däremot spärrsituationen.

**Arv, testamente
m.m.**

En inskränkning i ovanstående regel är att en ägarförändring, i den här aktuella situationen, inte utlöser beloppsspärren om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden (40 kap. 13 § IL). Med ändrade familjeförhållanden avses t.ex. att delägare gifter sig med varandra, registrerar partnerskap eller får barn (prop. 1998/99:7 s. 30).

- Företagsledare** Någon beloppsspärr utlöses inte heller då den nya ägaren de två närmast föregående beskattningsåren haft ställning som företagsledare i underskottsföretaget (40 kap. 13 § IL). Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att undantagsbestämmelsen för företagsledare enbart gäller för företagsledare i fåmansföretag eftersom företagsledarbegreppet finns definierat i bestämmelserna om fåmansföretag, 56 kap. 6 § IL (SRN 2009-05-28, 147-08/D).
- Turordning** Förhållandet mellan situationerna 1 och 2 är sådant, att om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett aktiebolag, som förvärvar bestämmande inflytande över ett underskottsföretag så föreligger situation 1 men inte 2. Om personens aktiebolag endast förvärvar aktier med 40 % av rösterna, medan personen och/eller hans närstående samtidigt förvärvar aktier med mer än 10 % av rösterna är däremot situation 2 tillämplig (prop. 1993/94:50 s. 262).
- Endast beloppsspärren är tillämplig. Eftersom inget av de rättssubjekt som omfattas av den här situationen kan ge koncernbidrag med skatterättslig verkan till underskottsföretaget behövs inte koncernbidragsspärren.
- Situation 3** Beloppsspärren gäller även vid ägarförändringar som innebär att en grupp fysiska personer eller andra rättssubjekt under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag dels var och en har förvärvat andelar med minst 5 % av rösterna i ett underskottsföretag, dels tillsammans förvärvat andelar med mer än 50 % av samtliga röster i underskottsföretaget (40 kap. 12 § IL). Vad som sägs om en fysisk person gäller även ett dödsbo, en annan utländsk juridisk person än utländskt bolag samt ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.
- En fysisk person och närstående till honom räknas även i denna spärrsituation som en enda person. Som närstående räknas här föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling. Med avkomling avses även styvbarn och fosterbarn.

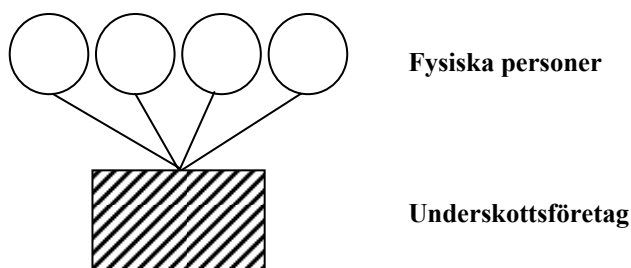
Även vissa förvärv som gjorts av företag eller annan juridisk person ska beaktas

Som förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket räknas också förvärv som gjorts av

1. ett företag i vilket personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst 5 % av röstetalet, eller
2. en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna ska inte räknas in i antalet förvärvade andelar. Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter (40 kap. 12 § tredje stycket IL).

Bestämmelsen gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning (40 kap. 13 § andra stycket IL).



Situation 3 syftar till att samma konsekvenser, som inträffar när en fysisk person (eller flera om de är närstående) får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag eller ett vinstföretag, ska inträffa när en grupp fysiska personer som är av så begränsad omfattning att personerna har möjlighet att samverka får ett sådant inflytande.

Detta syfte har av lagstiftaren ansetts i rimlig grad uppfyllt om situationen grundas på att fysiska personer under en period som omfattar fem beskattningsår för det aktuella företaget dels var och en förvärvat aktier eller andelar i företag motsvarande minst 5 % av röstetalet, dels sammanlagt förvärvat aktier eller andelar med mer än hälften av röstetalet. I praktiken torde den här beskrivna situationen komma att i huvudsak omfatta

förvärv av aktiebolag som är eller övergår till att bli fåmansföretag. I likhet med vad som gäller vid spärrsituation 2 så utlöses spärrregeln inte om det bestämmande inflytandet respektive förvärvet av aktierna eller andelarna erhålls genom arv, testamente eller bodelning (40 kap. 13 § andra stycket IL).

I samband med att reglerna fördes över till IL anförde Lagrådet att lagtextens ordalydelse synes omfatta även t.ex. fall då en och samma aktiepost med mer än 10 % av röstetalet bytt ägare mer än fem gånger under femårsperioden trots att någon sådan avsikt, såvitt Lagrådet förstod, inte hade varit avsedd (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 449 f.). Regeringen angav att Lagrådets antagande om avsikten med bestämmelsen var riktig samt att det inte är helt enkelt att arbeta om bestämmelsen så att detta framgår tydligt utan att komplicera lagtexten. ”Sunt förnuft, liksom förarbetena” talade enligt regeringen för att det är Lagrådets tolkning av bestämmelserna som ska göras och någon ändring i lagtexten gjordes inte (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 471).

Lagtexten reglerar inte närmare vad som gäller om spärrregeln blivit tillämplig ett år och en delvis ny grupp av fysiska personer gemensamt uppfyller kriterierna för att spärrregeln ska bli tillämplig, om även tidigare ägare räknas, ett senare år. Enligt Skatteverkets uppfattning bör en sådan situation besvaras enligt nedanstående exempel.

Förutsättningarna i exemplet är att aktiebolaget funnits till även före år 1 – under vilket ägarförändringar enligt 40 kap. 12 § IL inträffat på grund av A–C:s förvärv – och att underskott uppkommit varje år. A, B, C, D och E är fysiska personer, och alla aktier har samma röstvärde. a)–g) avser olika ägarsituationer vid utgången av år 2.

	År 0	År 1	År 2						
			a)	b)	c)	d)	e)	f)	g)
A	–	10	10	12	10	10	40	10	7
B	–	30	30	28	30	25	–		
C	–	12	12	12	12	12	12		
D	–	–	–	–	5	5	–	30	40
E								12	15
A–E; innehav $\geq 5\%$		52	52	52	57	52	52	52	62

Med tillämpning av vad som angetts ovan bör enligt Skatteverkets uppfattning följande gälla år 2.

a) ingen spärr utlöses, eftersom det inte har skett någon ägarförändring

b)–f) spärren utlöses inte

g) spärren utlöses (en ny krets fysiska personer med var och en minst 5 % av rösterna har tillsammans förvärvat mer än 50 % av rösterna).

Skatteverkets uppfattning är således att om en persons aktieförvärv i ett bolag har medfört att regeln i 40 kap. 12 § IL har tillämpats bör nämnda förärv inte räknas med ytterligare en gång hos samma ägare vid bedömningen av om regeln är tillämplig vid ett senare tillfälle.

Endast beloppsspärren är tillämplig i denna spärrsituation. Av samma skäl som anges under situation 2 ovan finns det inte behov av någon koncernbidragsspärr. Vid beräkningen av utgiften för att förvärva andelar med mer än 50 % av rösterna i underskotts företaget enligt 40 kap. 15 § första stycket 1 IL anser Skatteverket att utgiften inte är begränsad till förvärv som gjorts inom femårsperioden.

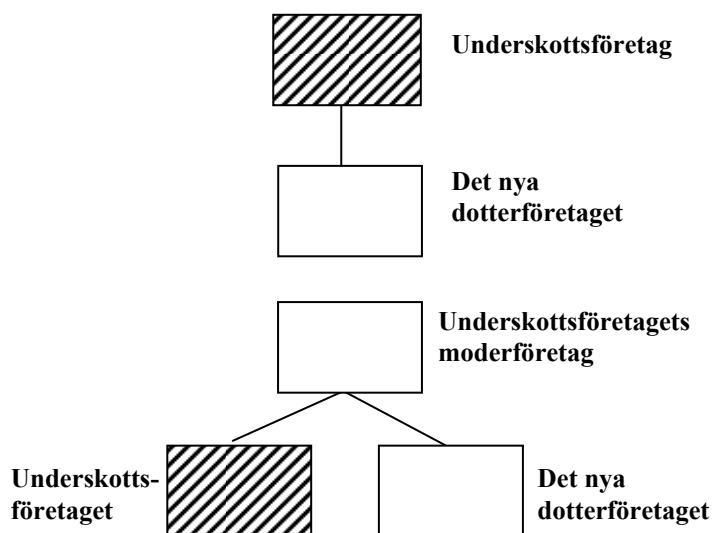
Enligt Skatteverkets uppfattning är det bara förvärv i vad som vid förvärvstillfället utgör ett underskotts företag som ska läggas samman när man beräknar om den i lagtexten angivna ägarkretsen har förvärvat andelar i den omfattning som medför att en ägarförändring har skett (Skatteverket 2010-10-11, dnr 131 629341-10/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked prövat situationen då en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag förvärvade aktier koncerninternt i ett underskottsbolag. Högsta förvaltningsdomstolen angav följande i domen. ”De i målet aktuella spärreglerna avser situationen då det bestämmande inflytandet över ett underskotts företag förändras. Den transaktion förhandsbeskedet gäller ska ske mellan två helägda företag inom en koncern. Spärreglerna i 40 kap. 12 § blir tillämpliga på underskotts företaget på grund av att det förvärvande företaget är etablerat utanför Sverige. Med hänsyn till dessa omständigheter ska enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening spärreglernas förenlighet med gemenskapsrätten prövas i förhållande till etableringsfriheten. Eftersom etableringsfriheten inte kan göras gällande gentemot tredjeland och då Guernsey i detta hänseende utgör tredjeland

kan bestämmelserna inte anses strida mot gemenskapsrätten.” Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked av innebörd att beloppsspärren var tillämplig och att bestämmelsen kunde rättfärdigas vid prövningen mot EU-rätten (RÅ 2008 not. 84) .

Situation 4

Vid ägarförändringar som innebär att ett underskotts företag eller ett moderföretag till ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag inträder koncernbidragsspärren. Spärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 14 § IL). Beloppsspärren är inte tillämplig vid detta slag av ägarförändring.



I denna spärrsituation är ägarförhållandena omkastade jämfört med situation 1. Här är det underskotts företaget (eller dess moderföretag) som förvärvar ett annat företag. Spärregeln tar sikte på den situationen att ett underskotts företag (eller dess moderföretag) kan förvärva andelarna i ett företag som har tillgångar med betydande övervärden. Spärregelns uppgift är att förhindra att den vinst som uppkommer vid avyttring av tillgångarna kan kvittas mot underskottet i underskotts företaget genom att det nya dotterföretaget lämnar koncernbidrag till underskotts företaget.

Endast koncernbidragsspärren är tillämplig.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked (avseende taxeringsåret 1998) prövat om koncernbidragsspärren är tillämplig även i det fall att ett aktiebolag, AB 1 (underskotts-företag), förvärvar det bestämmande inflytandet över ett annat aktiebolag, AB 2, genom att bilda detta.

I ärendet hade AB 1 vid bildandet erhållit 51 % av andelarna och rösterna i AB 2. Senare förvärvade AB 1 samtliga övriga andelar i AB 2. Skatterättsnämnden fann att AB 1 enligt regeln i 40 kap. 14 § IL fått bestämmande inflytande över dotterbolaget genom bildandet och erhållandet av 51 % av aktierna och rösterna i detta bolag under 1994. Enligt förutsättningarna i ärendet var AB 1 ett underskotts-företag. Ett koncernbidrag från AB 2 till AB 1 utlöste därför koncernbidragsspärren (spärrsituation 4). Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked (RÅ 1998 not. 59).

7.6 Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar

7.6.1 Beloppsspärren

Innebörd och tillämpning

Beloppsspärren innebär, att underskotts-företaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 % av den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlust-företaget (40 kap. 15–16 §§ IL).

Beloppsspärren har skapats för att motverka handel med bolag vars värde i huvudsak består i rätten till avdrag för tidigare års underskott, framförallt skalbolag. Man har vid lagstiftningsarbetet utgått från att ju högre köpeskillingen för aktierna i ett företag är i förhållande till värdet av underskottet, ju mer substans finns det i bolaget och desto mindre är behovet av en beloppsspärr (prop. 1993/94:50 s. 259).

Underskotts-företaget får efter ägarförändringen endast tillgodogöra sig avdrag för kvarvarande underskott från föregående år motsvarande dubbla köpeskillingen för aktierna. Rätten till avdrag för överskjutande del av underskotten faller bort för all framtid. Om förvärvet avser ett moderföretag till underskotts-företaget prövar man om beloppsspärren ska tillämpas på utgiften för förvärvet av moderföretaget. Det är i sådana fall utgiften för förvärvet av den koncern i vilket underskotts-företaget (eller underskotts-företagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen (prop. 1993/94:50 s. 326). Om

flera underskotts företag ingår i förvärvet proportioneras begränsningen av underskott efter respektive underskotts företags andel av koncernens sammanlagda underskott (40 kap. IL 15 § andra stycket IL).

Exempel

AB A förvärvar AB B med dotterbolagen AB C och AB D.

Vederlaget uppgår till 1 mnkr. I dotterbolagen finns kvarvarande underskott från föregående år om 3 mnkr, fördelat med 900 000 kr på AB C respektive 2 100 000 kr på AB D. Genom beloppsspärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till 600 000 kr ($0,9/3 \times 1 \text{ mnkr} \times 200 \%$), medan AB D:s uppgår till 1 400 000 kr ($2,1/3 \times 1 \text{ mnkr} \times 200 \%$).

När man beräknar utgiften för att få det bestämmande inflytandet ska man beakta den sammanlagda anskaffningsutgiften. I prop. 1993/94:50 s. 326 anges att om den nya ägaren uppnått ett bestämmande inflytande genom att utöka sitt aktieinnehav från 10 % till 51 % av rösterna bör även utgiften för anskaffningen av det ursprungliga innehavet tas med vid beräkningen. I anslutning till nämnda exempel har uppkommit frågor om den skattskyldiges utgift för förvärvet ska proportioneras så att han bara får räkna med den del som kan hänföras till 51 % av rösterna i bolaget, eftersom ett sådant innehav räcker för ett bestämmande inflytande. Enligt Skatteverkets uppfattning ska någon sådan proportionering inte göras (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 473 ff.). Om en person genom *ett* köp förvärvar aktier med exempelvis 70 % av röstetalet bör alltså hans utgift för hela förvärvet räknas med vid beloppsspärren. Om aktierna förvärvas i ett sammanhang genom successiva förvärv under begränsad tid i anslutning till ett uppköpserbjudande som riktas samtidigt till aktieägarna torde samtliga förvärv med anledning av erbjudandet få räknas med vid tillämpning av beloppsspärren. Om samma person senare skulle göra ännu ett inköp av aktier i samma bolag och därigenom förvärva exempelvis ytterligare 5 % av röstetalet får anskaffningskostnaden för detta köp inte räknas med vid beloppsspärren, eftersom köparen redan tidigare hade ett bestämmande inflytande (RÅ 2007 ref. 58).

Skatteverkets uppfattning är att man vid beräkning av beloppsspärren endast ska beakta underskott som uppkommit i

verksamheter som varit föremål för beskattning i Sverige (Skatteverket 2008-06-04, dnr 131 342184-08/111).

Det kan förekomma att ett underskotts företag under samma år har omfattats av flera ägarförändringar som var för sig innebär ändring av det bestämmande inflytandet. Skatteverket anser att storleken på beloppsspärren i sådana fall ska bestämmas av den ägarförändring som skett till lägst utgift för förvärvaren (Skatteverket 2009-09-25, dnr 131 743035-09/111).

Skatteverket anser att tidpunkten för ägarförändring vid en riktad nyemission som medför ägarförändring är när aktierna tilldelats och genast förts in i aktieboken (Skatteverket 2006-12-06, dnr 131 751923-06/111).

Kammarrätten i Stockholm har bedömt att ett villkorat aktieägartillskott utgör ett sådant kapitaltillskott som ska minska anskaffningsutgiften för aktier enligt 7 § andra stycket i dåvarande lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU) (KRNS 2001-01-23, mål nr 4255-1999). Kammarrätten i Göteborg har gjort samma bedömning när det gäller villkorade aktieägartillskott som aktieägare gett till ett underskotts företag innan de förvärvade det bestämmande inflytandet i detta (KRNG 2003-04-23, mål nr 2680-2002). Sist nämnda dom överklagades av den skattskyldige, men Högsta förvaltningsdomstolen beviljade inte prövningstillstånd. Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften för aktier vid tillämpning av beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till det ägda företaget före ägarförändringen (dock tidigare två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde) finns i 40 kap. 16 § IL. Bestämmelsen har en annorlunda utformning än den hade i LAU, men någon materiell ändring för frågan om hur villkorade aktieägartillskott ska behandlas torde inte ha skett. Enligt Skatteverkets bedömning talar vad ovan anförts för att villkorade aktieägartillskott bör anses utgöra sådana kapitaltillskott som ska avräknas från anskaffningsutgiften för att uppnå det bestämmande inflytandet enligt 40 kap. 16 § IL. Denna uppfattning får stöd i KRNS dom 2007-06-27, mål nr 2483-07.

Kapitaltillskott

För att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att kapitaltillskott ges till underskotts företaget före förvärvet ska man bortse från sådana tillskott (40 kap. 16 § IL). Utgiften för anskaffningen ska därför som huvudregel minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskotts företaget före ägarförändringen men tidigare två beskattningsår före det beskatt-

ningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften ska också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (40 kap. 16 § första stycket IL).

Undantag från ovan nämnda huvudregel görs dock för kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget. Sådana tillskott ska således inte minska utgiften för förvärvet av det bestämmande inflytandet. Det finns inte anledning att räkna med kapitaltillskott från företag som både före och efter ägarförändringen ingått i samma koncern som underskotts företagen (40 kap. 16 § andra stycket IL).

Skatteverket har uppfattningen att tillskott till ett underskotts företag i form av eftergift av en fordran på detta, ska värderas till marknadsvärdet vid ackordstillfället (Skatteverket 2006-02-01, dnr 131 61025-06/111). Skillnaden mellan marknadsvärdet och fordrans nominella belopp ska behandlas som ackord och minska avdrag för underskott som kvarstår från föregående beskattningsår. Se vidare avsnitt 7.8 angående begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering.

Skatteverket har uppfattningen att begreppet kapitaltillskott i 40 kap. 16 § IL inte innefattar koncernbidrag som är avdragsgilla enligt 35 kap. IL (Skatteverket 2006-06-26, dnr 131 394329-06/111).

Skatterättsnämnden uttalade i ett förhandsbesked den 8 mars 2006 att betalningar för att förvärva aktier genom nyemission inte ska räknas som kapitaltillskott vid tillämpningen av 40 kap. 16 § IL i ett fall där delägaren genom nyemission förvärvat bestämmande inflytande i ett underskotts företag. Däremot skulle, enligt Skatterättsnämnden, övriga delägars betalningar för att förvärva aktier i underskotts företaget genom nyemission, vilka skett under de två beskattningsår som närmast föregått det beskattningsår då ägarförändringen skedde och fram till ägarförändringen under beskattningsåret, räknas som kapitaltillskott vid tillämpningen av samma bestämmelse. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning i dessa frågor och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2007 ref. 58).

Det har förekommit att den som vill förvärva ett företag med stora underskott försökt kringgå beloppsspärren genom att förvärva det bestämmande inflytandet över underskotts bolaget

genom en riktad nyemission. Nedanstående exempel på ett sådant förfarande har lämnats i prop. 2009/10:47 s. 9:

”Underskotts företaget X AB har ett underskott om 25 000 000 kr och som enda tillgång en kassa om 100 000 kr. Företaget Z AB är beredd att betala 2 000 000 kr för att erhålla underskottet och ägaren av företaget (Y AB) är beredd att sälja X AB för detta belopp. Z AB förvärvar därför genom en riktad nyemission 90 % av aktierna i X AB för 19 900 000 kr. X AB:s kassa ökar härigenom till 20 000 000 kr (100 000 + 19 900 000 kr), vilket innebär att värdet på de resterande 10 % av aktierna i sin tur ökar till 2 000 000 kr (0,10 x 20 000 000). Z AB förvärvar därefter de återstående aktierna av den tidigare ägaren för 2 000 000 kr. Såsom ovan angetts har Regeringsrätten slagit fast [*anm. i RÅ 2007 ref. 58*] att kapitaltillskott som utgör en del av utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet inte samtidigt kan reducera den utgiften. Av detta följer att Z AB enligt nuvarande lagstiftning ska anses ha haft en utgift om 19 900 000 kr för att förvärva det bestämmande inflytandet i X AB, vilket innebär att hela underskottet kan utnyttjas. I realiteten har dock säljaren av aktierna endast erhållit 2 000 000 kr. Resterande del av det tillskjutna kapitalet har tillfallit förvärvaren själv. Syftet med förfarandet har således varit att med hjälp av en tillräckligt hög förvärvsutgift kringgå beloppsspärren så att hela underskottet i företaget kan dras av.”

Skatteverket har i ett antal fall ansökt om att skatteflyktslagen ska vara tillämplig i motsvarande situationer. Kammarrätten i Stockholm har i tre domar funnit att skatteflyktslagen var tillämplig. Domarna har överklagats men Högsta förvaltningsdomstolen har inte beviljat prövningstillstånd (KRNS 2009-09-30, mål nr 6591-08, 8953-08 och 8955-08).

**Nya regler –
kapitaltillskott
efter 2009-06-04**

För att förhindra skatteplanering med kapitaltillskott enligt ovan och i vissa andra situationer aviserade regeringen den 4 juni 2009 i en skrivelse till riksdagen ett förslag om ändringar i reglerna om beskattning av underskotts företag att gälla från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen till riksdagen. Riksdagen har beslutat om ändring i 40 kap. 16 § IL och om en ny paragraf, 40 kap. 16 a § (SFS: 2009:1453). Den nya lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på kapitaltillskott som har lämnats fr.o.m. den 5 juni 2009.

För kapitaltillskott som har lämnats före sist nämnda datum gäller äldre bestämmelser.

Lagändringen innebär följande. 40 kap. 16 § IL har utvidgats till att även omfatta tillskott som utgör en del av själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget. Detta för att förhindra möjligheten att genom en eller flera riktade nyemissioner skapa en förvärvsutgift som kraftigt överstiger den faktiska utgiften för förvärvet. När man beräknar beloppsspärren i 40 kap. 15 § första stycket IL ska utgiften för förvärvet fortsättningsvis minskas även med kapitaltillskott som utgör en del av själva utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet i företaget. Bestämmelsen har utformats så att inte bara de transaktioner som visats i ovanstående exempel träffas utan även andra liknande förfaranden.

**Nya regler (forts)
– undantagsregel**

Lagstiftningen innefattar en undantagsbestämmelse i vilken det anges att om det är uppenbart att förvärvaren genom kapitaltillskottet har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar tillskottet ska utgiften inte minskas med kapitaltillskottet. Avsikten med undantagsregeln är att affärsmässigt betingade förvärv av underskotts företag genom kapitaltillskott inte ska hindras.

För att undantagsregeln inte ska kunna missbrukas ska, vid bedömningen av om underskotts företaget har tillgångar av verkligt och särskilt värde, hänsyn inte tas till sådana tillgångar som kan antas ha förvärvats i samråd med den nya ägaren. I nämnda sammanhang likställs en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag med underskotts företaget om de både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern. Det kan exempelvis röra sig om förvärv som skett från företag i intressegemenskap med förvärvaren. Det kan också gälla köp av tillgångar eller ingående av leverantörskontrakt där den nye ägaren har lämnat garanti eller ställt någon form av säkerhet (prop. 2009/10:47 s. 11).

Fusion och fission

Enligt 37 kap. 21 och 23 §§ IL kan beloppsspärren bli tillämplig också vid fusioner, se vidare avsnitt 16.2.7. Om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret, tillämpas beloppsspärren i 40 kap. IL.

Vid fusion avses med utgift summan av fusionsvederlaget och de utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Vid fission avses med utgift summan av fissionsvederlagen och de utgifter som de

övertagande företagen haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget (37 kap. 21 § andra stycket IL). Beloppsspärren är dock inte tillämplig om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL (37 kap. 22 § IL). Den är inte heller tillämplig vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen (1987:619) eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker (37 kap. 23 § IL).

Dispensmöjlighet

Regeringen får efter ansökan medge undantag från bestämmelsen om beloppsspärr ”om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras” (40 kap. 17 § IL). Möjligheten till undantag har motiverats med att det inte helt kan uteslutas att regeln skulle kunna få effekter som inte är önskvärda från allmän synpunkt. Enligt förarbetena till lagstiftningen bör dispensregeln tillämpas ”synnerligen restriktivt” (prop. 1993/94:50 s.260). Regeringen hade vid utgången av december 2009 inte medgett något sådant undantag.

7.6.2 Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren innebär att kvarvarande underskott från föregående år inte får kvittas mot koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen äger rum och de fem därpå följande beskattningsåren (40 kap. 18–19 §§ IL). Detta uttrycks så här i 40 kap. 18 § första stycket IL:

”Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder, med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.

Om en del av underskotten inte får dras av på grund av beloppsspärren, gäller första stycket för den återstående delen.

Belopp som på grund av bestämmelsen i första stycket inte har kunnat dras av ska dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Koncernbidragsspärren gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.”

Innebörd och tillämpning

Till skillnad från beloppsspärren innebär koncernbidragsspärren inte något definitivt bortfall av rätten till avdrag för gamla underskott. Kvarvarande underskott från föregående år ”spärras” i stället under viss tid på så sätt att det inte får kvittas mot koncernbidrag under spärrtiden, men väl efter utgången av denna.

Koncernbidragsspärrade underskott

Om ett underskotts företag har varit föremål för en sådan ägarförändring som utlöser spärreglerna begränsas rätten till avdrag för de kvarvarande underskotten från föregående år i första hand genom beloppsspärren. Det är på de underskott som kvarstår efter tillämpningen av beloppsspärren som koncernbidragsspärren kan bli tillämplig – det koncernbidragsspärrade underskottet. Syftet med sist nämnda spärr är att reducera det skattemässiga värdet av avdrag för underskott genom att förskjuta dess utnyttjande framåt i tiden (prop. 1993/94:50 s. 259).

Spärren förhindrar att underskotts företaget kvittar koncernbidragsspärrade underskottet mot mottagna koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen äger rum och de fem närmast påföljande beskattningsåren. Däremot finns det inget hinder för underskotts företaget att kvitta det koncernbidragsspärrade underskottet mot vinst i verksamheten till den del den inte består av mottagna koncernbidrag. Det koncernbidragsspärrade underskottet får dock utnyttjas för kvittning mot överskott i den egna verksamheten först efter det att ett eventuellt ospärrat underskott utnyttjats (40 kap. 18 § IL).

Ospärrade underskott

Det föreligger inte något hinder mot att underskotts företaget kvittar underskott som uppkommit efter ägarförändringen – ospärrade underskott – mot erhållna koncernbidrag. I konsekvens härmed får underskotts företags underskott i praktiken rullas framåt i två separata ”fällor”, den ena med koncernbidragsspärrade underskott som inte får utnyttjas mot koncernbidrag förrän efter utgången av spärrtiden, det andra med ospärrade underskott som uppkommit det beskattningsår ägarförändringen skedde och/eller de därpå följande beskattningsåren (prop. 1993/94:50 s. 327).

Exempel

AB A, som har kalenderår som räkenskapsår, har vid ingången av år 3 outnyttjade underskott på 400 000 kr.

Under år 3 förvärvar AB B det bestämmande inflytandet över bolaget. Beloppsspärren antas inte vara tillämplig.

Under år 3, 4 och 5 uppkommer underskott på 100 000 kr, 200 000 kr respektive 25 000 kr.

Vid ingången av år 6 har AB A utnyttjade underskott på sammanlagt 725 000 kr. Härav omfattas 400 000 kr av koncernbidragsspärren. Återstående del av underskottet, 325 000 kr, får däremot kvittas mot koncernbidrag från AB B.

De 400 000 kronorna kan antingen kvittas mot överskott i den egna verksamheten eller – först år 9 (efter det femte beskattningsåret efter det år ägarförändringen skedde) – mot koncernbidrag från AB B. Det koncernbidragsspärrade underskottet, 400 000 kr, får dock utnyttjas för kvittning mot överskott på den egna verksamheten först efter det att de ospärrade underskotten, 325 000 kr, utnyttjats.

För år 6 redovisar AB A ett överskott på 450 000 kr före avdrag för underskott. AB A har inte mottagit något koncernbidrag. AB A ska göra avdrag för ospärrade underskott, 325 000 kr, och koncernbidragsspärrat underskott, 125 000 kr, och redovisa 0 kr i överskott. Därefter kvarstår ett koncernbidragsspärrat underskott på 275 000 kr.

Koncernbidrag

Systematiken i koncernbidragsspärren innebär att det koncernbidragsspärrade underskottet bara får dras av till den del underskottsföretaget redovisar ett överskott, se exemplet ovan. Vid beräkningen av eventuellt överskott ska avdrag för ospärrade underskott göras. Mottagna koncernbidrag ska inte ingå i överskottet, med undantag för koncernbidrag från företag som redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget (40 kap. 19 § IL).

Koncernbidraget ska emellertid inte räknas med i överskottet om ett företag som inte tillhörde samma koncern före ägarförändringen genom fusion har gått upp i det företag som lämnar bidraget. Koncernbidraget ska inte heller räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen. Det kan därför i vissa fall bli nödvändigt att ”öronmärka” koncernbidrag.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat hur bestämmelserna om koncernbidrag i 40 kap. 18 och 19 §§ ska tolkas när ett underskottsföretag erhåller koncernbidrag både från företag

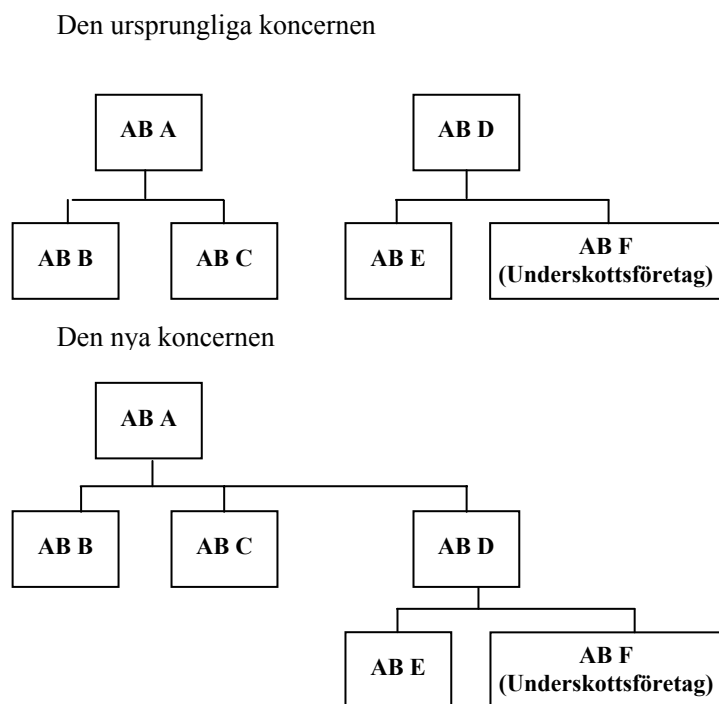
som ingick i samma koncern före ägarförändringen ("gamla" företag) och från företag som inte tillhörde koncernen före denna tidpunkt ("nya" företag) i en situation då underskotts-företagets eget skattemässiga resultat för året (utan beaktande av erhållna koncernbidrag) är negativt. Frågan var närmare bestämt om bestämmelserna ska tolkas så att underskotts-företaget, vid tillämpningen av spärren, kan kvitta årets negativa resultat mot koncernbidrag från "nya" företag för att möjliggöra att det koncernbidragsspärrade underskottet i sin tur kan dras av mot koncernbidrag från "gamla" företag. Högsta förvaltningsdomstolen fann att en sådan tolkning inte är förenlig med lagtextens ordalydelse, eftersom koncernbidragsspärren är utformad på så sätt att det i lagtexten anges en beloppsmässig gräns för hur stor del av ett koncernbidragsspärrat underskott som får dras av. Denna gräns utgörs av ett på visst sätt beräknat överskott. I detta överskott får koncernbidrag från "gamla" men inte "nya" företag inräknas. Högsta förvaltningsdomstolen fann att bestämmelserna inte ger utrymme för att vid beräkning av överskottet, och därmed av hur stor del av koncernbidragsspärrat underskott som får dras av, beakta koncernbidrag som tas emot från "nya" företag (RÅ 2008 ref. 69).

Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar en hel koncern. Spärren omfattar endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen.

Exempel

En koncern med moderbolaget AB A och dotterbolagen AB B och AB C förvärvar en annan koncern med moderbolaget AB D och dotterbolagen AB E och AB F. AB F är ett underskottsföretag.

Spärren är inte tillämplig på koncernbidrag från AB D och AB E till AB F. Om koncernbidrag "slussats" från AB A, AB B eller AB C via AB D eller AB E slår spärren däremot till.



7.7 Särskilda regler vid fusion och fission, partiell fission samt verksamhetsavyttring

Särskilda regler beträffande underskott gäller vid fusion och fission, 37 kap. 21–26 och 28 §§ IL. En redogörelse för dessa bestämmelser lämnas i avsnitt 16.2.7.

Det gäller också särskilda regler om behandlingen av avdrag för underskott vid partiell fission, 38 a kap. 17–19 §§ IL. Redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 17.2.

Även vid verksamhetsavyttring finns det särskilda regler om behandlingen för avdrag för underskott, 38 kap. 17–17 b §§ IL. Redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 17.1.

7.8 Begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering

Enligt 40 kap. 20–21 §§ IL gäller följande:

Om en skattskyldig är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av.

Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning, ska avdrag göras för underskott som på grund av konkursen inte har kunnat dras av tidigare.

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen, ska avdrag för underskott minskas med ett belopp motsvarande summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

Det är underskott hos delägaren i ett handelsbolag eller kommanditbolag – och inte underskottet hos handelsbolaget eller kommanditbolaget – som ska minskas enligt denna paragraf (RÅ 2002 not. 143, se även RÅ 2003 not. 80 och not. 81 samt RÅ 2004 not. 158 och not. 159).

Skatteverkets uppfattning är att bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten för underskott av näringsverksamhet efter ägarförändringar (beloppsspärr) och bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten för underskott av näringsverksamhet vid ackord ska tillämpas parallellt och oberoende av varandra om den skattskyldige erhållit ackord och genomgått en ägarförändring under ett och samma beskattningsår (Skatteverket 2004-12-17, dnr 130 704433-04/111).

Det kan förekomma att ett företag som erhåller ackord har underskott som är tidsmässigt spärrat genom koncernbidragsspärren eller fusionsspärren samtidigt som det har senare uppkommet underskott. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger i sådana situationer valfrihet för den skattskyldige beträffande i vilken turordning underskotten ska reduceras (Skatteverket 2006-01-24, dnr 131 30493-06/111).

En utförligare redogörelse om beskattning vid konkurs och ackord lämnas i avsnitt 21.

7.9 Begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut

I 40 kap. 22 § IL finns en regel som begränsar avdragsrätten för underskott för av staten direkt helägda företag som har kunnat få stöd enligt 3 § av den upphävda lagen (1993:765) om statligt stöd till banker och andra kreditinstitut om aktie eller andel i sådant företag överlåts.

7.10 Avdrag efter ombildningar

Vid sådana ombildningar av svenska ekonomiska föreningar till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL övertar det aktiebolag vars aktier skiftas ut den ekonomiska föreningens rätt att dra av underskott enligt reglerna i 40 kap. IL.

Det samma gäller vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (40 kap. 23 § IL).

7.11 Lex Kockum

40 kap. 24 § IL hänvisar till 14 kap. 17–18 §§ IL. Där finns den s.k. lex Kockum.

Regeln gäller om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter den huvudsakliga delen av sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, ett landsting eller en kommun. Detsamma gäller om överlåtelsen sker till ett bolag som till övervägande del innehas, direkt eller indirekt, av staten, ett landsting eller en kommun.

Underskott som uppkommit före eller i samband med överlåtelsen får inte avräknas mot inkomst som tillfallit företaget efter överlåtelsen. Detta gäller dock inte om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagets verksamhet och inte heller när det gäller överlåtelser inom en koncern.

Syftet med bestämmelsen är att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening inte ska få avdrag för underskott som motsvaras av skulder som övertagits av staten m.fl.

7.12 Underskott för kommanditbolags-ägare och vissa delägare i handelsbolag

Särskilda regler om begränsning i rätten till avdrag för underskott finns i 14 kap. 14–15 §§ IL, se vidare avsnitt 2.3.3.5.

7.13 Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarätter m.m.

Särskilda regler om behandlingen av kapitalförluster finns i 25 kap. 12 § IL (se vidare avsnitt 22.15.3), 25a kap. IL (se vidare avsnitt 22), 48 kap. 26 § IL (se vidare avsnitten 1.1.3 och 22.4) samt i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till 48 kap. 17 § IL (SFS 2009:1413, se vidare avsnitt 2.3.5.11).

8 Byggnadsrörelse m.m.

8.1 Byggnadsrörelse och handel med fastigheter

8.1.1 Inledning

Vid inkomstbeskattningen finns särskilda regler för både byggnadsrörelse och handel med fastigheter (27 kap. IL). Bestämmelserna kvarstår i huvudsak oförändrade efter 1990 års skattereform. På två punkter gjordes dock väsentliga ändringar. Rätten till generell nedskrivning av omsättningsfastigheter slopades och nya regler infördes för värdering av pågående arbeten till fast pris. Dessa regler har bibehållits i IL.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådana verksamheter utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Vid försäljning av lagerfastigheter beskattas skillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt värde. Lagerfastigheter värderas enligt de allmänna reglerna för lagervärdering men utan rätt till schablonmässig nedskrivning enligt alternativregeln i 17 kap. 4 § IL. Lagerfastigheter får således tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (17 kap. 3 § IL). Fastigheter som inte utgör lagertillgångar utan kapitaltillgångar tas upp till anskaffningsvärdet.

För enskilda näringsidkare medför de särskilda reglerna att vinster vid försäljning av lagerfastigheter beläggs med sociala avgifter.

Sammanfattningsvis kan sägas att särskilda regler gäller för

- bedömning av om den skattskyldige driver byggnadsrörelse,
- bedömning av om den skattskyldige driver handel med fastigheter,
- klassificering av fastigheter som lagertillgångar,
- klassificering av aktier och andelar som lagertillgångar,

- värdering av lagerfastigheter,
- värdering av aktier och andelar som utgör lagertillgångar,
- värdering av entreprenader,
- tidpunkten för vinstavräkning av entreprenader.

8.1.2 När föreligger byggnadsrörelse eller handel med fastigheter?

8.1.2.1 Inledning

Det finns inte någon definition av vad som avses med byggnadsrörelse eller handel med fastigheter i skattelagstiftningen. För att avgöra om någon bedriver sådana verksamheter får man i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i 13 kap. IL. Det finns vidare omfattande praxis som behandlar frågan (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 348).

Sammanfattning av praxis

Den tidigare praxis som finns avseende byggnadsrörelsebegreppet har av företagsskatteberedningen sammanfattats på följande sätt (SOU 1977:86 s. 302 f.).

Självständigt företag, egna maskiner, eget material

Om ett självständigt företag åtar sig att med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra byggnader eller anläggningar på annans fasta egendom råder inte något tvivel om att verksamheten är att anse som byggnadsrörelse. Även vid byggnation i egen regi är det många gånger odiskutabelt att verksamheten utgör byggnadsrörelse. Så är t.ex. fallet då någon förvärvat ett markområde för att där med egna anställda, egna maskiner och eget material uppföra ett antal hus för försäljning.

Byggnadsrörelse kan bedrivas genom att byggnadsentreprenören i sin helhet för utförda arbeten anlitar underentreprenörer (RSV/FB Dt 1982:1, SRN 2010-09-30 (dnr 53-10/D)). Den avgörande frågan vid bedömning huruvida byggnadsrörelse bedrivs eller ej är avtalsparternas verkliga roll samt deras skyldigheter/förpliktelser.

Inte yrkesmässigt från början

Person, som tidigare inte yrkesmässigt uppfört byggnader eller anläggningar, kan bebygga en eller två fastigheter för personligt bruk (t.ex. en permanentbostad och ett fritidshus) utan att för den skull anses bedriva byggnadsrörelse. Fortsätter emellertid denna person att förvärva och bebygga fastigheter sedan de första färdigställts och sker försäljning av någon eller några av dessa fastigheter, är det inte osannolikt att eventuell vinst beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Sannolikheten för att fastigheterna ska anses utgöra lager i byggnads-

rörelse torde öka om försäljningen sker inom relativt kort tid efter uppförandet.

Byggnader för egen förvaltning

Den som uppfört byggnader uteslutande för egen förvaltning torde, såvida han inte ägnat sig åt annan byggnadsverksamhet eller försålt någon fastighet, inte anses driva byggnadsrörelse. Sker efter ett antal år en samtidig avyttring av de bebyggda fastigheterna, blir beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet inte aktuell (RÅ 1928 ref. 58, I och II). Har den skattskyldige uppfört byggnad för utomståendes räkning, anses dock byggnadsrörelse föreligga även med avseende på produktion för egen förvaltning.

Byggnadsrörelse = tomt-rörelse

Den som driver byggnadsrörelse förutsätts också driva tomt-rörelse. Redan enstaka tomtförsäljning kan därför bli föremål för rörelsebeskattning (27 kap. 3 § IL). Dessutom synes viss presumtion föreligga för att den som driver byggnadsrörelse även idkar yrkesmässig handel med fastigheter.

För den som drivit renodlad entreprenadverksamhet torde det dock vara möjligt att köpa och sälja en eller annan fastighet utan att yrkesmässig handel med fastigheter anses föreligga (RÅ 1951 ref. 22, RÅ 1969 Fi 1723).

8.1.2.2 Rättsfall

Nedan återges vissa rättsfall som belyser den praxis som gäller frågan om byggnadsrörelse och handel med fastigheter föreligger.

Det bör observeras att rättsfallen inte generellt sett kan användas för att bedöma om en fastighet, förvärvad under beskattningsår som taxerats 1984 eller senare, ska anses vara en lagerfastighet. I princip är den lagstiftning som införts fr.o.m. 1984 års taxering dock en kodifiering av tidigare praxis.

Fastighet anskaffad för vidareförsäljning

En person som anskaffar fastigheter och med vinstsyfte vidare säljer dessa efter upprustning har i ett flertal fall ansetts bedriva byggnadsrörelse.

En f.d. mejerist hade låtit uppföra och sälja tre bostadshus och skulle uppföra en sommarstuga. Han hade anlitat byggmästare och själv utfört bara grov- och handräckningsarbete. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att vinsten måste anses utgöra inkomst av byggnadsrörelse. Gällande praxis får anses innebära att byggnadsrörelse som regel får anses föreligga så snart det av omständigheterna kan konstateras att fastigheterna så gott som uteslutande anskaffats för vidare försäljning (RÅ 1939 ref. 39).

I ett annat fall ansågs byggnadsrörelse föreligga där den skattskyldige under vart och ett av åren 1932, 1937, 1945 och 1947 uppfört villafastigheter och även sålt dessa. Fastigheterna hade han använt som bostad. Förutom ett villabygge 1959 hade fram till 1962 endast rivningsverksamhet bedrivits (RÅ 1974 A 1007).

Det har vidare ingen betydelse vad som sägs om anledningen till att verksamheten påbörjats. En stadskamrer hade övertagit en byggnadsfirmas rättigheter och skyldigheter på grund av ett borgensåtagande. Han ansågs bedriva byggnadsrörelse genom den övertagna verksamheten (RÅ 1966 Fi 855).

En person S förvärvade tillsammans med två andra personer två fastigheter som bebyggdes och såldes. S hade ej varit aktiv i denna verksamhet utan hans medverkan hade bestått i att tillskjuta kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg bl.a. att med beaktande av den korta tid som förflutit mellan de redovisade fastighetstransaktionerna får S anses ha bedrivit byggnadsrörelse. Vinsten vid försäljningen av S andel av fastigheterna ska då redovisas som inkomst av rörelse (RÅ 1982 1:60).

Även om en byggnadsrörelse kan konstateras föreligga är det inte alltid givet när den kan anses påbörjad. E hade till och med utgången av år 1975 varit anställd som byggnadssnickare. Den 1 juni 1975 hade han köpt en fastighet på vilken han hade uppfört en villa. Villan hade blivit klar för inflyttning i augusti 1976. Under 1977 hade E startat en byggnadsrörelse. Den hade registrerats i januari 1977 och verksamheten hade kommit igång vid månadskiftet februari/mars samma år. Från det att fastigheten färdigställts till dess verksamheten kommit igång hade E varit arbetslös. Byggnadsrörelse ansågs påbörjad redan genom uppförandet av villan (RSV/FB Dt 1982:8).

Genomsyn av bolags- konstruktion

Att byggnadsrörelse bedrivs i form av aktiebolag kan medföra att aktieägare personligen anses driva sådan verksamhet genom bolaget. Detta blir i regel fallet om aktieägaren varit verksam i byggnadsbolaget.

A och B, tidigare anställda i olika byggnadsföretag, var sedan samma år anställda i ett byggnadsaktiebolag, som de ägde till hälften vardera. A var direktör och B arbetschef. De ansågs utöva byggnadsrörelse genom bolaget. Någon tvekan om att byggnadsrörelse bedrivs föreligger inte då aktieägarna äger hälften vardera av aktierna (RN 1958 nr 1:10).

C ägde 1/3 av aktierna i ett byggnadsaktiebolag i vilket hon även var styrelsesuppleant och anställd som kontorist på deltid.

Hennes make ägde återstoden av aktierna och var företagsledare i bolaget. På en av C ägd fastighet hade bolaget utfört ombyggnads- och reparationsarbeten. C ansågs med hänsyn till omständigheterna driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1980:18).

En skattskyldig som ägde 1 % av aktierna och var VD i ett byggnadsaktiebolag, i vilket resterande 99 % av aktierna ägdes direkt eller indirekt, av den skattskyldiges hustru och svärmor, ansågs driva byggnadsrörelse. Även om den skattskyldige själv innehar endast ett mindre antal aktier men är aktiv i verksamheten och närstående personer äger ett större antal aktier, kan således byggnadsrörelse anses föreligga (RSV/FB Dt 1982:18).

Det kan t.o.m. vara så att den skattskyldige själv inte äger några aktier överhuvudtaget. D, som var förman och styrelsesuppleant men inte aktieägare i sin fars byggnadsaktiebolag, ägde en fastighet, på vilken bolaget utfört omfattande arbeten under Ds arbetsledning. D ansågs bedriva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1982:19).

När det är fråga om mindre aktieinnehav och delägarens aktiva insats är ringa eller ingen alls är det mera tveksamt om delägaren ska anses bedriva byggnadsrörelse. I ett fall ägde två minderåriga barn vardera 1/4 av aktierna med endast 1/10 röstvärde. Resten av aktierna ägdes av fadern som var byggnadsingenjör, samt av en civilingenjör. Barnen ägde inte annan fastighet än den för försäljning aktuella. De hade inte heller annars ägnat sig åt byggnadsverksamhet eller liknande verksamhet. Trots att barnens aktieinnehav i bolaget visserligen var betydande ansågs det inte ge dem något väsentligt inflytande i företaget, varför de inte ansågs bedriva byggnadsrörelse (RN 1968 nr 6:3).

Byggmästares dotter, som ägde 36 % av aktierna i ett av fadern grundat byggnadsbolag och var ledamot i dess styrelse, har ansetts själv driva byggnadsrörelse (RSV/FB Dt 1983:33).

Handel med fastigheter

Vid yrkesmässig handel med fastigheter beskattas verksamheten som näringsverksamhet. Fastigheterna utgör lagertillgångar. Gränsdragningen mot inkomstslaget kapital sker utifrån frekvensen av försäljningar. Härvid är den praxis som utvecklats av stor betydelse.

Handel med fastigheter förekommer inte sällan i kombination med byggnadsrörelse. Men naturligtvis finns verksamheter som endast omfattar handel med fastigheter.

En fastighetsmäklare bebyggde och sålde åren 1922–1926 tillsammans med en byggmästare cirka 10 fastigheter. Åren

1927–1948 köpte han, delvis tillsammans med andra personer, 12 och sålde 9 fastigheter, i många fall för att hjälpa kunder i trångmål. Han sålde dessutom sin villafastighet 1957. Han ansågs bedriva handel med fastigheter med hänsyn till dessa köp och försäljningar (RÅ 1967 Fi 1446).

En person hade från 1956 köpt 20 fastigheter, varav 18 de senaste sju åren. Under 1960–1966 sålde han 10 fastigheter, varav 6 till utomstående och 4 till sitt eget aktiebolag, som hade till uppgift att förvalta, köpa och sälja fastigheter. Han ansågs bedriva handel med fastigheter (RÅ 1971 Fi 1609).

En person, som under aktuellt beskattningsår, 1973, sålt sex fastigheter och köpt fyra samt under tiden 1973–1976 sålt 19 fastigheter och köpt minst lika många har ansetts idka handel med fastigheter redan fr.o.m. 1973 (RRK K 80 1:4).

En person som mellan 1969 och 1981 köpt och sålt 13 fastigheter, alla utom tre innehavda kortare tid än två år, har från och med 1977 ansetts bedriva handel med fastigheter. Personen hävdade att syftet med hans verksamhet uteslutande varit att på sikt bygga upp en fastighetsförvaltningsverksamhet (RÅ 1987 ref. 46).

En fastighetsmäklare arbetade förutom med mäklerrörelse även med fastighetsförvaltning. Dessutom var mäklaren hälftenägare till ett tomtexploateringsbolag. Under 15 år hade 22 fastigheter förvärvats och 3 sålts. Handel med fastigheter ansågs föreligga (RSV/FB Dt 1982:14).

En fastighetsmäklare köpte under tiden 1961–1972 fem fastigheter och sålde tre av dem, därav en 1969 och två 1972. Försäljningarna avsåg två fastigheter vilka mäklaren innehaft som familjebostad under tiden 1961–1969 resp. 1969–1972 samt en fastighet som förvärvats 1971 sedan en genom mäklerrörelsen förmedlad försäljning av fastigheten återgått. Mäklaren ansågs inte ha bedrivit handel med fastigheter (RÅ 1980 1:11).

8.1.3 Fastigheter som lagertillgångar i byggnadsrörelse (även aktier och andelar)

8.1.3.1 Fastigheter förvärvade genom oneröst fång

Huvudregel

Huvudregeln innebär att man utgår från att en skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse köper fastigheter för byggnadsrörelsens räkning, s.k. byggmästarsmitta (27 kap. 4 § IL). Fastighet förblir därefter lagertillgång i samma ägares hand och kan inte byta karaktär till kapitaltillgång. Presumtionen är alltså att om den skattskyldige genom oneröst fång förvärvat

fastighet för att upprusta, bebygga eller utföra annat arbete på den så ska fastigheten anses utgöra lagertillgång (jfr RÅ 2003 not. 46). Fastigheter som förvärvas genom benefikt fång omfattas inte av denna huvudregel (prop. 1980/81:68 s. 154).

Byggnästarens mittan omfattar däremot inte fastigheter som den skattskyldige innehar redan vid tiden för rörelsens påbörjande samt fastigheter som han erhåller i arv eller gåva. Fastigheter som inte utgör lagertillgångar ändrar inte karaktär bara därför att de är av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Om en ärvd fastighet utgjort lagertillgång hos arvlåtaren gäller dock de bestämmelser som finns i 27 kap. 18 § IL (mer härom nedan).

Genom att lagtexten använder uttrycket ”förvärvas” i stället för ”äges” eller ”innehas” medför detta att smittan träffar endast fastigheter förvärvade under beskattningsår som har taxerats 1984 och senare och som har avyttrats beskattningsåret 1983 eller senare.

Från huvudregeln finns två undantag.

Undantagsregel I

Det första undantaget finns i 27 kap. 5 § 1 IL och avser de fall då det är uppenbart att fastigheten förvärvats för att stadigvarande användas i annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av den skattskyldige, dennes make eller av fåmansföretag eller av fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige eller maken är företagsledare.

Syftet med förvärvet är av betydelse

En fastighet som anskaffas för att stadigvarande användas som kontor eller lagerlokal i byggnadsrörelsen omfattas av denna undantagsregel och behandlas därför som anläggningstillgång. Den omständigheten att den skattskyldige avser att i egen regi utföra byggnadsarbete på fastigheten har ingen avgörande betydelse i detta sammanhang. Detta är en förändring jämfört med vad som före taxeringsår 1984 tillämpats i praxis. Tidigare har en sådan fastighet ansetts som lagertillgång för den händelse fastigheten ombyggs eller bebyggs i byggnadsrörelsen (prop. 1980/81:68 s. 154, 163 f.).

Omfattningen av byggnadsarbete spelar dock fortfarande en viss roll, nämligen vid fastställande av syftet med förvärvet av fastigheten (prop. 1980/81:68 s. 154). Det ska sålunda vara uppenbart att fastigheten inte förvärvats för att bebyggas eller renoveras och därefter säljas vidare.

Driftfastighet som har förvärvats före beskattningsår som taxerades år 1984 förblir lagertillgång (om den hänförs dit enligt

gamla regler). En driftfastighet ändrar således inte karaktär därför att nya regler infördes fr.o.m. taxeringsåret 1984.

Undantagsregel II Det andra undantaget finns i 27 kap. 5 § 2 IL och gäller endast skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse. Skattskyldig som bedriver handel med fastigheter omfattas således inte av undantagsregeln. Undantaget gäller de fall då förvärvet uppenbart saknar samband med den av den skattskyldige bedrivna byggnadsrörelsen. Vid tillämpning av denna undantagsregel måste hänsyn tas till samtliga föreliggande omständigheter. Stor vikt bör läggas t.ex. vid den lokala och funktionella anknytning som kan finnas mellan fastighetsförvärvet och byggnadsrörelsen. En byggmästare som på entreprenad uppför småhus inom ett lokalt begränsat område bör exempelvis kunna ha möjlighet att som kapitalplacering köpa en hyres- eller kontorsfastighet på annan ort utan att fastigheten anses smittad av byggnadsrörelsen (prop. 1980/81:68 s. 155, RÅ 1984 Aa 46). Se även SRN 2010-10-27 (dnr 80-10/D) där ett byggnadsföretags förvärv av andelar i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag med hyresfastigheter på den ort, där byggnadsföretaget tidigare uppfört småhus, ansetts uppenbarligen helt sakna samband med rörelsen.

Kraven på utredning som ska medföra undantagande enligt denna punkt är stränga. Det ska vara fråga om uppenbara fall.

Kombinerad användning Det förekommer att en fastighet kan ha förvärvats för flera olika ändamål. I sådana fall bör den förvärvade fastigheten behandlas som lagertillgång, såvida det inte är uppenbart att fastigheten till huvudsaklig del är avsedd för ändamål som omfattas av undantagsreglerna. En fastighet som dels används i den skattskyldiges byggnadsrörelse, dels hyrs ut, bör behandlas som kapitaltillgång endast om minst 75 % av fastigheten kan anses avsedd för användning i byggnadsrörelsen. Med huvudsaklig del menas således minst 75 % (prop. 1980/81:68 s. 155).

Närståendes fastighetsinnehav Fastigheten kan förvärvas även av någon anhörig till näringsidkaren eller av något företag som näringsidkaren eller någon honom anhörig äger. I 27 kap. 4 § IL anges även omfattningen av smittan i detta hänseende.

Makar Av andra meningen i 27 kap. 4 § första stycket IL framgår att makes fastighetsförvärv ska jämföras med fastighetsförvärv av näringsidkaren själv. På grund av den ekonomiska gemenskapen som i regel råder inom äktenskapet har detta ansetts tala för att makarna ska behandlas som en ekonomisk enhet i detta fall. Förvärvet innebär att maken själv blir näringsidkare om

- a. fastigheten förvärvas genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (förvärv genom t.ex. gåva eller bodelning under äktenskapets bestånd medför alltså inte någon spridning av smittan), och
- b. fastigheten inte används för något av de undantagna ändamålen.

Om maken anses bedriva byggnadsrörelse enligt ovan anses rörelsen existera så länge lagerfastigheten finns kvar, således även om äktenskapet skulle upphöra. Detta medför i sin tur att en fastighet, som förvärvas efter det att äktenskapet upplösts, kan smittas såvida inte byggnadsrörelsen dessförinnan upphört genom att omsättningsfastigheten överlåtits (prop. 1980/81 s. 158).

Fåmansföretag/ företagsledare

27 kap. 4 § andra stycket IL reglerar smitta mellan fåmansföretag och företagsledare. Här framgår att den som har ett väsentligt inflytande i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag inte ska kunna göra skattevinster genom att själv förvärva fastigheter som normalt sett borde ingå i företagets byggnadsrörelse. Anskaffar företagsledaren själv en fastighet blir denna således en lagertillgång för det fall att fastigheten skulle ha utgjort lagertillgång om den i stället förvärvats av bolaget. Detsamma gäller om fastigheten förvärvats av företagsledarens make.

Byggmästarsmittan från ett fåmansföretag kan dock överföras till företagsledaren eller dennes make endast om fastigheten förvärvas genom oneröst fång.

Den av företagsledaren eller maken förvärvade fastigheten blir inte heller smittad av bolagets byggnadsrörelse om inte fastigheten skulle ha blivit lagertillgång om rörelsen bedrivits direkt av förvärvaren. Köper företagsledaren exempelvis en villa för permanentboende, blir inte denna en lagertillgång, eftersom en sådan fastighet utgör privatbostad och inte kan ingå i näringsverksamheten (prop. 1980/81:68 s. 159).

Barn

Som framgår av lagtexten omfattas inte barn av närstående-begreppet i detta sammanhang. Detta kan leda till möjligheter att låta barn förvärva fastigheter och på så sätt undgå byggmästarsmittan.

Den omständigheten att lagregler saknas när det gäller barns förvärv av fastigheter betyder dock inte att barn i alla lägen kan förvärva fastigheter och undgå byggmästarsmitta. Barnet blir emellertid inte med automatik att betrakta som byggmästarsmittad. En bedömning får göras med ledning av barnets

syfte med förvärvet. Vid denna bedömning kan föräldrarnas befattning med fastigheten vara av betydelse.

8.1.3.2 Fastigheter förvärvade genom benefikt fång

Med benefikt fång av fastighet menas att denna erhållits genom arv, gåva, bodelning i anledning av makes död eller på därmed jämförbart sätt.

Gåva

Om en person som äger en lagerfastighet, skänker bort denna behandlas gåvan i regel som ett uttag ur byggnadsrörelsen. Givaren är därför skyldig att ta upp fastighetens marknadsvärde som intäkt i byggnadsrörelsen. Det bör dock observeras att en benefik överlåtelse av hela näringsverksamheten ofta inte utlöser någon beskattning hos överlåtaren (jfr RÅ 2004 ref. 42). Övertagaren presumeras i detta fall fortsätta överlåtarens näringsverksamhet, vilket medför att övertagna fastigheter blir lagerfastigheter hos denne. Detta gäller även om den ursprungliga näringsverksamheten (byggnadsrörelse eller handel med fastigheter) upphört långt tidigare och övergått till att enbart avse fastighetsförvaltning (RÅ 1989 ref. 112).

Arv, testamente m.m.

Enligt 27 kap. 18 § IL gäller att en lagerfastighet som förvärvas genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död även anses utgöra lagertillgång hos den som förvärvat egendomen bara om följande två förutsättningar är uppfyllda.

Förutsättning I

Den skattskyldige bedriver vid tidpunkten för förvärvet näringsverksamhet i vilken tillgången skulle ha utgjort lagertillgång om den förvärvats genom oneröst fång (RÅ 2003 ref. 23).

Förutsättning II

Den skattskyldige avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet.

I ett förhandsbesked 2006-08-31 ärvde barn och barnbarn som bedrev fastighetsförvaltning fastigheter som utgjort lagertillgång hos arvlåtaren. Fastigheterna ansågs utgöra kapitaltillgångar hos förvärvarna (Skatteverkets rättsfallssammanställning 25/06).

8.1.4 Aktier och andelar i fastighetsförvaltande företag

8.1.4.1 Inledning

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kombinerar ofta denna verksamhet med fastighetsförvaltning. Fastigheter som ingår i sådan näringsverksamhet är normalt att anse som lagertillgångar.

Den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter kan dock välja att placera sitt fastighetsinnehav i ett särskilt

bolag. Frågan inställer sig då hur aktierna (andelarna) i det fastighetsförvaltande företaget ska behandlas skattemässigt. En ytterligare fråga är huruvida de av företaget ägda fastigheterna ska anses som lagertillgångar eller anläggningstillgångar.

8.1.4.2 Lagbestämmelser

Skattelagstiftningen har före 1984 saknat regler i situationer som dessa. Praxis har fått styra. De regler som infördes i KL (21 § anv. p. 4 femte stycket KL) och som numera finns i 27 kap. 6 § IL är i stort sett en kodifiering av tidigare rättspraxis. Lagen gäller endast aktier och andelar som förvärvats efter ingången av 1983. Tidigare förvärv omfattas inte av lagen.

Av lagtexten i 27 kap. 6 § IL framgår att aktie eller andel i vissa fall ska behandlas som lageraktie (lagertillgång) i det fall fastigheterna vid ett direktäggande skulle ha varit lagertillgångar. Reglerna tar sikte på aktie- och andelsinnehav som kan ses som ett alternativ till direkt innehav av lagerfastigheter. Av ordalydelsen i bestämmelsen framgår att andelarna bara är lagerandelar om de ägs direkt. Om ett bolag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, X AB, äger ett dotterbolag som inte har någon egen verksamhet, Y AB, som i sin tur äger ett dotterbolag som förvaltar egna fastigheter, Z AB, är andelarna i Y AB inte lagerandelar för X AB (RÅ 2000 not. 24).

Fastighetsförvaltande företag

Lagtexten tar sikte på fastighetsförvaltande företag. Ett fastighetsförvaltande företag är ett företag som i första hand ägnar sig åt att äga och förvalta fastigheter. Fastigheterna i ett fastighetsförvaltande aktiebolag har karaktären av kapitaltillgångar. Vinst eller förlust vid avyttring av fastighet som utgör kapitaltillgång i näringsverksamhet beräknas för såväl fysiska som juridiska personer enligt reglerna i 45 kap. IL. Kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och omkostnadsbeloppet. För juridiska personer redovisas resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer gäller däremot att resultatet av fastighetsavyttringen utgör inkomst av kapital.

Till viss del kan dock intäkten för fysiska personer även bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet. Medgivna värdeminskningsskatt, avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska under vissa förutsättningar tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter anses inte som ett fastighetsförvaltande företag, även

om fastighetsinnehavet är omfattande. Det räcker med att det förekommer en enda lagerfastighet för att ett företag ska förlora sin karaktär av fastighetsförvaltande företag och i stället anses bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (27 kap. 2 § IL).

Exempelvis kan ett företag vid sidan av fastighetsförvaltning även bedriva annan näringsverksamhet, utan inriktning på fastigheter. Ska ett sådant företag anses som fastighetsförvaltande? Av specialmotiveringen i prop. 1980/81:68 (s. 209) framgår att här ska förstås företag vars verksamhet till väsentlig del avser förvaltning av fastigheter. Några uttalanden om vad som menas med väsentlig del och hur denna ska fastställas framgår inte.

Efter vilka grunder ska jämförelsen ske? Gäller det antal anställda, omsättning, resultat eller balansomslutning vid en sådan jämförelse? Detta får klarläggas genom rättspraxis. Närmast till hands ligger att omsättningssummorna kombinerade med en helhetsbedömning läggs till grund för bedömningen.

Fastigheterna skulle ha utgjort lagertillgångar vid direktinnehav

I lagen anges som en grundläggande förutsättning att aktieägaren bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för att en aktie ska kunna få karaktären av lageraktie. Vidare måste bedömas om någon fastighet i företaget skulle ha fått karaktären av omsättningstillgång om aktieägaren själv förvärvat den.

I det fall någon av fastigheterna i det fastighetsförvaltande företaget skulle ha utgjort lagertillgång vid ett tänkt direktförvärv är denna grundläggande förutsättning uppfylld.

Den omständigheten att det fastighetsförvaltande företaget innehar både fastigheter, som skulle ha utgjort lagertillgångar om de innehafts direkt av ägaren, och andra fastigheter förändrar inte bedömningen. Så länge *en* fastighet finns som skulle utgjort lagertillgång i aktieägarens hand, är aktierna lagertillgångar (prop. 1980/81:68 s. 161).

Regeln kan synas sträng. En skattskyldig som har ett betydande aktie- eller andelsinnehav torde dock i allmänhet ha möjlighet att påverka sammansättningen av de av det fastighetsförvaltande företaget ägda fastigheterna.

8.1.4.3 Förutsättningar

I lagen har angetts tre förutsättningar för att lageraktie/andel ska anses föreligga (27 kap. 6 § IL). Det krävs att någon av de tre förutsättningarna är uppfylld. Förutsättningarna har det ge-

	<p>mensamt att det krävs att ett visst mått av inflytande ska finnas i det ägda företaget.</p>
Fåmansföretag/ företagsledare	<p>Det första fallet är att företaget är ett fåmansföretag och den skattskyldige är företagsledare i företaget eller make till företagsledare.</p> <p>Vad som menas med fåmansföretag och företagsledare i sådant företag anges i 56 kap. IL.</p>
Intresse- gemenskap	<p>Det andra fallet är att intressegemenskap på annat sätt råder mellan den skattskyldige och företaget. Med intressegemenskap avses att ägarföretaget och det fastighetsförvaltande företaget är moder eller dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.</p> <p>Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” torde menas ett inflytande motsvarande det som följer av koncernförhållande enligt ABL (dvs. i regel mer än 50 % av röstetalet) men där en annan än ett aktiebolag är ägare. Man kan anta att lagertillgång föreligger om man direkt eller indirekt disponerar mer än 50 % av röstetalet.</p> <p>Utövar någon ett bestämmande inflytande, trots att han inte har röstmajoritet, får sådan intressegemenskap också anses föreligga att det är fråga om aktier som är lagertillgångar.</p>
Andel i handelsbolag	<p>Det tredje fallet är att andel blir lagertillgång om företaget är ett handelsbolag.</p> <p>Andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag blir alltså lagertillgångar om bolagets fastigheter skulle ha utgjort sådana tillgångar vid direktinnehav. En andel i handelsbolag kan redan enligt det föregående fallet få karaktär av lagertillgång.</p> <p>Till skillnad från de två föregående fallen utgör andelar i handelsbolag alltid lagertillgångar om de ägs av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.</p> <p>Storleken av andelsägarens inflytande har inte någon betydelse. Andelen blir en lagertillgång oavsett hur ringa andelen i bolaget är. I detta fall omfattas alltså inte bara handelsbolag som är fåmansägt utan även handelsbolag med ett stort antal delägare. Andelarna betraktas således regelmässigt som en ersättning för direkt ägda fastigheter. Av detta följer att andelen i ett fastighetsförvaltande handelsbolag som innehas av maken till en byggmästare behandlas som lagertillgång i näringsverksamhet (prop. 1980/81:68 s. 162).</p>

Fastighet i handelsbolag

Det är inte bara andelen i ett handelsbolag som anses som lagertillgång. Även de av handelsbolaget ägda fastigheterna anses utgöra lagertillgångar. I 27 kap. 7 § IL anges följande

”I sådana fall som avses i 6 § 3 ska inte bara andelen i handelsbolaget utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av bolagets fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren.”

De av handelsbolaget ägda fastigheterna behandlas som lagertillgångar och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning. Om sådan regel inte fanns skulle försäljningslikviderna för de av handelsbolaget ägda fastigheterna endast beskattas i inkomstslaget kapital. Detta skulle i sin tur kunna leda till att en del av den verkliga vinsten i byggnadsrörelsen skulle kunna undgå beskattning (prop 1980/81:68 s. 162).

En bolagsman som driver byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sin andel av det fastighetsförvaltande handelsbolagets inkomst då den fastighet säljs, som skulle ha utgjort lagertillgång för delägaren. Detta gäller även om annan bolagsmans del av vinsten kan komma att beskattas i inkomstslaget kapital.

Fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening

Ett fastighetsförvaltande aktiebolags/ekonomisk förenings fastigheter är anläggningstillgångar. Eventuell vinst vid försäljning beskattas såsom all övrig inkomst för den juridiska personen i inkomstslaget näringsverksamhet. Den risk för skattelättnad som anses kunna uppkomma för handelsbolag föreligger inte för aktiebolag/ekonomisk förening.

8.1.4.4 Skattepliktig utdelning på lageraktier

Som framgår av 24 kap. 13–17 §§ IL föreligger inte skattefrihet för utdelning på aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar.

Aktier som skattemässigt utgör lagertillgångar finns hos bl.a. företag som bedriver byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

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

**Byggnadsföretag
och företag som
bedriver handel
med fastigheter**

En allmän definition av begreppet lagerandelar ges i 27 kap. 6 § IL för byggnadsföretag och företag som bedriver handel med fastigheter.

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagens fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Utgångspunkten är att andelarna ska behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direkt ägande. Andelarna ska alltså behandlas som lagertillgångar om fastigheterna skulle ha varit lagertillgångar om de innehafts direkt av den skattskyldige. Av detta följer också att ett andelsinnehav som inte kan ses som ett alternativ till direkt innehav av omsättningsfastigheter bör behandlas enligt vanliga regler. En mindre aktiepost i ett börsnoterat fastighetsbolag kan aldrig vara lagerandelar även om aktieägaren bedriver byggnadsrörelse (prop. 1980/81:68 s. 160).

För byggnadsföretag kan det föreligga svårigheter att avgränsa lagerandelar mot andelar som innehas som ett led i organisationen. När ett byggnadsföretag äger andelar i bolag som i sin tur äger fastigheter måste man fastställa om fastigheterna i det ägda bolagets hand ska behandlas som en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Om det ägda bolaget själv driver eller drivit byggnadsrörelse och fastigheterna hos detta bolag är lagertillgång blir de ägda aktierna hos byggnadsföretaget att betrakta som näringsbetingade aktier. Om däremot det ägda bolagets fastigheter utgör kapitaltillgång och vinstberäkningen vid försäljning sker enligt kapitalreglerna blir aktierna lageraktier.

Sammanfattningsvis gäller i princip att karaktären på andelarna bestäms utifrån den ställning fastigheten har i det bolag som byggnadsbolaget äger andelarna i. Är minst en fastighet i det ägda företaget att betrakta som lagertillgång är andelarna kapitaltillgångar hos byggnadsföretaget. Om fastigheterna i det ägda företaget däremot utgör anläggningstillgångar är andelarna lagerandelar hos byggnadsföretaget. Andelarna behåller sin karaktär av lagertillgång även efter det att samtliga fastigheter avyttrats (RÅ 2003 ref. 17).

8.1.5 Värdering av lagertillgångar

8.1.5.1 Inledning

De lagertillgångar som återfinns i byggnadsrörelser och näringsverksamhet avseende handel med fastigheter bör hänföras till någon av följande kategorier

- lager av fastigheter,
- lager av andelar i fastighetsförvaltande företag,
- lager av material.

8.1.5.2 Lager av fastigheter samt av andelar i fastighetsförvaltande företag

De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller både för juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav. Lagerfastigheter m.m. ska således värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I anskaffningsvärdet för omsättningsfastigheter som bebyggt i egen regi inräknas såväl direkta som skäligen andel av indirekta kostnader. Den särskilda alternativregeln som innebär att vanligt lager får tas upp till 97 % av anskaffningsvärdet får inte tillämpas för lagerfastigheter, lagerandelar och liknande tillgångar, 17 kap. 4 § IL.

Vad avses med egna fastigheter?

Till egna fastigheter bör räknas både färdigställda bebyggda fastigheter och färdigställda byggnader på annans mark samt obebyggda tomter, råmarksområden och fastigheter under ny-, till- eller ombyggnad.

Faktiska anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet inräknas, förutom köpeskilling, lagfarts-kostnad och eventuella rivningskostnader, även direkta och indirekta byggnadskostnader för ny-, till- eller ombyggnad av fastigheten. Nedlagda kostnader för projekteringsarbeten ska i regel aktiveras och inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten. I anskaffningsvärdet ska vidare inräknas sådana reparationskostnader för vilka direkt avdrag inte har medgetts till följd av bestämmelserna i 19 kap. 3 och 24–25 §§ IL.

Även kostnader för allmänna fastighetstillbehör, byggnadstillbehör och industritillbehör bör inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

**Nedskrivning –
underpris-
överlåtelse**

Fastighetens faktiska anskaffningsvärde kan genom de olika delkomponenterna som ska ingå vid värderingen avvika från bokfört värde på kontot fastighet.

Möjligheten till nedskrivning av lagerandelar i fastighetsförvaltande företag som nedgått i värde till följd av underprisöverlåtelser har begränsats genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2009 och som tillämpas på överlåtelser efter den 17 april 2008 (prop. 2008/09:37). Reglerna finns i 27 kap. 6 a § IL. Reglerna gäller även enskilda näringsidkare som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Lagrummets första och andra stycke förhindrar att lagerandelar kan tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet på grund av underprisöverlåtelser. Reglerna gäller företag som ägs direkt eller indirekt av ett företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

I lagrummets tredje stycke regleras förluster som uppkommit vid avyttring av lagerandelar och där en underprisöverlåtelse har skett av en tillgång före eller samtidigt med avyttringen av andelen. Förlusten får inte dras av till den del den motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

Enligt övergångsbestämmelserna, SFS 2008:1063, ska bestämmelsen i 27 kap. 6 a § tredje stycket tillämpas i fråga om förluster som uppkommer på grund av avyttring av lagerandelar som sker efter den 17 april 2008 under förutsättning att den åsyftade överlåtelserna utan ersättning eller mot ersättning understigande marknadsvärdet skett efter den 30 juni 2003.

Ändrad lydelse

En redaktionell ändring har skett av 27 kap. 6 a § tredje stycket IL som har trätt i kraft den 1 januari 2010 (SFS 2009:1413). Ändringen är ett förtydligande för att bättre knyta an till tekniken och de begrepp som används beträffande lagertillgångar. Någon ändring i sak har inte skett (prop.2009/10:36 s. 86).

8.1.5.3 Lager av material

Lager av material ska värderas efter de regler som gäller för lager i allmänhet, 17 kap. 3 och 4 §§ IL, dvs. dessa lagertillgångar får dessutom tas upp enligt alternativregeln till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Till lager av material räknas bl.a. bearbetat eller obearbetat material som ännu inte installerats i fastighet på sådant sätt att

det kan anses slutgiltigt anbragt för sitt ändamål. I anskaffningsvärdet för material bör inräknas.

- a. inköpspris samt övriga direkta inköpskostnader som frakt, tull, speditors- och transportförsäkringsavgifter
- b. till bearbetning av nämnda material hänförliga löner och andra ersättningar till arbetare och arbetsledare på platsen
- c. kostnader hänförliga till färdigställda legoarbeten i samband med bearbetning.

8.1.6 Byggnadsarbete på egen fastighet

Det förekommer att skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, utför arbeten på en egen fastighet som inte utgör lager-tillgång. I 27 kap. 8 § IL finns bestämmelser om hur beskattning ska ske i sådana fall.

Värdet av eget arbete tas upp

För att de byggnadsarbeten som utförts i byggnadsrörelse på egna anläggningsfastigheter inte ska undgå byggmästarbeskattning har regler om uttagsbeskattning införts. Numera förändras inte karaktären av en fastighet genom att byggnadsarbeten utförs. I stället för den smitta som före taxeringsåret 1984 inträdde sker uttagsbeskattning avseende arbeten på kapitalfastigheter (prop. 1980/81:68 s. 163 ff.).

Värdering till marknadsvärde

Värdet av arbetet tas upp som intäkt av näringsverksamhet och beräknas enligt 22 kap. 7 § och 61 kap. 2 § IL till marknadsvärdet. Detta gäller såväl kostnader för varor, material, löner som den skattskyldiges arbetsinsats i normalfallet.

Vinstpåslag ska ske avseende fastighet som inte är tillgång i näringsverksamhet

Vinstpåslag ska ske om arbetena utförs på en fastighet som ej ingår i byggnadsrörelsen, men som ägs av delägare/närstående. Detta bekräftas av rättsfallet RÅ 1983 1:65. I rättsfallet hade ett byggmästarbolag byggt en villa på en aktieägaren (tillika VD) tillhörande tomt. Vid beräkning av den skattepliktiga förmånen som han åtnjutit ansågs, att i entreprenadkostnaden bort inräknas entreprenadarvode.

Vinstpåslag ska inte ske avseende tillgång i näringsverksamhet

Om uttagsbeskattningen avser arbete på en fastighet som utgör kapitaltillgång och ingår i byggnadsrörelsen, exempelvis driftfastighet, ska pålägg för vinst eller avdrag för förlust inte ske vid värdets bestämmande. Nedlagda kostnader, ränta på eget kapital nedlagt i produktionsapparaten samt värdet av eget arbete är marknadsvärdets beståndsdelar. Detta gäller oavsett i vilken företagsform byggnadsrörelsen bedrivs.

Varor av ringa värde

27 kap. 8 § IL behandlar frågan om beskattning av eget arbete i en direkt, eller genom ett handelsbolag, bedriven byggnadsrörelse. Värdet av eget arbete tas endast upp som intäkt om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet. Av RÅ 1996 ref. 93 framgår att vid tillämpning av bestämmelsen är en förutsättning för att varor ska anses uttagna ur rörelsen är att inköpen haft en naturlig anknytning till rörelsen. Ett anknytningsmoment skulle kunna vara att rabatter utnyttjats som normalt förekommer bara när inköp görs i och för byggnadsrörelsen.

Fåmansaktiebolag – särskild reglering

Hur beskattningskonsekvenserna blir när ett fåmansaktiebolag utför byggnadsarbeten på en kapitalfastighet som tillhör delägare i bolaget eller honom närstående, och marknadsmissig ersättning för arbetena inte har betalats, är inte särskilt reglerat i lagtext förutom de allmänna reglerna om marknadsmissigt pris i 61 kap. IL. Även här föreligger ett uttag. Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats bör räknas med endast om denna kostnadsförts i bolaget. Värdet av uttaget intäktsförs i bolaget. I gengäld är bolaget berättigat till avdrag såsom för lön till mottagaren. En förutsättning för detta är att mottagaren är anställd i bolaget. Är så inte fallet men denna är delägare blir det i stället fråga om utdelning (RÅ 1983 1:48). I rättsfallet har byggmästare vid uppförande av villa åt sig mot betalning anlitat ett av honom helägt byggnadsaktiebolag. Han har själv på fritiden utfört arbeten på villan. Värdet av hans arbetsinsats har inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst av tjänst.

En fåmansbolagsägare bedrev byggnadsrörelse genom ett aktiebolag. På sin fritid arbetade han ca 800 timmar under två år på sin egen villafastighet. Hans aktiebolag fakturerade honom för material m.m. med ca 96 000 kr. Kammarrätten konstaterade att fastigheten inte utgjorde lagertillgång. På grund härav kunde inte – utan uttryckligt stöd i gällande praxis – enbart den omständigheten att bolaget utfört arbete på fastigheten medföra att fåmansbolagsägaren skulle anses ha bedrivit en egen självständig byggnadsrörelse vid sidan av aktiebolaget. Med hänsyn härtill förelåg inte förutsättningar att ta upp värdet av fåmansbolagsägarens eget arbete på fritiden som intäkt i byggnadsrörelse (KRSU, dom 1995-04-20, mål nr 7272-1992).

Försäljning i framtiden

När den skattskyldige en gång i framtiden säljer sin fastighet får värdet av det uttagsbeskattade arbetet beaktas vid kapitalvinstberäkningen på samma sätt som andra förbättringskostnader.

8.1.7 Vinstberäkning av lagerfastighet

Oavsett om en fastighet är en kapitaltillgång eller en lagertillgång ska den löpande inkomstberäkningen ske på samma sätt. Intäkter och kostnader på grund av t.ex. uthyrning av fastigheten ska på vanligt sätt redovisas som inkomst av näringsfastighet.

Värdeminskning-avdrag

Avdrag för värdeminskning på lagerfastighet får åtnjutas på samma sätt och efter samma regler som gäller för fastigheter som är anläggningstillgångar.

Återföring av värdeminskning-avdrag

Har en fastighet som utgör lagertillgång avyttrats ska medgivna värdeminskning-avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet, 26 kap. 12 § IL.

Yrkande förut-sättning för återföring

Vid försäljning av en lagerfastighet ska tidigare medgivna värdeminskning-avdrag således återföras till beskattning (RÅ 1985 1:93 och RÅ 1985 1:88). Om den skattskyldige har upprättat värdeminskning-plan, men avstått från att yrka värdeminskning-avdrag något eller några år som planen omfattar, ska återföring inte ske för det eller de år då avdrag inte har yrkats.

8.2 Pågående arbeten 17 kap. 23–32 §§ IL

8.2.1 Definition av pågående arbeten

8.2.1.1 Allmänt

Bestämmelserna om pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§ IL.

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång inte avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning. Uppdraget har inte slutfakturerats.

8.2.1.2 Pågående arbeten på fastighet

Med pågående arbete på fastighet avses normalt endast arbete på fastighet som ägs av annan person. Arbeten på egen fastighet kan emellertid med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet vara att jämställa med pågående arbete. Så får anses vara fallet om det av avtal eller annat liknande förhållande kan anses uppenbart att fastigheten kommer att avyttras omedelbart efter det att byggnaden har färdigställts. Sådana arbeten på egen fastighet bör dock inte behandlas som pågående arbeten vid senare tidpunkt än då arbetet senast skulle ha resultatavräknats om arbetet hade utförts för annans räkning (RSV Dt 1993:1).

Byggnadsföretag

8.2.1.3 Vad är pågående arbeten?

Byggnadsföretag m.fl. ska ta hänsyn till såväl värdet av varulager som till värdet av pågående arbeten. Antag att ett byggnadsföretag har åtagit sig en entreprenad på annans fastighet till fast pris. Arbetet är inte avslutat på balansdagen. Det byggnadsmaterial som finns på byggarbetsplatsen och som då inte har installerats i byggnaden är att anse som ett vanligt varulager och ska därför värderas samt redovisas som en sådan tillgång.

Hur bör man se på det material som redan monterats i byggnaden? Detta material kan inte användas för annat ändamål, varför det inte kan anses vara oförbrukat och utgör därmed inte ordinär lagertillgång. Materialet kan inte heller anses vara förbrukat, dvs. anses utgöra en kostnad, eftersom någon slutfakturerings inte har skett. Materialet ska behandlas som en tillgång och ska därför redovisas i balansräkningen. Tillgångsposten intar där ett slags mellanställning mellan lager och fordringar och ska redovisas under rubriken Pågående arbeten. Kostnaderna ska inte påverka resultatet förrän arbetet är slutfakturerat.

Av samma skäl ska inte dellikvider, s.k. a conto-betalningar, påverka resultatet förrän vid slutfaktureringen.

8.2.2 Företag som berörs

8.2.2.1 Byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag

Till byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag räknas i princip alla företag som utför arbeten på byggnader, anläggningar eller mark. Hit hör t.ex. företag som uppför eller utför arbeten på byggnader, anläggningar eller utför rivning, schaktning eller grundarbeten. Till denna kategori räknas även byggnadshantverksföretag, t.ex. värme- och sanitetsinstallationsföretag, plåtslageriföretag, elinstallationsföretag, golvläggnings- och plattsättningsföretag, måleriföretag, kylinstallationsföretag, puts- och fogföretag samt glasmästeri-, takläggnings- och isoleringsföretag.

8.2.3 Löpande räkning

Definition

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris, 17 kap. 25 § IL.

Redovisningen följer faktureringen Vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning ska resultatredovisning normalt ske i takt med faktureringen, 17 kap. 26 § IL. Detta innebär att samtliga driftkostnader får dras av på vanligt sätt. Fakturerade belopp ska å andra sidan tas upp som intäkt (RÅ 2006 ref. 28 och RÅ 2006 not. 17).

Gångse affärssed Fakturering bör ske i överensstämmelse med vad som är att anse som god redovisningssed inom branschen. Om fakturering sker med ledning av arbetad tid eller på annat därmed jämförligt sätt, bör fakturering normalt anses ha kunnat ske löpande. Senareläggning av fakturering bör godtas endast om underlaget för faktureringen till följd av t.ex. ofullständiga uppgifter om arbetad tid, kostnader för material eller av annan liknande anledning inte har kunnat fastställas. Enbart den omständigheten att fakturering tidigare år har senarelagts eller att sådan senareläggning av fakturering förekommer hos andra företag, innebär inte i sig att detta förfarande är att anse som gångse affärssed inom branschen.

A conto-belopp Till fakturerade belopp räknas även a conto-belopp och därmed jämförliga betalningar. Däremot är inte sedvanligt förskott att jämställa med sådan betalning.

Med a conto-belopp avses betalning som står i viss proportion till redan utförda arbeten medan förskott utgör överenskommen betalning innan den avtalade prestationen har utförts.

Har den skattskyldige i betydande omfattning underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras ska som intäkt tas upp de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras, 17 kap. 31 § IL.

Frågan om tillägg för ofakturerade belopp har prövats i RÅ 1990 not. 101. I målet ansågs ett företag som utförde uppdrag på löpande räkning, skyldig att som intäkt redovisa ett belopp som svarade mot det under beskattningsåret nedlagda arbetet.

8.2.4 Fast pris

8.2.4.1 Byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse

Vid redovisning av pågående arbeten till fast pris ska vid beskattningsårets utgång nedlagda kostnader tas upp som tillgång (aktiveras) medan erhållna a conto-betalningar och förskott tas upp som skuld.

Både de direkta kostnaderna och de indirekta kostnaderna som är hänförliga till byggproduktionen ska aktiveras. Samtliga

indirekta kostnader avseende pågående projekt behöver alltså inte aktiveras utan viss del, t.ex. overhead-kostnader av allmän natur, är omedelbart avdragsgilla.

**Egen arbetsinsats i
– enskild firma**

Driver den skattskyldige sin näringsverksamhet i enskild firma ska värdet av den egna arbetsinsatsen inte inräknas bland kostnaderna. Inte heller ska värdet av det arbete som utförts av den skattskyldiges make och barn under 16 år aktiveras, 17 kap. 29 § första stycket IL.

– handelsbolag

Är uppdragstagaren ett handelsbolag (kommanditbolag) ska som kostnad inte anses värdet av arbetsinsats som utförs av delägare i bolaget, 17 kap. 29 § andra stycket IL.

– aktiebolag

När det är fråga om aktiebolag ska ersättningen till företagsledare och personer som tillhör ägarkretsen, i likhet med löner till övriga anställda, aktiveras i den mån de har karaktären av kostnader för det pågående arbetet.

Pågående arbeten som utförs till fast pris ska värderas enligt bestämmelserna i 17 kap. 27 § IL. Pågående arbeten får därmed värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde (lägsta värdets princip).

Huvudregeln innebär att varje pågående projekt ska värderas för sig och tas upp till antingen anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet om detta är lägre än anskaffningsvärdet. Summan av de olika projektens värden, anskaffningsvärdet eller verkliga värdet är det värde, som de pågående arbetena lägst får tas upp till. Såsom framgått ovan utgörs anskaffningsvärdet av direkta kostnader jämte skälig andel av de indirekta kostnaderna.

Som alternativ till huvudregeln får pågående arbeten värderas till lägst 97 % av summan av de pågående arbetenas anskaffningsvärde, 17 kap. 27 § andra stycket IL.

**När resultat-
avräkning ska ske**

Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att exempelvis garantiåtaganden föreligger eller att vissa mindre arbeten återstår att utföra utgör i regel inte skäl att anse arbetet som pågående. Skatteverkets uppfattning om vinstavräkningstidpunkt för pågående arbeten till fast pris har utvecklats närmare i skrivelsen 2004-10-20 dnr 130 596337-04/111. Beträffande successiv vinstavräkning av pågående arbeten till fast pris, se RÅ 1998 ref. 18.

Åtgärd vid underlåten resultatavräkning	<p>Om resultatavräkning inte skett trots att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats bör den skattskyldige som intäkt påföras de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas, 17 kap. 31 § IL.</p> <p>Regeln är tillämplig både på arbeten på löpande räkning och på arbeten till fast pris.</p>
Tvist/osäkerhet	<p>Om slutlig ekonomisk uppgörelse inte har träffats med uppdragsgivaren på grund av tvist eller annan osäkerhet mellan parterna bör resultatavräkning ändå ske. För den förlustrisk som belöper på fordringen kan reservering ske om det står i överensstämmelse med god redovisningssed.</p>
Intresse-gemenskap	<p>De allmänna bestämmelser som finns i 17 kap. 27–29 §§ IL är inte tillämpliga om</p> <ul style="list-style-type: none">– den skattskyldige och uppdragsgivaren är i intressegemenskap,– arbetet utförts till fast pris och– det kan antas att värderingsreglerna utnyttjats för att bereda någon av parterna obehörig skatteförmån (17 kap. 30 § IL). <p>Intressegemenskap anses föreligga mellan företag som ingår i samma koncern. Intressegemenskap anses vidare föreligga mellan företag som till mer än hälften, direkt eller indirekt, ägs av samma fysiska person eller personer.</p>
Obehörig skatteförmån	<p>Med obehörig skatteförmån avses att den skattskyldige och uppdragsgivaren lyckats uppnå större skattekrediter än vad de hade kunnat erhålla om de utgjort en enda skattskyldig (se prop. 1980/81:68 s. 147 och s. 222).</p>

8.2.4.2 Jämkningsregel

Ett beräknat värde av pågående arbeten som utförs till fast pris får jämkas om det görs sannolikt att uppdragstagaren inte kommer att få samtliga sina kostnader täckta, 17 kap. 32 § IL. Av prop. 1980/81:68 (s. 148) framgår att så får bl.a. ske om summan av de direkta kostnaderna överstiger motsvarande delar av kontraktssummorna och det kan anses oförenligt med god redovisningssed att redovisa samtliga kostnader som tillgång av pågående arbeten. Huruvida denna totalsyn av samtliga projekt gäller i och med att s.k. post-för-post-värdering ska ske framgår ej av förarbetena till skattereformen.

8.2.5 Reservering för garantirisker

För arbeten som är förenade med garanti får avdrag ske för att täcka framtida garantiutgifter. Detta gäller endast arbeten som har resultatavräknats eller slutfakturerats under beskattningsåret eller tidigare och för vilka garantiförpliktelse fortfarande gäller vid beskattningsårets utgång.

Avdrag för sådan reservering beräknas enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL. Inom byggsektorn bör erhållna garantier-sättningar från underentreprenörer reducera avdraget för garantiriskreservering.

8.3 Tomtrörelse

8.3.1 Kapital eller näringsverksamhet?

I fråga om fysiska personer och dödsbon föreligger det ibland avgränsningsproblem vad gäller vilket inkomstslag en viss verksamhet ska räknas till. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra om en viss verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte. Försäljning av mark ska normalt redovisas i inkomstslaget kapital. Säljs däremot många tomter eller då verksamheten drivs yrkesmässigt hänförs dock försäljningarna till näringsverksamhet. För juridiska personer redovisas alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan om tomtrörelse föreligger har emellertid betydelse även för vinstberäkningen samt för frågan om fastigheterna utgör lagertillgångar. För att delvis underlätta gränsdragningsproblem vid försäljning av tomter har i lagstiftningen angivits vissa uttryckliga regler för när näringsverksamhet föreligger. Man skiljer på kvalificerad och enkel tomtrörelse.

8.3.2 Kvalificerad tomtrörelse

Tomtrörelse anses föreligga, när någon bedriver verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen har förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av ett tomtbolag eller dylikt eller när förvärvet har avsett mark som är avsedd för bebyggelse, 27 kap. 9–18 §§ IL.

27 kap. 10 § IL syftar främst på tomtbolag eller liknande företag för exploatering av tomtmark. Enbart det förhållandet att ägaren till en fastighet är en juridisk person innebär dock inte att eventuella tomtförsäljningar ska räknas till kvalificerad tomtrörelse.

Detaljplan	I vissa fall kan förhållandena vid en enskild persons förvärv tyda på att han avsett att från första början bedriva yrkesmässig tomtförsäljning. Detta fall föreligger normalt när det redan vid fastighetens förvärvande funnits en detaljplan för fastigheten som utvisar att fastigheten är avsedd för bebyggelse. Det planlagda området får i sådant fall inte vara alltför obetydligt. Vid bedömningen av om en detaljplan fanns vid fastighetsförvärvet eller inte, är man inte bunden av köpekontraktets dag. I de fall byggnadstomt säljs av byggnadsföretag eller liknande anses försäljningen ingå i den övriga verksamheten, 27 kap. 3 § IL.
När har rörelsen börjat?	Vid kvalificerad tomtörelse ansågs i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1979:3 att rörelsen hade börjat redan i och med förvärvet av markområdet även om den första försäljningen skedde först sju år efter anskaffningsåret.
	8.3.3 Enkel tomtörelse
	8.3.3.1 Allmänt
Tio år Femton tomter	Bestämmelserna i 27 kap. 11–15 §§ IL syftar till att rörelsebeskattning inte ska ske vid mera sporadiska försäljningar av tomtmark. Rörelsebeskattning inträder således först vid försäljning av den femtonde tomten under en tioårsperiod. Vid beräkningen ska avyttringar av byggnadstomter på olika fastigheter eller på olika delar av en fastighet räknas samman till en tomtörelse bara om tomterna med hänsyn till inbördes läge normalt kan anses ingå i en och samma tomtörelse.
Gemensamt ägda tomter	Varje avyttring som en skattskyldig företar oavsett om den avser en helägd byggnadstomt eller en tomt som ägs tillsammans med annan anses som en avyttring vid beräkning av antalet avyttrade byggnadstomter, se RR 2010-05-21, mål nr 1157-10.
En enhet	Fastighet innehållande ett flertal utarrenderade byggnadstomter som skulle överlåtas i ett sammanhang till en köpare har vid prövning om enkel tomtörelse uppkommer ansetts utgöra endast en enhet, se SRN 2010-03-05 (dnr 151-09/D).
Upplåtelse	Även upplåtelse av mark t.ex. genom 49-årskontrakt räknas som försäljning vid bestämmande av antalet försålda tomter 27 kap. 13 § IL. Om en upplåten tomt senare säljs räknas däremot inte denna sista försäljning in vid bedömning av när tomtörelsen har börjat. Detsamma gäller arrendatorsbyten som äger rum inom tio års perioden. Bestämmelsen tar endast sikte på förstagångsupplåtelser av tomter och omfattar därför inte senare arrendatorsbyten, se SRN 2010-02-08 (dnr 131-09/D).

Anställda Försäljning av byggnadstomt för att av anställda huvudsakligen användas för gemensamt ändamål eller till anställd för att bereda honom bostad anses inte utgöra tomtrörelse, om inte försäljningen görs av skattskyldig som kvalificerad tomtrörelse eller av skattskyldig som driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter 27 kap. 14 § IL.

Undantag Vissa andra försäljningar eller upplåtelser ska inte heller medräknas vid tillämpningen av 15-tomtersregeln. Undantag görs för följande slag av försäljningar eller upplåtelser

- när mark säljs för annat ändamål än bebyggelse, exempelvis när jordbrukare säljer en del av sin fastighet för att brukas av annan jordbrukare,
- försäljning av område för grustag,
- försäljning av mindre markområden för sammanläggning med grannfastighet,
- expropriation och liknande tvångsförsäljningar. Hit räknas också försäljningar som skett som ett led i jordbrukets yttre rationalisering eller på grund av flygbuller. Föreligger redan tomtrörelse beskattas dessa försäljningar som inkomst av näringsverksamhet,
- tomt som givits som gåva eller upplåtits utan vederlag. Bortges tomt däremot sedan rörelse påbörjats i IL:s mening, är fråga om uttag av tillgång ur rörelsen, för vilket beskattning ska ske.

Vad avses med byggnadstomt? Med byggnadstomt menas ett område som är så stort att det lämpar sig att bebyggas med t.ex. en villa, en sportstuga, en fabriksbyggnad. Med byggnadstomt avses också ett större område, om det säljs för sig, trots att området kan inrymma flera tomter. Försäljning av ett stort markområde kan därför räknas som *en* tomtförsäljning men endast så länge inte avstyckning inom området skett eller tomtindelning föreligger. Hur försäljningen rubricerats i köpekontraktet har ingen betydelse. Man kan i detta sammanhang bortse från försäljning som avser endast några få kvadratmeter, eftersom ett sådant obetydligt markområde inte kan anses utgöra byggnadstomt i egentlig mening.

RÅ 1990 not. 474

Ett bolag har sedan lång tid (från tiden före 1952) ägt en större fastighet och på denna bedrivit en verksamhet som bestod av uthyrning av småhus för fritidsändamål. År 1984 fastställdes en byggnadsplan samt avstyckades 40 ungefär lika stora

fastigheter, av vilka 15 var bebyggda. Sju av de bebyggda fastigheterna såldes under åren 1985–1986. Bolaget avsåg nu att sälja återstoden av de avstyckade fastigheterna, dvs. åtta bebyggda fastigheter och 25 tomter. Bolaget ville genom förhandsbesked få klarlagt hur en sådan försäljning skulle behandlas. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg till skillnad mot rättsnämnden att bolaget inte bedrev handel med fastigheter och fann vidare att inte heller kvalificerad tomtrörelse förelåg. Det betydde att rörelsebeskattning kunde ske bara inom ramen för reglerna om enkel tomtrörelse. En särskild fråga var då om en sådan beskattning kunde komma att omfatta de *bebyggda* fastigheterna. Av rättsfallet framgår även att bebyggd fastighet kan ingå i enkel tomtrörelse beroende på köparens syfte med förvärvet.

Se rättsfallen RSV/FB Dt 1985:24, RSV/FB Dt 1985:30, RÅ 1979 1:49, RÅ 1982 1:61, RÅ 1982 1:80. och RÅ 1993 ref. 51. Se även förhandsbesked 2004-11-25 i Skattenytt 2005 s. 81 under punkt 6.1.

Dödsbo

Försäljning som görs av dödsbo, ska behandlas på samma sätt som om den avlidne sålt tomterna (4 kap. 1 och 2 §§ IL).

Dödsboet skiftat

Om dödsboet skiftas och arvingarna själva säljer tomterna beskattas försäljningen som inkomst av näringsverksamhet endast under vissa förutsättningar enligt 27 kap. 18 § IL.

8.3.3.2 Lagrets ingångsvärde

Tomtmarkens ingångsvärde vid enkel tomtrörelse bestäms på så sätt att den ursprungliga anskaffningskostnaden och förbättringskostnaderna sammanläggs för fastigheten eller för den del av fastigheten som räknas till rörelsen, 14 kap. 16 § IL. Har avskattning skett enligt 41 kap. 6 § IL anses anskaffning ha skett till marknadsvärdet, 14 kap. 16 § IL.

Sådana kostnader för grundförbättring som läggs ned på marken efter det att rörelsen påbörjats, t.ex. kostnader för exploatering, får läggas till lagervärdet.

Har en näringsfastighet eller del därav övergått till privatbostadsfastighet föranleder ett sådant karaktärsbyte hos en fysisk person eller ett dödsbo avskattning, 26 kap. 8 § IL.

Proportionering

Vid försäljning av tomter medges avdrag med så stor del av lagervärdet som den försålda arealen utgör av området hela areal.

	8.3.3.3 Lagervärdering
Allmänna regler gäller	I skattelagstiftningen finns inte några särskilda värderingsregler för lager av fastigheter och liknande tillgångar. De allmänna värderingsreglerna i 17 kap. IL ska tillämpas även för lagerfastigheter och liknande tillgångar. Reglerna gäller för både juridiska och fysiska personers fastighetsinnehav.
	8.3.3.4 Slutförsäljning av tomtlager
Kapitalvinstregler	Då en skattskyldig som driver enkel tomtrörelse avyttrar återstående delen av lagret tillämpas i vissa fall kapitalvinstreglerna vid denna sista försäljning, 27 kap. 16 § IL.
	8.3.4 När upphör tomtrörelse?
Kvalificerad tomtrörelse	Kvalificerad tomtrörelse upphör i och med att tomtlagret har sålts slut oavsett när försäljningen av den sista tomten äger rum. En kvalificerad tomtrörelse kan alltså i princip inte avbrytas.
Enkel tomtrörelse	Även enkel tomtrörelse upphör när den sista tomten försäljs. Den enkla tomtrörelsen upphör också om någon försäljning inte gjorts under de senaste tio kalenderåren före taxeringsåret, 27 kap. 17 § IL. Detta gäller dock inte avyttringar av byggnadstomter inom detaljplan. Det gäller inte heller om avyttringarna sker under sådana förhållanden att en tomtrörelse på nytt ska anses påbörjad, se 27 kap. 17 § andra stycket IL.
	8.3.5 Övergångsbestämmelser
	I fråga om fastigheter som förvärvats före det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984 och som inte är privatbostadsfastigheter gäller – om inte annat följer av 40 § – i stället för bestämmelserna i 27 kap. 4, 5 och 18 §§ IL att de är lagertillgångar om de var att anse som sådana vid 1983 års taxering eller, om taxering inte skedde då, vid 1982 års taxering, enligt vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.
	8.3.6 Exempel, tomtförsäljning
	En lantbrukare sålde under år 14 tre tomter från sin jordbruksfastighet. Under åren 1–13 har lantbrukaren inom samma område sålt eller upplåtit följande tomter

270 Byggnadsrörelse m.m., *Avsnitt 8*

År	Antal	Ändamål
1	1	Fritidsbebyggelse
2	-	-
3	2	Fritidsbebyggelse
4	-	-
5	1	Kommunal badplats
6	2	En tomt till anställd i jordbruket för egnahemsbebyggelse En tomt till idrottsplats
7	-	-
8	2	Egnahemsbebyggelse
9	3	Utarrenderade för fritidsbebyggelse
10	2	Kommunalkontor, församlingshem
11	4	Fritidsbebyggelse
12	1	Expropriation efter framställning från kommunen
13	2	Egnahemsbebyggelse
14	3	Den första tomten för fritidsbebyggelse hade tidigare utarrenderats Två tomter för egnahemsbebyggelse

Vid beräkning av om 14 tomter sålts under en tioårsperiod ska följande tomter medräknas:

5	0	Medräknas inte på grund av försäljning för annat än bebyggelse
6	0	Ingen av tomterna medräknas på grund av dels försäljning till annat än bebyggelse, dels försäljning till anställd i jordbruket
7	-	-
8	2	Ska medräknas på grund av försäljning för bebyggelse
9	3	- ” -
10	2	- ” -
11	4	- ” -
12	0	Medräknas inte på grund av tvångsförsäljning
13	2	Ska medräknas på grund av försäljning för bebyggelse
14	2	Endast två tomter medräknas eftersom en tomt tidigare medräknats som utarrenderad

S:a 15 st.

En av försäljningarna år 14 ska redovisas enligt rörelse-
reglerna. De andra två tomterna ska redovisas enligt kapital-
vinstreglerna. Det är fritt val för den skattskyldige vilken av
tomterna som ska redovisas enligt rörelsereglerna.

9 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

9.1 Inledning

I 56 kap. IL finns de bestämmelser som anger vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Vidare definieras sådana begrepp som delägare och företagsledare i sådana företag.

Ett fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ägs vanligen av ett fåtal fysiska personer. Med delägare avses här en fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i företaget. Enligt huvuddefinitionen av begreppet fåmansföretag avses med fåmansföretag ett företag i vilket fyra eller färre personer äger andelar motsvarande röstmajoriteten. På motsvarande sätt är ett handelsbolag ett fåmanshandelsbolag om fyra eller färre delägare har det bestämmande inflytandet. Den som har ett väsentligt inflytande i företaget eller handelsbolaget är oftast att anse som företagsledare.

Även utländska juridiska personer som är jämförliga med svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar kan vara fåmansföretag. Beskattningen av förmåner som delägare i fåmansföretaget erhåller från företaget sker enligt allmänna beskattningsregler. Innebörden härav är att beskattning i de flesta fall sker i inkomstslaget tjänst när det är fråga om delägare som är anställd i fåmansföretaget och i andra fall som utdelning i inkomstslaget kapital. Särskilda regler gäller för lön till medhjälpande make, se SKV 302, avsnitt 23.3.

Beskattningen av fåmansföretagsdelägars utdelning och kapitalvinst på andelar i företaget är särreglerad, se avsnitt 10.

I 56 kap. IL hänvisas till ett antal särskilda bestämmelser i IL för fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

9.2 Definitioner

I 56 kap. 2–6 §§ IL definieras vissa grundläggande begrepp, såsom fåmansföretag, fåmanshandelsbolag samt delägare och företagsledare i sådant företag. Närstående definieras i 2 kap. 22 § IL.

9.2.1 Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Fåmansföretag	<p>Enligt 56 kap. 2 § IL avses med fåmansföretag ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där</p> <ol style="list-style-type: none">1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. <p>Som fåmansföretag räknas således inte enskild firma, enkelt bolag eller partrederi och vidare inte heller stiftelse eller ideell förening.</p> <p>Enligt 56 kap. 3 § IL är aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES och privatbostadsföretag inte fåmansföretag.</p>
Fåmanshandelsbolag	<p>Med fåmanshandelsbolag avses enligt 56 kap. 4 § IL handelsbolag där</p> <ol style="list-style-type: none">1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.
Utländsk juridisk person	<p>Definitionen av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag omfattar även motsvarande utländska juridiska personer. Av 2 kap. 2 § IL framgår att de termer och uttryck som används i IL omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.</p>
Huvuddefinitionen	<p>Som framgår av lagtexten ska fyra eller färre delägare äga så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än</p>

hälften av rösterna för andelarna i företaget eller vad avser handelsbolag genom andelsinnehavet eller på liknande sätt har det bestämmande inflytandet. Vid denna bedömning ska hela närståendekretsens innehav räknas som ett enda individuellt deläggande (se nedan). Detta innebär att antalet delägare i ett fämansföretag eller fämanshandelsbolag kan vara väsentligt större än fyra. Det avgörande för bedömningen är inte antalet som sådant utan antalet personer med väsentligt inflytande i företaget. Det saknar betydelse om delägarna är bosatta i Sverige eller inte, liksom om de är svenska eller utländska medborgare.

Närståendes innehav

Innebörden av begreppet närstående behandlas i avsnitt 9.2.3 nedan. Vid bedömningen av om ett fämansföretag eller fämanshandelsbolag föreligger enligt punkterna 1 i ovanstående definitioner ska enligt 56 kap. 5 § IL en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen görs med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som har räknats in i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.

Exempel

Ett företag har tio delägare av vilka nio är närstående till varandra på olika sätt. A är den äldste delägaren. A och hans närstående utgör en närståendekrets. Av de delägare som inte ingår i A:s krets är B äldst. B och hans närstående utgör ytterligare en krets. C som är dotter till B och gift med A:s son D skulle i och för sig tillhöra B:s närståendekrets men har redan tillsammans med D räknats in i A:s krets. Eftersom C och D medräknats i A:s krets bortser man därför från dem vid bestämmande av B:s närståendekrets. Utöver A:s och B:s krets finns ytterligare en delägare i företaget. Företaget ägs således av tre personer (två närståendekretsar och en enstaka fysisk person).

Den subsidiära definitionen

Huvuddefinitionen har kompletterats med den s.k. subsidiära definitionen. Bakgrunden till denna är att ett reellt tvåpartsförhållande kan saknas trots att företaget ägs av ett större antal personer.

Den subsidiära definitionen avser fämansföretag och fämanshandelsbolag där näringsverksamheten är uppdelad på två eller flera verksamheter (verksamhetsgrenar) som är oberoende av varandra (56 kap. 2 § 2 och 4 § IL, se ovan). Det är framför allt

företag inom gruppen fria yrken som kan beröras av denna bestämmelse. Här kan som exempel nämnas läkare, revisorer och advokater. Även bland arkitekter och konsulter m.fl. torde här avsedda företagskonstruktioner kunna förekomma.

Två företag har blivit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning vad gäller den subsidiära definitionen (RÅ 1978 1:52 och 1:97). Det första av dessa avsåg ett revisionsföretag medan det andra gällde läkar- och tandläkar-sammanslutningen Praktikertjänst AB. I båda dessa fall ansågs emellertid förutsättningar inte föreligga att anse företagskonstruktionen som fåmansföretag med stöd av den subsidiära definitionen. Här kan noteras att någon ändring av den subsidiära definitionen inte har skett.

Utvidgat fåmansföretagsbegrepp

Vid tillämpningen av de särskilda reglerna för beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp. Det utvidgade begreppet omfattar även handelsbolag vid beskattning av sådana kapitalinkomster (se avsnitt 10).

9.2.2 Delägare och företagsledare

Delägare

I 56 kap. 6 § IL anges att med delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Definitionen av delägare gäller generellt avseende delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag och inte enbart vid bedömningen av om ett företag var fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag (prop. 1999/2000:15 s. 49 ff.).

Indirekt ägande via stiftelse kan normalt inte förekomma. För det fall stiftelsen fungerar som bulvan för den verkliga ägaren kan vid prövning av om ett företag ägs av fyra eller färre personer, de av bulvanen ägda andelarna anses innehavda av huvudmannen (jfr prop. 1989/90:110 s. 678).

Rösträtt

Rösträtt kan i vissa fall enligt 4 kap. 43 § ABL tillkomma annan än ägaren. Vid tillämpning av 56 kap. 2 § IL ska den, som i aktieboken blivit införd som nyttjanderättshavare eller innehavare av avkomsträtt och som alltså har rätt att rösta för aktien, anses inneha aktien på ett med ägande jämförligt sätt. Om ett bulvanförhållande har tillskapats för att försöka undgå att företaget vid beskattningen behandlas som ett fåmansföretag, ska vid prövningen om företaget är ett fåmansföretag, de av bulvanen ägda aktierna anses innehavda av huvudmannen.

Interimsbevis

Innehav av interimsbevis kan jämföras med ägande om interimsbeviset är bärare av samma rättigheter som en aktie.

Företagsledare

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons andelsinnehav i företaget och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget (56 kap. 6 § andra stycket IL). När det gäller företag som omfattas av den subsidiära definitionen anses som företagsledare den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

En person kan, enligt Skatteverkets uppfattning, även anses vara företagsledare i ett företag i vilket denne eller närstående indirekt äger andelar (Skatteverket 2008-05-22, dnr 131 294623-08/111).

Bestämmelsen innebär således att för att en person ska anses som företagsledare, i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag enligt huvuddefinitionen, är det inte tillräckligt att denne har ett väsentligt inflytande i företaget på grund av ägarintresse. Det väsentliga inflytandet ska även grunda sig på hans ställning i företaget. En person som visserligen har en ledande ställning i företaget men som saknar ägarintresse anses således, vid tillämpning av dessa regler, inte som företagsledare. Ägarintresset ska dock bedömas efter både eget och närståendes aktie- eller andelsinnehav.

Omständigheter som kan vara av betydelse vid bedömningen av om företagsledande ställning föreligger kan, förutom vederbörandes ställning och arbetsuppgifter, vara andra befogenheter i företaget som personen fått genom avtal eller på annan liknande grund. Även den omständigheten att särskilt fördelaktiga avtal ingåtts med företaget kan vara av betydelse för bedömningen av om företagsledande ställning föreligger eller inte.

Om en familj genom sitt andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför detta inte automatiskt att varje familjemedlem alltid ska räknas som företagsledare även om han/hon är anställd eller styrelseledamot i företaget (prop. 1975/76:79 s. 73). Endast sådan familjemedlem som är verksam och har en inflytelserik ställning i företaget bör normalt anses som företagsledare. Avgörande för denna bedömning blir därför arbetsuppgifterna i företaget liksom i viss mån även tidigare yrkeserfarenhet, utbildning och dylikt

Flera företagsledare

I ett och samma företag kan följaktligen flera personer anses som företagsledare. Ägarinflytandet över verksamheten i före-

Företagsledare saknas

taget kan alltså vara sådant att flera personer genom sitt väsentliga inflytande i företaget kan anses vara företagsledare.

Å andra sidan kan det finnas företag där det, vid tillämpningen av fämansföretagsreglerna, inte finns någon företagsledare. Så är fallet om antalet delägare är förhållandevis stort samt andelarna är jämnt fördelade och ingen kan sägas genom sin ställning ha större inflytande än den andre. I sådana fall kan det dock finnas anledning att undersöka huruvida dessa delägare eller närstående är företagsledare för självständiga verksamhetsgrenar enligt den subsidiära definitionen. I fråga om fämansföretag och fämanshandelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på flera självständiga verksamheter, är den person företagsledare som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhet och som självständigt kan förfoga över dess resultat.

9.2.3 Närstående

Av 2 kap. 22 § IL framgår att som närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

9.2.4 Dödsbo

Vid tillämpning av bestämmelserna i 56 kap. IL likställs inte dödsbo med fysisk person, 56 kap. 7 § IL. Innebörden härav är att ett dödsbo inte ska anses vara delägare i ett företag vid bedömning av om detta är ett fämansföretag eller fämanshandelsbolag.

9.3 Ersättningar till medhjälpare make och barn

Särskilda regler finns för ersättning till företagsledares make och företagsledares eller företagsledares makes barn för utfört arbete samt avkastning på kapital i fämanshandelsbolag i fall där nämnda personer är delägare i handelsbolaget. Se SKV 302, avsnitt 23.4.

9.4 Förmåner m.m.

Fämansföretagslagstiftningen innehåller inte några särregler när det gäller beskattning av förmåner. I LSK finns dock vissa regler som innebär utökad uppgiftsskyldighet för fämans-

företag och fåmanshandelsbolag avseende företagsledaren, honom närstående eller delägare. Den utökade uppgiftsskyldigheten är dock inte kopplad till någon utvidgad skattskyldighet, utan har tillkommit av kontrollskäl.

Skatteverket har meddelat allmänna råd, SKV A 2007:37, SKV A 2008:32 och SKV A 2009:38, för beskattning av vissa förmåner m.m.

RSV har i skrivelse 2000-03-14, dnr 2664-00/110 kortfattat redogjort för verkets uppfattning hur vissa transaktioner mellan fåmansföretag och dess delägare bör behandlas enligt allmänna beskattningsprinciper. Se SKV 301, avsnitt 18.9, om beskattning av dispositionsrätt till stugor och båtar.

9.4.1 Fri utbildning

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av t.ex. omstrukturering eller personalavveckling är förmån av fri utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta skattefri. Denna bestämmelse gäller dock inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person (11 kap. 17 § IL).

9.4.2 Bilförmån

Beskattningen av bilförmån följer de vanliga reglerna i 61 kap. IL.

Närståendes nyttjande

Enligt prop. 1989/90:110 s. 598 ska företagsledaren beskattas för värdet av bilförmån om bilen utnyttjats för privat bruk av någon företagsledaren närstående som inte själv är anställd eller delägare i företaget.

Bilförmån i handelsbolag

Delägare som för privat bruk utnyttjar handelsbolagets bil ska som intäkt av näringsverksamhet påföras bilförmån som beräknas enligt samma regler som för löntagare (22 kap. 7 § IL).

Bilkostnader

Om företagsledare, delägare eller närstående använt egen bil helt eller delvis i fåmansföretagets eller det fåmansägda handelsbolagets verksamhet gäller de allmänna reglerna för bilavdrag vid tjänsteresa.

Skatteverket har meddelat allmänna råd, SKV A 2008:26 och SKV A 2009:39, för värdering av bilförmån.

9.5 Vinstandelslån

Enligt 24 kap. 6 och 10 §§ IL föreligger avdragsförbud för fåmansföretag för vinstandelsränta som utbetalas till aktie- eller andelsägare eller företagsledare i företaget eller till dem närstående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget. Med vinstandelsränta avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företagens utdelning eller vinst, 24 kap. 5 § andra stycket IL.

9.6 Ränta från fåmansföretag

Ränta som delägare erhåller från fåmansföretag för medel han lånat till företaget beskattas i inkomstslaget kapital. Överstiger räntan vad som kan anses vara marknadsmässig ränta bör den överstigande delen beskattas som förtäckt utdelning. Vad som är marknadsmässig ränta måste avgöras i varje enskilt fall utifrån vad företaget skulle erlægga till utomstående långgivare. Hänsyn bör härvid tas till riskexponering etc.

9.7 Vissa särbestämmelser

För fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl. finns, utöver vad som redovisats ovan, följande särskilda bestämmelser

- avdrag för framtida substansminskning, 20 kap. 23 § IL,
- underprisöverlåtelse, 23 kap. 18, 19 och 22–23 a §§ IL,
- avskattning av fastighet, 25 a kap. 25 § IL,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång, 27 kap. 4–6 §§ IL,
- kvalificerade fusioner och fissioner, 37 kap. 27 § IL
- utskiftning vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag, 42 kap. 20 § IL,
- partiella fissioner i 48 kap. 18 c–18 e §§,
- andelsbyten, 48 a kap. 8 a–8 c, 9, 13 och 16 §§ IL,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag, 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 § IL,
- pensionsparavdrag, 59 kap. 4, 10 och 15 §§ IL,
- grundavdrag, 63 kap. 5 § IL.

9.8 Bostäder i fåmansföretag

För fåmansföretag finns särskilda bestämmelser vid avyttring av näringsbetingade andelar i företag som äger fastighet vilken använts som bostad av delägare eller denne närstående, se avsnitt 22.14.2.

10 Fåmansföretag – utdelning och kapitalvinst

10.1 Inledning

Kapitalinkomster på onoterade andelar beskattas med en proportionell skatt på 25 % medan förvärvsinkomster beskattas progressivt med en högsta marginalsatt på ca 57 %. Skillnaden i skattesats har gjort det nödvändigt med regler som särskiljer kapitalinkomster från förvärvsinkomster. Beträffande utdelningar och kapitalvinster avseende företag med ett fåtal delägare där delägaren arbetar i företaget har det ansetts särskilt viktigt att dela upp inkomsterna. Anledningen är att delägare i ett sådant företag ofta kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning eller kapitalvinst. Utan särskilda regler kan ägaren undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller kapitalvinst i stället för i form av lön.

Utgångspunkten för reglerna är att en person som äger och arbetar i ett fåmansföretag i princip ska få lika hög skatt på sina arbetsinkomster som en löntagare utan ägarintresse. Utdelning och kapitalvinst på andelar i ett fåmansföretag ska således beskattas i inkomstslaget kapital i den mån inkomsten utgör kapitalavkastning medan eventuell överskjutande utdelning och kapitalvinst beskattas som intäkt av tjänst. Till följd av svårigheten att avgöra vad som är egentlig kapitalinkomst och arbetsinkomst för en delägare som arbetar i ett fåmansföretag som han själv kontrollerar måste uppdelningen ske på ett schablonmässigt sätt.

Särskild intäkts- post i tjänst

Inledningsvis bör också påpekas, att även om viss utdelning och kapitalvinst ska beskattas som intäkt av tjänst, behandlas dessa inkomster inte som vanliga förvärvsinkomster. I stället redovisas inkomsterna i en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst (10 kap. 3 § IL). Inkomsterna i denna intäktspost berättigar inte till schablon- eller grundavdrag. Ytterligare en skillnad jämfört med vanliga förvärvsinkomster är att det

varken utgår sociala avgifter eller särskild löneskatt för inkomsterna. Dessutom är de inte förmånsgrundande.

Reglerna om att inkomster i form av utdelning och kapitalvinst i vissa fall ska beskattas som inkomst av tjänst finns i 57 kap. IL. Ofta används uttrycket 3:12-reglerna för bestämmelserna i 57 kap. IL.

Andelar som omfattas av dessa bestämmelser benämns ”kvalificerade andelar” (57 kap. 2 § IL).

Nytt 57 kap. IL

Ett nytt 57 kap. infördes i IL med tillämpning för första gången vid 2007 års taxering. Bestämmelserna i det föregående och upphävda 57 kap. har inarbetats i det nya kapitlet och genomgått vissa förändringar. Härutöver har nya bestämmelser införts. För 57 kap. IL i dess äldre lydelse hänvisas till Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, Del 3.

10.2 Reglernas tillämpningsområde

10.2.1 Huvudregler och definition av kvalificerad andel

De särskilda reglerna i 57 kap. IL om skattemässig behandling av utdelning och kapitalvinst tillämpas på fysisk person eller dödsbo som äger kvalificerad andel i ett fåmansföretag. Fåmansföretag kan vara antingen aktiebolag eller ekonomisk förening. Vad som fortsättningsvis sägs om andelar och andelsägare gäller således även andelar och delägare i ekonomiska föreningar.

Utvidgat fåmansföretags- och fåmanshandelsbolagsbegrepp

Vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag framgår av 56 kap. 2–4 §§ IL, se avsnitt 9.2.1. Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL har definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag utvidgats. I 57 kap. 3 § IL anges att vid bedömningen av om fyra eller färre personer äger andelar i företaget ska sådana delägare som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående åren varit verksamma i betydande omfattning inom företaget anses som en person. De utvidgade fåmansföretags- och fåmanshandelsbolagsbegreppen omfattar även de fall där delägaren eller denne närstående är eller under någon del av den närmast föregående femårsperioden varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag. I fall där delägaren eller närstående är verksam i betydande omfattning i

ett indirekt ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag inom samma företagsgrupp så slår detta således igenom på det direktägda företaget vid bedömning av om det senare är ett fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag (jfr RÅ 2005 ref. 25). Bestämmelsen om verksamhet i indirekt ägt företag infördes för att förhindra kringgående av bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag genom att verksamheten förläggs i ett av fåmansföretaget ägt företag (prop. 2001/02:46, jfr RÅ 2001 ref. 5).

Det är således i huvudsak passiva delägare som kan påverka om företaget är ett utvidgat fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag eller inte.

Exempel

Exemplet visar en situation där det vanliga fåmansföretagsbegreppet inte är tillämpligt, men där företaget utgör ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Aktiebolaget X ägs av totalt 26 delägare. Familjen A äger 20 % av aktierna fördelade på 4 aktieägare. Företagets VD och högre chefer (3 st.) har förvärvat vardera 6,5 % av aktierna i bolaget. Övriga aktier ägs i lika delar (ca 3 % vardera) av de återstående aktieägarna.

Vid bedömningen om fyra eller färre personer har det bestämmande inflytandet i företaget räknas hela närstående kretsens aktier som innehavda av en person. Därmed anses familjen A:s aktier innehavda av en person. Bolagets VD och chefer är verksamma i företaget. Därför ska även deras aktieinnehav ses som ägda av en person vid en prövning enligt reglerna i 57 kap. IL. 46 % (20 % + 26 %) av aktierna bedöms därför som innehavda av två personer. För att erhålla det bestämmande inflytandet i företaget krävs att två av de övriga aktieägarna medräknas. Dessa personer innehar då totalt 52 % (= 20 % + 26 % + (2 x 3 %)) av aktierna i företaget, dvs. mer än hälften.

I detta exempel har därför 4 personer det bestämmande inflytandet. Företaget är därmed ett fåmansföretag enligt det utvidgade fåmansföretagsbegreppet.

Syftet med bestämmelsen är att företag som drivs gemensamt av många delägare, som alla arbetar i företaget, ska behandlas som fåmansföretag (prop. 1989/90:110 s. 704). De företag som

avses är främst kunskaps- och konsultföretag som t.ex. mäklare, advokat- och revisionsbyråer samt arkitektföretag. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett ett tjänsteproducerande företag – vilket ägdes indirekt och med lika delar av 150 heltidsanställda särskilt yrkeskvalificerade personer – vara ett fåmansföretag vid tillämpning av den här aktuella bestämmelsen (RÅ 1993 ref. 99).

Utländska företag Utdelning från vissa utländska juridiska personer ska inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst, 5 kap. 2 a §, 39 a kap. 13 § och 42 kap. 22 § IL. Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Cfc-bolag, som enligt lagstiftningen i det land det hör hemma motsvarar ett svenskt aktiebolag eller ekonomisk förening, kan vara ett fåmansföretag. Bestämmelserna i 57 kap. IL kan då vara tillämpliga på utdelning och kapitalvinst på andelar i sådant företag (se Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Ägare av utländskt fåmansföretag Bestämmelserna i 57 kap. IL tillämpas utan avseende på att ägare av kvalificerad andel tidigare år varit bosatt i annat land inom EES och då begränsat skattskyldig i Sverige. Bestämmelserna om gränsbelopp, sparad utdelningsutrymme och lättnadsutrymme ska tillämpas utan avseende på att andelsägaren tidigare år varit begränsat skattskyldig. Det innebär att omständigheter under denna tid ska beaktas. Således ska t.ex. utdelning som erhållits under tid andelsägaren var begränsat skattskyldig minska det sparade utdelnings- och lättnadsutrymmet (se Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 768247-06/111).

Närståendebegreppet Närståendebegreppet har inte bara betydelse vid bedömningen om företaget är ett fåmansföretag. Även i andra avseenden ska vid tillämpningen av reglerna i 57 kap. IL hänsyn tas till förhållanden som är hänförliga till närstående till den skattskyldige.

Närståendebegreppet behandlas i avsnitt 9.2.3.

Karaktären av fåmansföretag upphör Enligt 57 kap. 6 § IL kan de särskilda reglerna även tillämpas efter det att företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. En andel anses kvalificerad under fem beskattningsår efter det år företaget upphörde att vara fåmansföretag eller den kortare tid som följer av bestämmelserna om kvalificerad andel i 57 kap. 4 § IL. Detta gäller under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen vid den tidpunkt

företaget upphörde att vara ett fåmansföretag och andelen då var kvalificerad. Här kan nämnas att bestämmelsen i 57 kap. 6 § IL innebär att reglerna i 57 kap. IL kan vara tillämpliga även efter börsnotering av ett företag om företaget under någon tid av den senaste femårsperioden före noteringen varit ett fåmansföretag (jfr 56 kap. 3 § IL). Även kapitalinkomster på andelar som förvärvats med stöd av andelar som innehades när företaget upphörde att vara fåmansföretag och som då var kvalificerade beskattas enligt de särskilda reglerna. Som exempel kan nämnas att utdelning och kapitalvinst på andelar som den skattskyldige erhållit vid en fondemission omfattas av reglerna, även om emissionen genomförs efter det att företaget upphört att vara ett fåmansföretag, förutsatt att reglerna är tillämpliga på de andelar som förvärvet hänför sig till.

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked den 13 juni 2001 funnit att i fall där ett företag upphört att vara ett fåmansföretag genom ändrad lagstiftning inte innebär ett upphörande i karensregelns mening. I ärendet var det fråga om ett företag som upphörde att vara ett fåmansföretag från ingången av 2000 på grund av den då ändrade definitionen av fåmansföretag i 32 § anv. p. 14 KL.

Andra delägar- rätter

Enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL gäller de särskilda reglerna även vid beskattning av avkastning och kapitalvinst på andra delägarätter i eller avseende företag än andelar. Reglerna gäller således för optioner avseende ett fåmansföretag även om optionen utfärdats av ett annat företag. I förarbetena uttalas att optioner som avser ett företag vars andelar är eller skulle varit kvalificerade om de ägts av optionsinnehavaren ska omfattas av reglerna i 57 kap. IL (prop. 2005/06:40 s. 73).

Delägarätter definieras i 48 kap. 2 § IL.

Vad gäller vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler gäller att dessa ska behandlas som delägarätter oavsett i vilken valuta de getts ut.

För dessa delägarätter gäller dock i vissa avseenden andra regler än för andelar.

Förpliktelser

Förpliktelse avseende option som avses i 44 kap. 31 § andra stycket IL, köpoption eller säljoption, likställs med andelar, 57 kap. 2 § andra stycket IL.

10.2.2 Kvalificerad andel

Syftet med reglerna i 57 kap. IL är att förhindra att inkomster som rätteligen är arbetsinkomster behandlas som kapitalinkomster vid beskattningen. Det innebär att det endast är motiverat att tillämpa reglerna om andelsägaren eller någon denne närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag. I sådant fall benämns andel i företaget ”kvalificerad andel” (57 kap. 4 § IL).

I 57 kap. 4 § första stycket IL anges under vilka förutsättningar en andel i ett fåmansföretag ska anses kvalificerad. En andel anses kvalificerad

1. om andelsägaren eller någon denne närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet,
2. om företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Regeln gäller vid indirekt ägande oavsett om ett koncernförhållande föreligger eller inte.

Beaktandet av delägarrens eller denne närståendes verksamhet i ett indirekt ägt handelsbolag infördes med anledning av att Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att aktier i ett fåmansföretag inte var kvalificerade hos aktieägaren som var verksam i ett kommanditbolag vari fåmansföretaget var delägare (prop. 2001/02:46, RÅ 2001 ref. 51).

Villkoret för att en andel ska anses som kvalificerad är knutet till verksamhet som utövas av den enskilde andelsägaren eller någon denne närstående. Därför måste tillämpligheten av bestämmelserna i 57 kap. IL prövas i förhållande till varje enskild andelsägare.

Närståendes verksamhet i företaget

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett av SRN lämnat förhandsbesked avseende närståendes verksamhet i företaget under år före beskattningsåret och om det är tillräckligt att närståendeskapet förelåg vid verksamhetstidpunkten. En till NN

närstående person hade ägt samtliga andelar i A AB och varit verksam i ett dotterföretag till A AB. NN:s närstående avled under året före det beskattningsår under vilket NN tillskiftas andelar i A AB och företaget lämnar utdelning. Avsikten var att överlåta andelarna i AB till ett nybildat företag, NYAB. NYAB skulle då komma att lämna utdelning först under följande beskattningsår. Enligt nämndens mening ger det grundläggande syftet bakom reglerna stöd för att lagtexten ska uppfattas så att det är tillräckligt att verksamheten bedrivits under beskattningsåret eller den föregående femårsperioden av någon som vid verksamhetstidpunkten omfattades av närståendekretsen. SRN fann att utdelning från såväl A AB som från NYAB ska beskattas enligt reglerna i 57 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som SRN (RÅ 2007 ref. 81, frågorna 2 och 4).

Andelar erhållna genom utdelning

Har en andel i ett fåmansföretag, som inte är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § första stycket IL, erhållits genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL ("Lex ASEA") inte har beskattats tillämpas förutsättningarna i 57 kap. 4 § första stycket SIL som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien (57 kap. 4 § andra stycket IL). Bestämmelsen omfattar även andel som erhållits genom sådan utdelning under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Lex ASEA avser det fallet att ett moderföretag överlåter andelarna i dotterföretaget genom att dessa delas ut till andelsägarna i moderföretaget. Bestämmelsen innebär att en aktie som med tillämpning av Lex ASEA delas ut på en kvalificerad aktie alltid blir kvalificerad.

Upphör att vara fåmansföretag

Upphör ett i punkterna 1 och 2 ovan omnämnt företag att vara fåmansföretag anses en andel ändå kvalificerad under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen när företaget upphörde att vara fåmansföretag eller förvärvat den med stöd av sådan andel. Andelen anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag (57 kap. 6 § första stycket IL).

Dödsbo

Avlider ägaren till en kvalificerad andel anses andelen även kvalificerad hos den avlidnes dödsbo (57 kap. 4 § tredje stycket IL). För dödsboet tillämpas bestämmelserna som om andelen fortfarande hade ägts av den fysiska personen. Delägare i dödsboet jämställs då med närstående.

Samma eller likartad verksamhet

Syftet med bestämmelsen i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL om ”samma eller likartad verksamhet” är att det inte ska vara möjligt att flytta verksamhet mellan olika företag för att undgå beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL (prop. 1998/90:110 del 1 s. 468 och 703 f.).

Vid prövning av om andelar i ett företag kan anses som kvalificerade så ska jämförelsen utgå från verksamheten som bedrivs i detta företag. Om det är andelar i ett moderbolag som ska prövas så är det således den verksamhet som bedrivs i moderbolaget och inte i ett dotterbolag som är utgångspunkten för jämförelsen (RÅ 2010 ref. 11 II fråga 3). Däremot så kan det företag med vilket jämförelsen görs vara ett dotterbolag till ett annat moderbolag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i tre överklagade förhandsbesked rörande uttagsbeskattning tagit ställning till tillämpningen av reglerna i 3 § 12–12 e mom. SIL (nu 57 kap. IL). I samtliga fall var avsikten att en viss verksamhet eller del av en verksamhet skulle överföras inom en oäkta koncern till ett nybildat aktiebolag. Enligt förutsättningarna i ansökningarna var de sökandes aktier i de överlåtande bolagen kvalificerade. Av betydelse för frågan om uttagsbeskattning var om också aktierna i de nya bolagen blev kvalificerade. Med anledning härav tog SRN ställning till om aktierna i de nya bolagen skulle bli kvalificerade på grund av att aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I samtliga förhandsbesked har SRN fört samma principiella resonemang. SRN anförde att sådan verksamhet som ligger inom ramen för den tidigare av aktieägaren/närstående bedrivna verksamheten bör anses som ”samma eller likartad”. Högsta förvaltningsdomstolen anslöt sig till SRN:s bedömning. Två av förhandsbeskeden rörde överlåtelse av fastighet som användes i det överlåtande bolagets rörelse. Det nya bolagets verksamhet skulle komma att avse innehav och förvaltning av fastigheten. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att med hänsyn härtill och då fastigheten även efter överlåtelsen ska användas i det överlåtande bolagets rörelse kommer rekvisitet ”samma eller likartad verksamhet” att vara uppfyllt (RÅ 1997 ref. 48).

Högsta förvaltningsdomstolen har utvecklat vad som avses med uttrycket ”samma eller likartad verksamhet” i 3 § 12 a mom. första stycket SIL (nu i 57 kap. 4 § IL). I motiven (prop. 1995/96:109 s. 88) uttalas att bestämmelsen kan ha betydelse

exempelvis i ett inledningskedje när verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Högsta förvaltningsdomstolen angav att detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (RÅ 1999 ref. 28).

Även andelar i det överlåtande företaget kan anses kvalificerade på grund av att andelsägaren är verksam i det företag till vilket hela eller del av verksamheten överförs. I fem överklagande förhandsbesked anförde SRN att beroende på vilka aktier som ska bedömas kan jämförelsen utgå från verksamheten i det överlåtande företaget eller i det förvärvande företaget. Lagtexten innehåller ingen begränsning i detta avseende. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som SRN (RÅ 2010 ref. 11).

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att förvaltning av kapital som har sitt ursprung i upparbetade vinstmedel i en bedriven verksamhet är en del av den samlade verksamheten i ett företag. I tre överklagade förhandsbesked har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att överföring av sådant kapital från ett företag till ett annat medför att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet (RÅ 2010 ref. 11 I, III och V). I RÅ 2010 ref. 11 I var omständigheterna följande. Personen A ägde MB med dotterbolaget DB. Den verksamhet som bedrevs i DB bestod av konsultverksamhet samt förvaltning av de i verksamheten generade vinstmedlen. A var verksam i betydande omfattning i DB. A avsåg att avskilja upparbetat kapital i DB för separat förvaltning. A övervägde två alternativ. Det ena innebar att en utdelning skulle göras från DB till MB varefter MB överlåter aktierna i DB till underpris till ett nybildat företag, NYAB, som också skulle ägas av A (alternativ 1). Det andra alternativet var att MB säljer, till underpris, en viss del av aktierna i DB till NYAB. Därefter skulle de av NYAB ägda aktierna i DB lösas in till marknadsvärdet (alternativ 2). Överförda medel skulle förvaltas av en extern förvaltare. SRN fann att den verksamhet som tidigare endast bedrivits i DB kommer att delas upp på ytterligare ett företag. Konsultverksamheten skulle fortsättningsvis bedrivas i DB medan MB:s verksamhet kom att avse förvaltning av kapital som bolaget får från DB genom utdelning. Motsvarande ansågs gälla för NYAB avseende det kapital som

bolaget får när dess aktier i DB inlöses. SRN fann därför att MB, alternativt NYAB, och DB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som SRN.

SRN har lämnat förhandsbesked avseende frågan om andelar i ett fämansföretag (Z AB) är kvalificerade på grund av att andelsägaren är verksam i ett annat fämansföretag (Y AB) som bedriver samma eller likartad verksamhet. Z AB är ett franchiseföretag med ett antal franchisetagare, varav Y AB är en. I ärendet uppgavs att någon verksamhet inte överförts mellan företagen. Nämnden fann att den omständigheten att företagen bedriver verksamhet i form av franchising inte innebär att sådant samband föreligger mellan företagen att de ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2007 not. 66).

Omvandling

För att förhindra att en andelsägare som har en kvalificerad andel ska kunna ”omvandla” denna till en okvalificerad andel genom att överlåta andelen till bolaget och därefter köpa tillbaka den har en särskild bestämmelse införts. I 57 kap. 6 § andra stycket IL och 5 kap. 2 § ILP anges att om en andelsägare överlåter en kvalificerad andel i ett aktiebolag till bolaget och bolaget därefter överlåter en egen andel till honom, ska den från bolaget förvärvade andelen anses som en kvalificerad andel hos aktieägaren om den till bolaget överlåtna andelen skulle ha varit kvalificerad om han fortfarande innehaft den. Detta innebär att man bortser från överlåtelsen och tillämpar bestämmelserna i 57 kap. IL som om samma andel innehafts hela tiden. Bestämmelsen tar enbart sikte på andelens egenskap som kvalificerad. Andelsägaren får inte ånyo tillgodoräkna sig sparad utdelningsutrymme som förbrukats vid försäljningen till bolaget (prop. 1999/2000:38 s. 42). Bestämmelsen i 5 kap. 2 § ILP tillämpas på omständigheter som inträffat efter bestämmelsens ikraftträdande den 10 mars 2000 och före det att bestämmelsen i 57 kap. 2 § IL i dess lydelse t.o.m. den 31 december 2005 tillämpades för första gången vid 2002 års taxering.

Andelar erhållna vid andelsbyte eller partiell fission

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL gäller även byte av kvalificerade andelar. Andelar som mottagits vid en partiell fission kan vara att anse som kvalificerade. I 57 kap. 7–7 c §§ IL finns regler avseende så kallade särskilt kvalificerade andelar som mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission. Sådana andelar kan upphöra att vara särskilt kvalificerade efter det att

utdelning tagits upp i inkomstslaget tjänst till ett sammanlagt belopp motsvarande ett beräknat takbelopp. Se avsnitt 10.7.

Närstående

Samma närståendebegrepp (2 kap. 22 § IL) gäller vid tillämpning av 57 kap. IL som i 56 kap. IL. Härutöver gäller att delägare i ett dödsbo som innehar kvalificerad andel, se ovan, jämställs med närstående.

10.2.2.1 Verksam i betydande omfattning

Innebörden av begreppet verksam i betydande omfattning har inte preciserats i lagtexten. Vid tolkningen bör man därför hämta vägledning i de förarbeten som ligger till grund för lagstiftningen. I propositionen (1989/90:110 s. 703) uttalas följande angående bedömningen av den skattskyldiges eller honom närståendes insatser i företaget.

Stor betydelse för vinstgenereringen

”En person ska alltid anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan arbetsledare och ibland även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet. Det behöver inte vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.”

RSV har i överklagade dispensbeslut rörande den tidigare uppskovsregeln som fanns i 27 § 4 mom. SIL tagit ställning till om delägars indirekta arbetsinsats i företaget kan få till följd att denne anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget. I de prövade ärendena fann RSV att delägens sammanlagda arbetsinsatser dels direkt genom styrelsearbete, dels indirekt genom konsultuppdrag i företaget via annat av delägaren helägt företag, fick anses ha haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Jämför KRNG 2007-02-19, mål nr 3627-05 och KRNS 207-10-04, mål nr 2369-07.

I vissa företag kan anställda utan arbetsledande befattningar räknas som verksamma i betydande omfattning. Så torde vara

fallet om deras arbetsinsatser, till följd av företagets organisation och verksamhet, har stor betydelse för vinstgenereringen. Detta gäller exempelvis då delägarna gemensamt bedriver sådan verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, t.ex. konsult- och kunskapsföretag. Anställda utan ledarbefattning i företag med annan verksamhet som genom sin anställning förvärvat en mindre del av aktierna i företaget bör dock normalt inte anses verksamma i betydande omfattning. Motsvarande bedömning kan göras vid innehav av andra delägarätter än aktier. Om det genom bolagsavtal eller på annat liknande sätt finns möjlighet för delägaren att tillgodoräkna sina aktier en individuell andel i företagets sparade eller löpande årsvinst bör sådana delägare i regel anses verksamma i betydande omfattning oavsett ägandets storlek.

Högsta förvaltningsdomstolen har, i ett förhandsbesked, ansett ett tjänsteproducerande företag, vilket ägdes indirekt till lika delar av 150 särskilt yrkeskvalificerade personer som var heltidsanställda, vara ett fåmansföretag vid tillämpningen av 3 § 12 mom. nionde stycket SIL (nu 57 kap. 3 § IL). Delägarskap kom ifråga endast för anställd med viss kompetensnivå. Delägarna kunde i viss utsträckning själv välja hur de skulle ta ut vinst ur företaget. Högsta förvaltningsdomstolen fann att delägarna tillsammans inom ramen för den gemensamt bedrivna verksamheten hade stor betydelse för vinstgenereringen i företaget (RÅ 1993 ref. 99).

SRN har i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked ansett att delägare i ett tjänsteproducerande fåmansföretag som var anställda som konsulter i ett dotterbolag till företaget var verksamma i betydande omfattning i dotterbolaget. I företaget erbjöds samtliga anställda delägarskap efter viss tids anställning. Verksamheten i dotterbolaget bedrevs av ett antal konsulter som utförde ett självständigt arbete i en organisation som saknade andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter syntes i huvudsak ha samma ställning i företaget. Nämnden ansåg att samtliga konsulter i en sådan organisation måste anses verksamma i betydande omfattning (RÅ 2002 ref. 27, jfr RÅ 2007 not. 94).

Reglerna torde även kunna bli tillämpliga på en delägare som inte är anställd i företaget om dennes arbetsinsats för företaget i annan form än anställning har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget.

Det torde endast fordras att delägaren arbetar en förhållandevis kort tid i företaget för att omfattas av reglerna. Däremot medför inte helt tillfälliga insatser i företaget, t.ex. normalt styrelsearbete, att kapitalinkomsterna från företaget omfattas av reglerna i 57 kap. IL. Vanliga regler för kapitalinkomster gäller i dessa fall.

Vad som krävs för att en persons arbetsinsats ska ha sådan betydelse för vinstgenereringen att den innefattas i uttrycket verksam i betydande omfattning har inte klargjorts i förarbetena, se ovan citerade uttalande. Enligt Skatteverkets mening torde delägare kunna anses vara verksam i betydande omfattning även om denne endast utfört ett fåtal arbetsinsatser som varit av avgörande betydelse för det ekonomiska resultatet.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om andelsägare i ett fastighetsförvaltande fåmansföretag var verksam i betydande omfattning. Andelsägaren har utfört de löpande arbetsuppgifterna i företaget och arbetet har utförts under endast 2,5 timmar per år. Vinsten vid försäljningen av andelarna berodde till största delen på värdeutvecklingen på fastigheterna. Högsta förvaltningsdomstolen fann, med hänsyn härtill, att omständigheterna var sådana att andelsägaren inte kunde anses ha varit verksam i betydande omfattning i den mening som avses i dåvarande 3 § 12 a mom. första stycket SIL, nuvarande 57 kap. 4 § första stycket IL (RÅ 2007 ref. 15).

Högsta förvaltningsdomstolen har även i ett antal mål prövat frågan om andelsägares arbetsinsatser i kapitalförvaltande fåmansföretag medfört att denne var verksam i betydande omfattning, se t.ex. RÅ 2004 ref. 61, RÅ 2004 not. 125, RÅ 2004 not. 162 och RÅ 2009 ref. 68. Inte i något av nämnda avgöranden ansågs arbetsinsatsen medföra att andelarna var kvalificerade.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked funnit att samtliga anställda i en kooperativ ekonomisk förening var att anses som verksamma i betydande omfattning. Den aktuella verksamheten bedrevs gemensamt av delägarna i en kooperativ förening där endast anställda kan vara medlemmar. Verksamheten ansågs ha karaktär av ett arbetskooperativ (RR 2010-12-02 mål nr 2278-10).

Femårsregeln

Det räcker att den skattskyldige eller närstående varit kvalificerat verksam under något av de fem beskattningsår som närmast föregått det aktuella beskattningsåret för att de särskilda reglerna ska vara tillämpliga vid beskattningen av kapitalinkomster från fåmansföretaget.

10.3 Beskattning av utdelning på andelar m.m.

Utgångspunkten för bestämmelserna om utdelning har varit att normal avkastning på kvalificerade andelar ska beskattas i inkomstslaget kapital (57 kap. IL). Utdelning som överstiger normal kapitalavkastning (överskjutande utdelning) ska i stället beskattas i inkomstslaget tjänst. Därigenom blir den överskjutande utdelningen beskattad enligt den progressiva skatteskalen. Om utdelningen inte uppgår till den beräknade normalavkastningen, *gränsbeloppet*, får utrymmet sparas för att användas vid beskattningen av senare erhållna kapitalinkomster (sparat utdelningsutrymme, se avsnitt 10.3.3).

10.3.1 Utdelning

Utdelningsbegreppet

Vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. 2 § IL torde med utdelning främst avses sådan öppen utdelning av vinstmedel som enligt 12 kap. 3 § ABL beslutas av bolagsstämman. Bestämmelserna är dock tillämpliga även vid beskattning av förtäckt utdelning som aktieägaren uppbär från bolaget. Förtäckt utdelning kan förekomma bl.a. när delägaren förvärvar egendom till underpris från företaget eller avyttrar egendom till överpris till företaget. I de fall inkomst från sådana transaktioner beskattas som inkomst av tjänst, vilket kan ske om inkomsten är ett förtäckt löneuttag, kan dock beskattning enligt utdelningsregeln inte komma ifråga. För det fall beskattning inte sker såsom för förtäckt löneuttag kan beskattning för utdelning bli aktuellt. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en provision, som en företagsledare i ett fåmansföretag betingat sig för att gå i borgen för bolagets förpliktelser, ska beskattas som utdelning (RÅ 1983 1:82).

Differentierad utdelning

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till om principen att vad ett bolag betecknat som utdelning också ska behandlas som utdelning vid beskattningen bör upprätthållas i den i målet föreliggande situationen med differentierad utdelning. I företaget i fråga bedrev delägarna olika delar av verksamheten. Alla aktier i företaget var av samma slag men enligt ett aktieägaravtal skulle utdelningen variera beroende på lönsamheten i varje aktieägares verksamhetsgren. Det var således fråga om att aktier av samma slag skulle ge olika utdelning beroende på vem som äger dem. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det belopp varmed utdelning på en aktie översteg den lägsta utdelningen på någon aktie bör ses som ersättning för en

arbetsprestation och därför ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst (RÅ 2000 ref. 56).

Differentierad utdelning har även prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2007 not. 129. Förutsättningarna i målet var följande. Aktieägarna i två konsultföretag, A AB och B AB, som bedriver verksamhet inom två skilda regioner beslutade att slå samman verksamheterna genom att överlåta samtliga sina aktier till C AB. I C AB delades aktieägandet upp i A- respektive B-aktier. De tidigare aktieägarna i A AB erhöll A-aktier medan de tidigare aktieägarna i B AB erhöll B-aktier. C AB planerar att lämna olika utdelning på de skilda aktieslagen. Utdelningen på respektive aktieslag kommer att baseras på de två regionernas del i C AB:s resultat. Den kommer inte att vara kopplad till någon delägars individuella prestation utan till regionens resultat som helhet och vara lika för ägare av samma slags aktie. SRN fann att utdelningen inte föranleder någon annan beskattning i inkomstslaget tjänst än den som följer av bestämmelserna i 57 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen som fastställde SRN:s förhandsbesked angav att det med hänsyn till förutsättningarna i målet inte finns någon anledning att behandla utdelningen på annat sätt än som följer av 57 kap. IL.

Utskiftning m.m.

Utskiftning hanteras huvudsakligen inom kapitalvinstsystemet, se SKV 301, avsnitt 24.3.3.1. Emellertid gäller att utbetalning från ett svenskt aktiebolag i samband med minskning av aktiekapitalet eller reservfonden, om minskningen görs utan indragning av aktier, ska behandlas som utdelning, 42 kap. 17 § IL. Utbetalning från en utländsk juridisk person vid ett motsvarande förfarande behandlas också som utdelning (42 kap. 17 § andra stycket IL). Som utdelning från svensk ekonomisk förening räknas vad som, utöver inbetald insats, utskiftas till medlem vid föreningens upplösning (42 kap. 19 § IL). Är den utskiftande föreningen ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § eller 57 kap. 3 § IL ska som utdelning även behandlas aktier som utskiftas till medlem vid ombildning av föreningen till ett aktiebolag (42 kap. 20 § IL).

Indragning av aktier

För delägare som omfattas av reglerna i 57 kap. IL gäller att vinst som uppkommit vid minskning av aktiekapitalet genom indragning av aktier behandlas som utdelning (57 kap. 2 § IL).

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att det inte – varken av lagtexten eller förarbetena – framgår annat än att det är den enligt reavinstreglerna framräknade vinsten som

ska behandlas som utdelning vid tillämpning av 3:12-reglerna (SRN 1998-02-04).

Enligt övergångsbestämmelserna p. 10 (SFS 2005:1136) ska vinst som efter ikraftträdandet (1 januari 2006) uppkommer vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen (1975:1385) behandlas som vinst vid minskning av aktiekapital med indragning enligt 57 kap. 2 § IL.

AB:s förvärv av egna aktier

Enligt 5 kap. 3 § ILP och 57 kap. 2 § IL behandlas vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier som utdelning om aktien är kvalificerad hos överlåtaren.

Ränta m.m.

Ränta eller annan inkomst på sådana delägarätter och tillgångar som behandlas som delägarätter som enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL likställs med andelar utgör utdelning vid tillämpning av 57 kap. IL.

10.3.2 Gränsbelopp

SLR

Med statslåneräntan avses vid tillämpning av 57 kap. IL statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret, 57 kap. 8 § IL.

Gränsbelopp

Med normal kapitalavkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med SLR med tillägg av 3 procentenheter, 57 kap. 10 § IL. För sådana delägarätter och tillgångar som behandlas som delägarätter samt förpliktelser som avses i 57 kap. 2 § andra stycket IL görs i stället uppräknings av sparad utdelningsutrymme med SLR ökad med en procentenhet.

Gränsbelopp vid likvidation

Enligt Skatteverkets uppfattning kan inte gränsbelopp beräknas efter det att företaget som gett ut andelen har trätt i likvidation (Skatteverket 2005-03-01, dnr 130 120155-05/111).

Särskilt kvalificerad andel

För andel som mottagits vid andelsbyte eller partiell fission som bara är särskilt kvalificerad och till vilken hör ett tjänstebelopp för utdelning utgör detta belopp ett tak för beskattning av utdelning som inkomst av tjänst. En ackumulerad beräkning av belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst får göras. Se vidare avsnitt 10.7.

Årets gränsbelopp

Årets gränsbelopp kan beräknas på två sätt. Av 57 kap. 11 § IL framgår att årets gränsbelopp är antingen

1. ett belopp som motsvarar två och ett halvt inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (förenklingsregeln), eller
2. summan av
 - underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med SLR ökad med nio procentenheter (klyvningsränta), och
 - för andelar i fämansföretag eller företag som avses i 57 kap. 6 § IL lönebaserat utrymme.

Företag som avses i 57 kap. 6 § är företag som upphört att vara fämansföretag men där andel i företaget är kvalificerad under en karenstid och företag som efter återköp av kvalificerad andel överlåter en egen andel till säljaren (se avsnitt 10.2.2 vid kantrubrikerna Upphör att vara fämansföretag och Omvandling).

Det lönebaserade utrymmet utgör en procentandel av den sammanlagda utbetalda kontanta ersättningen till alla anställda i företaget och dess dotterföretag året före beskattningsåret. Det bör noteras att löneunderlaget inte ingår i underlaget för årets gränsbelopp utan läggs till det uppräknade underlaget. Se vidare avsnitt 10.3.2.3.

Särskilda bestämmelser finns för andel som mottagits vid andelsbyte och partiell fission, se avsnitt 10.7.

Årets gränsbelopp för vissa andra delägarätter

De särskilda reglerna kan, som tidigare nämnts, tillämpas på andra delägarätter än andelar samt på förpliktelser. Den som innehar sådana tillgångar intar ofta mer en ställning som långivare till företaget än som risktagande aktie- eller andelsägare. Den riskpremie som beaktas när normalavkastningen på aktier och andelar fastställts behöver därför inte vara lika stor vid beräkningen av normalavkastningen på t.ex. vinstandelsbevis. Vidare är ränta på t.ex. skuldebrev, till skillnad från aktieutdelning, avdragsgill för företaget. I 57 kap. 11 § andra stycket IL anges därför att för tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska i stället SLR ökas med endast en procentenhet (jfr reglerna om beskattning av anställdas lån från arbetsgivare i SKV 301, avsnitt 18.6). För sådana tillgångar får inte förenklingsregeln och bestämmelserna om löneunderlag tillämpas vid beräkning av årets gränsbelopp, 57 kap. 11 § andra stycket IL.

Vem får beräkna årets gränsbelopp

Årets gränsbelopp får bara beräknas av den som äger andelen vid beskattningsårets ingång. Även i de fall företaget inte

lämnar någon utdelning under beskattningsåret beräknas årets gränsbelopp av den som äger andelen vid årets ingång. Om flera utdelningar lämnas under beskattningsåret på samma andel medför beräkningstidpunkten att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång, 57 kap. 11 § tredje stycket IL. Det är således inte möjligt att beräkna gränsbelopp vid två skilda tillfällen under beskattningsåret på samma andel. Bestämmelsen om beräkningstidpunkten är ny och tillämpas från och med 2010 års taxering. Tidigare gällde att årets gränsbelopp beräknades vid årets första utdelningstillfälle.

Lämnas flera utdelningar under beskattningsåret kan den som tillgodoräknats årets gränsbelopp och om den första utdelningen understeg gränsbeloppet utnyttja det kvarstående utrymmet (sparat utdelningsutrymme) vid ett senare utdelningstillfälle på samma andel under året, under förutsättning att denne äger andelen även vid det senare utdelningstillfället, 57 kap. 13 § första stycket IL. Motsvarande gäller den som erhållit andelen genom benefikt fång.

Gränsbelopp efter benefikt fång

Årets gränsbelopp får efter ett benefikt förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning, beräknas av förvärvaren. Förvärvaren inträder i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av gränsbeloppet, 57 kap. 11 tredje stycket IL. Har den tidigare ägaren beräknat årets gränsbelopp vid ingången av året för förvärvet kan förvärvaren inte beräkna ett nytt gränsbelopp samma år. Däremot får förvärvaren vid en ytterligare utdelning under året beakta eventuellt sparat utdelningsutrymme.

Gränsbelopp vid inlösen av aktie, se avsnitt 10.3.5.

10.3.2.1 Underlag för beräkning av årets gränsbelopp

Årets gränsbelopp kan beräknas på två sätt.

Förenklingsregeln

Enligt den s.k. förenklingsregeln får årets gränsbelopp tas upp till ett belopp motsvarande två och ett halvt inkomstbasbelopp, för året före beskattningsåret, fördelat på samtliga andelar i företaget.

Inkomstbasbeloppet för beskattningsåret 2009 är 50 900 kr.

Huvudregeln

Det andra sättet att beräkna årets gränsbelopp utgår från andelens omkostnadsbelopp. Med omkostnadsbeloppet avses det värde som skulle ha använts vid beräkning av kapitalvinst om andelen sålts vid beskattningsårets ingång (57 kap. 12 §

första stycket IL). Genom formuleringen har en direkt koppling gjorts till genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL. Härav följer att ovillkorliga aktieägartillskott ingår i det genomsnittliga omkostnadsbeloppet vid bestämmande av underlaget enligt huvudregeln (prop. 1995/96:109 s. 90). Det ovillkorade tillskottet måste ha gjorts före beskattningsårets ingång för att få beaktas.

Beräkningen av årets gränsbelopp får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningsutgift. Har andel förvärvats före 1990 får en indexuppräkningsutgift tas upp kapitalunderlaget i bolaget vid en viss tidpunkt fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget, 57 kap. 12 § andra stycket IL (se nedan).

För andelar förvärvade före ingången av 1992 får, med tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. 26–35 §§ IL, som anskaffningsutgift tas upp kapitalunderlaget i bolaget vid en viss tidpunkt fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget, 57 kap. 12 § andra stycket IL (se avsnitt 10.3.2.2). Regeln har från och med 1995 års taxering ersatt den tidigare s.k. förmögenhetsregeln.

För andel som mottagits vid en partiell fission finns särskild regel avseende beräkning av omkostnadsbelopp, se avsnitt 10.7.2 och 17.2.

Schablonmetoden För marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 15 § IL beräknas till 20 % av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader, schablonregeln. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att schablonmetoden inte är tillämplig vid beräkning av gränsbelopp (RÅ 2004 ref. 134).

Uppskovsbelopp vid andelsbyten Har andelen erhållits genom ett uppskovsgrundande andelsbyte och har uppskovsbelopp fördelats på andelarna enligt de upphävda bestämmelserna i 49 kap. IL ska anskaffningsutgiften vid beräkning av gränsbeloppet reduceras med uppskovsbeloppet (övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143, 49 kap. 32 § IL).

Underlag vid benefika fång En konsekvens av kopplingen till kapitalvinstreglerna och genomsnittsmetoden är att överlåtarens omkostnadsbelopp får övertas vid benefika förvärv av mottagaren (prop. 1995/96:109 s. 90). Har andelarna förvärvats genom ett benefikt fång ska anskaffningsutgiften beräknas enligt 44 kap. 21 § IL. Därmed ska anskaffningsutgiften fastställas till det värde, med tillämpning av genomsnittsmetoden (prop. 1999/2000:2 s. 535), som överlåtaren vid överlåtelsepunkten fått avdrag med om han

**Uppräknad
anskaffningsutgift
för aktier och
andelar
(indexmetoden)**

själv avyttrat andelarna. En arvtagare får exempelvis tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga aktieägartillskott.

Enligt 57 kap. 12 § andra stycket och 25 § IL får anskaffningsutgiften för andel anskaffad före 1990 räknas upp med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från och med förvärsåret och fram till 1990. Det kan påpekas att någon indexuppräkningsmetod för tid härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningsmetoden begränsats till prisutvecklingen under 20 år. Uppräkning av anskaffningsutgiften får därför inte heller göras för tid som ligger före 1970. Vid nyemission ska anskaffningsutgiften räknas upp fr.o.m. emissionsåret (prop. 1990/91:54 s. 310). Ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före 1990 räknas inte in i andelens anskaffningsutgift vid indexuppräkningsmetoden. De räknas i stället upp särskilt. Bakgrunden till uppräkningsregeln är att sparad utdelningsutrymme inte kan beräknas för tiden innan de särskilda reglerna börjat tillämpas. För att förhindra att värdestegring som endast beror på försämring av det allmänna penningvärdet beskattas i inkomstlagen tjänst har i stället möjligheten till uppräkningsmetoden införts.

När anskaffningsutgiften indexuppräknas gäller även kopplingen till genomsnittsmetoden. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet beräknas således med utgångspunkt i den uppräknade anskaffningsutgiften för andelen (prop. 1995/96:109 s. 91).

Om andelarna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får uppräkningsmetoden ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

Någon indexuppräkningsmetod får inte göras om andelens omkostnadsbelopp beräknas utifrån kapitalunderlaget i företaget, 57 kap. 25 § andra stycket IL. Kapitalunderlagsreglerna finns beskrivna i avsnitt 10.3.2.2.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräkningsmetoden ska följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräkningsmetoden av anskaffningskostnaden för fastigheter vid reavinstbeskattningen. Någon årlig ändring av indextalet sker således inte. Nedan visas en tabell över indextalen.

Anskaffningsår	Uppräkningstal	Anskaffningsår	Uppräkningstal
1970	5,04	1980	2,08
1971	4,68	1981	1,86
1972	4,42	1982	1,71
1973	4,14	1983	1,57
1974	3,76	1984	1,45
1975	3,43	1985	1,35
1976	3,11	1986	1,30
1977	2,79	1987	1,25
1978	2,54	1988	1,18
1979	2,37	1989	1,11

**Andelar ägda
redan 1 april 1971**

För skattskyldig som förvärvat andel före den 2 april 1971 och som inte är marknadsnoterad finns enligt 4 kap. 76 § ILP möjlighet att vid kapitalvinstberäkning bestämma anskaffningsutgiften till 3/4-delar av det värde till vilken andelen skulle tas upp i förmögenhetsdeklaration per den 31/12 1975. Motsvarande bestämmelse fanns i p. 7 övergångsbestämmelserna till SIL, SFS 1990:651, jämfört med p. 3 av övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1976:343. Högsta förvaltningsdomstolen har förklarat att nämnda övergångsbestämmelse är tillämplig vid beräkning av normalavkastning för sådana aktier när de förvärvats genom arv, testamente, gåva eller annat benefikt fång (RÅ 1995 ref. 19). Uppräkning av detta värde bör få ske med indextal för 1975, 3,43.

**Tilläggsköpe-
skilling/rörlig
köpeskilling**

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat från vilken tidpunkt tilläggsköpeskilling respektive rörlig köpeskilling ska beaktas vid beräkning av gränsbelopp. Förutsättningarna i målet var följande. A träffade under 1993 avtal om förvärv av aktierna i X AB. Som vederlag för aktierna skulle A enligt avtalet erlagga visst belopp under 1994 och vidare, med början 1995 och under ytterligare fem år, en tilläggslikvid baserad på bolagets resultat. Under 1994 träffades vidare ett tilläggsavtal innebärande att den fasta köpeskillingen skulle ökas med visst belopp att erläggas under 1995 och 1996. Högsta förvaltningsdomstolen fann i likhet med SRN att bestämmelsen i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL (nu 57 kap. 12 § IL) bör tolkas så att den tar sikte på det vid utdelningstillfället beräkningsbara anskaffningsvärdet. Med denna utgångspunkt fann Högsta förvaltningsdomstolen att den år 1994 avtalade höjningen av köpeskillingen kan inräknas i anskaffningskostnaden först från det året och de rörliga tilläggen inräknas först från de år då de blivit kända (RÅ 1999 not. 277).

Andra delägar rättigheter

Endast den faktiska anskaffningsutgiften för andra sådana delägar rättigheter och tillgångar än aktier och andelar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket IL används vid beräkning av gränsbeloppet. Någon indexuppräkningsfår således inte ske. Omkostnadsbeloppet får inte heller beräknas enligt kapitalunderlagsregeln, 57 kap. 12 § andra stycket IL.

10.3.2.2 Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln)

Den tidigare förmögenhetsregeln, som innebar att aktiernas värde per den 31 december 1990 kunde användas som underlag vid beräkning av normalutdelning, har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln, 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL och lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag (KapUL). Motsvarande regler återfinns numera i 57 kap. 26–35 §§ IL.

Förvärvade före 1992

För andelar som förvärvats före 1992 får i stället för huvudregeln användas ett ”kapitalvärde” som beräknas utifrån tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering, 57 kap. 12 § andra stycket och 26 § IL.

Utländsk juridisk person

Bestämmelserna om kapitalunderlag gäller för andelar i juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES, 57 kap. 26 § tredje stycket IL.

Det framräknade kapitalunderlaget fördelas med lika belopp på andelarna i bolaget.

En förutsättning för att andelsägaren ska få använda kapitalvärdet är att han använder det för samtliga sina andelar i bolaget som han förvärvat före ingången av 1992 (57 kap. 26 § andra stycket IL).

Någon indexuppräkningsfår inte göras på kapitalvärdet.

Nyemission 1992

Har nyemission gjorts under 1992 kan det vid emissionen tillskjutna kapitalet, beroende på vilket räkenskapsår bolaget har, ingå i det framräknade kapitalunderlaget.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 135 tagit ställning till hur ”kapitalvärdet” ska beräknas i fall där nyemission gjorts under 1992. Förutsättningarna i målet var följande. Den fysiska personen A innehade 2 100 aktier av de sammanlagt 3 500 aktierna i X AB. Vid en nyemission under 1992 förvärvade A ytterligare 2 100 aktier. Under 1994 sålde A sina aktier i X AB. Högsta förvaltningsdomstolen som ansåg

att de under 1992 nyemitterade aktierna skulle behandlas som om de förvärvats före 1992 angav bland annat följande.

Enligt tidigare praxis ansågs aktier erhållna vid ny- eller fondemission på grundval av tidigare aktieinnehav förvärvade vid samma tidpunkt som moderaktierna. I det system som införts med 1990 års skattereform saknar frågan betydelse. För vissa särskilda fall finns en reglering (jfr 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL, numera 57 kap. 6 § IL; jfr också de nyinförda reglerna i 24 kap. 22 § och 25 a kap. 6 § IL). Någon generell reglering finns emellertid inte och inte heller har någon praxis etablerats. Det finns därför utrymme att vid tillämpning av alternativregeln hantera under år 1992 nyemitterade aktier så att slutresultatet blir materiellt tillfredsställande. Detta resultat nås i det aktuella fallet om också de nyemitterade aktierna behandlas som om de förvärvats före ingången av år 1992.

Fondemission

Fondemission påverkar inte storleken på kapitalunderlaget för bolaget. Andelar som erhållits genom fondemission får, när det gäller beräkning av kapitalunderlaget som underlag för gränobeloppet, anses anskaffade vid samma tidpunkt som de ursprungliga andelarna. Används kapitalunderlaget för de ursprungliga andelarna fördelas detta även på de fondemitterade andelarna varför kapitalunderlaget per andel blir lägre.

Kapitaltillskott

Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott som gjorts före det bokslut beräkningen grundas på (57 kap. 26 § första stycket IL, prop. 1995/96:109 s. 92).

Beräkning

Reglerna om beräkning av kapitalunderlaget finns i 57 kap. 27–35 §§ IL. Underlaget beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det räkenskapsår som ligger till grund för 1993 års taxering. I de fall två räkenskapsår taxeras 1993 beräknas kapitalunderlaget med hänsyn till förhållanden vid utgången av det senare (prop. 1993/94:234 s. 123). Taxerades inte företaget 1993 utgår man i stället från det bokslut som taxerades 1992.

Som huvudregel gäller att tillgångar och skulder ska tas upp till de skattemässiga värden som gäller vid 1993 års inkomsttaxering, 57 kap. 28 § IL. Det finns emellertid specialbestämmelser för vissa slag av egendom i 28–30 §§ samma kapitel.

Tillgångar

Andelar i dotterföretag

Andelar i dotterföretag, utom handelsbolag, ska tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som motsvarar moderföretagets andel av andelar i

dotterföretaget (57 kap. 29 § IL). Är kapitalunderlaget i dotterföretaget negativt utgör värdet på dotterbolagsandelarna en avdragspost vid beräkningen av kapitalunderlaget i moderbolaget (prop. 1993/94:234 s. 124).

Vad som ovan sägs om dotterföretag gäller bara andel i dotterföretag hemmahörande inom EES-området.

Alternativregel

Enligt 57 kap. 30 § IL får fastighet i Sverige och i annan stat inom EES-området som var kapitaltillgång och som förvärvats före utgången av 1990 tas upp till ett alternativt värde. Om den skattskyldige så önskar anses fastigheten anskaffad den 1 januari 1991. Anskaffningsutgiften vid nämnda tidpunkt för en fastighet i en annan stat inom EES-området anses motsvara 75 % av fastighetens marknadsvärde vid utgången av år 1989. För en fastighet i Sverige anses anskaffningsutgiften den 1 januari 1991 motsvara viss andel av det för 1991 gällande taxeringsvärdet minskat med vid 1982–1991 års taxeringar medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av nämnda värde. Med del av taxeringsvärdet avses för

1. småhusenheter, 70 % av taxeringsvärdet
2. hyreshusenheter, 60 % av taxeringsvärdet
3. industrienheter, 75 % av taxeringsvärdet
4. lantbruksenheter, 100 % av taxeringsvärdet.

Hänsyn tas inte till utgifter och avdrag före år 1991 utöver vad som framgår av ovanstående.

Har anskaffningsutgiften beräknats enligt alternativregeln ska denna i skäligen jämkas om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid beskattningsårets utgång inte överstiger 75 % härav. Jämkning kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier eller om fastighetens värde minskat på grund av brand eller andra orsaker (prop. 1993/94:234 s. 125).

Med värdeminskingsavdrag avses även liknande avdrag såsom skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt sådana belopp varmed ersättningsfonder eller andra liknande fonder tagits i anspråk.

Andel i handelsbolag

Andel i svenska handelsbolag som är kapitaltillgång tas upp till delägarens justerade anskaffningsutgift för andelen, beräknad enligt 50 kap. 3–6 §§ IL (57 kap. 28 § andra stycket IL).

Skulder

Surv

Som skuld ska tas upp 28 % av belopp som svarar mot avsättningen till skatteutjämningsreserv ("Surv") enligt den upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Har företaget gjort survavsättning vid 1994 års taxering får i stället som skuld tas upp 28 % av det belopp som enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv lägst ska återföras till beskattning vid 1995–2002 års taxeringar dvs. 90 % av skatteutjämningsreserven taxeringsåret 1993 plus eventuell ökning av avsättningen från 1993 års taxering till 1994 års taxering. Om avsättningen vid 1994 års taxering understiger den avsättning som gjorts vid 1993 års taxering ska emellertid 28 % av mellanskillnaden minska kapitalunderlaget (57 kap. 32 § IL).

I samband med att lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv ändrades infördes en övergångsbestämmelse i KapUL. Enligt övergångsbestämmelsen skulle vid 1995 års taxering hänvisningen till survåterföringslagen, enligt ovan, avse lagen i dess lydelse t.o.m. den 30 december 1994. Som huvudregel gällde enligt survåterföringslagen i dess nämnda lydelse att hälften av survavsättningen vid 1994 års taxering (1993 års bokslut) skulle återföras till beskattning vid 1995–2000 års taxeringar. Detta innebär att det värde på skulden som tagits upp på avsättning till surv vid 1995 års taxering inte kan användas vid 1996 och senare års taxeringar om den aktuella regeln tillämpas.

Exempel

Ett AB har vid 1993 års taxering avsatt 200 000 kr till surv och vid 1994 års taxering 250 000 kr. Som skuld ska tas upp 28 % av 200 000 kr dvs. 56 000 kr eller 28 % av $[(200\ 000 \times 90\ %) + 50\ 000]$ dvs. 64 400 kr.

Vidare ska som skuld även tas upp 28 % av

- sådant uppskovsbelopp som avses i den upphävda lagen (1990:655) om återföring av obeskattade reserver och som vid beskattningsårets utgång ännu inte återförts till beskattning och
- belopp som har avsatts till ersättningsfond och liknande fonder.

Som skuld räknas även avsättning för framtida utgifter till den del avdrag gjorts vid beskattningen. Härmed avses exempelvis avdragsgilla pensions- eller garantiavsättningar.

Aktieägartillskott Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked uttalat att ett villkorat aktieägartillskott, vilket inte skuldförts i räkenskaperna, vid beräkning av kapitalunderlaget enligt KapUL inte ska räknas som skuld. Nämnden fann vidare att återbetalning av tillskottet ska anses utgöra vinstutdelning vid tillämpning av 10 § KapUL (nu 57 kap. 34 § IL).

Justering av kapitalunderlaget (57 kap. 32–35 §§ IL)

Se ovan om avsättning till skatteutjämningsreserv vid 1994 års taxering.

Kapitalunderlaget ska minskas med vinstutdelning som företaget lämnat för det räkenskapsår som ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget ska justeras i följande fall där belopp betalas ut efter tidpunkten för beräkandet av underlaget

- vinstutdelning som lämnas för senare räkenskapsår än det som utgör grund för beräkning av kapitalunderlaget ska minska kapitalunderlaget i den mån utdelat belopp överstiger nettovinsten enligt fastställd balansräkning. Ingår bolaget i en koncern sker jämförelsen med fastställd koncernbalansräkning.
- har utbetalning gjorts i samband med minskning av aktiekapitalet eller reservfonden ska kapitalunderlaget minskas med motsvarande belopp om utbetalningen skett efter utgången av det räkenskapsår vilket ligger till grund för beräkningen av kapitalunderlaget.
- kapitalunderlaget i en ekonomisk förening ska minskas med belopp som svarar mot utbetalning enligt 10 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar vid nedsättning av medlemsinsatsernas belopp eller enligt 4 kap. 3 § samma lag vid återbetalning av överskjutande medlemsinsatser om utbetalningen skett efter det räkenskapsår då underlaget beräknades.

Justering för utdelningar och andra utbetalningar som skett efter utgången av det räkenskapsår då underlaget beräknades ska göras först efter den utbetalning som medför justeringen. Det nya kapitalunderlaget tillämpas därmed för utdelningar som görs och kapitalvinster som uppkommer först efter den utbetalning som föranlett justeringen, 57 kap. 35 § IL.

Exempel

Ett AB har kalenderår som räkenskapsår. Kapitalunderlaget per 1992-12-31 är 100. Nettovinsten för 1998 är 8, för 1999 10 och för 2007 12. Utdelning lämnas under 1999 med 10, under 2000 med 14 och under 2008 med 15. Kapitalunderlaget för beräkning av normalutdelning blir enligt 43 kap. 25–27 §§ IL

$$1999 \text{ (tax. 2000)} \quad 100 - (10 - 8) = 98$$

$$2000 \text{ (tax. 2001)} \quad 98 - (14 - 10) = 94$$

$$2008 \text{ (tax. 2009)} \quad 94 - (15 - 12) = 91$$

10.3.2.3 Löneunderlag

Om underlaget för årets gränsbelopp beräknas utifrån andelens omkostnadsbelopp får till omkostnadsbeloppet läggas ett lönebaserat utrymme (57 kap. 11 § IL). Detta gäller oavsett vilken regel som använts för beräkning av omkostnadsbeloppet. Det lönebaserade utrymmet läggs till det med klyvningsräntan uppräknade omkostnadsbeloppet.

Ett lönebaserat utrymme får endast ingå i årets gränsbelopp för andelar i fämansföretag och för andelar i företag som avses i 57 kap. 6 § IL (se avsnitt 10.2.2).

Det lönebaserade utrymmet är

– 25 % av löneunderlaget

– 25 % av den del av löneunderlaget som överstiger ett belopp motsvarande 60 inkomstbasbelopp.

Detta innebär att 25 % av löneunderlaget får läggas till andelarnas med klyvningsräntan uppräknade omkostnadsbelopp. Om underlaget överstiger 60 inkomstbasbelopp får ytterligare 25 % av överskjutande del läggas till.

Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget, 57 kap. 16 § IL. Utrymmet fördelas på de andelar som fanns i företaget vid tidpunkten för beräkningen av gränsbeloppet, dvs. vid beskattningsårets ingång.

Bestämmelserna om löneutrymme gäller inte för sådana tillgångar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket IL (57 kap. 11 § andra stycket IL).

Beräkning

Bestämmelserna om beräkning av löneunderlaget finns i 57 kap. 16–19 §§ IL.

Enligt 57 kap. 17 § IL beräknas löneunderlaget på sådan kontant ersättning som under kalenderåret före delägarrens inkomstår har lämnats till arbetstagare i företaget och, i förekommande fall, dess dotterföretag och som hos arbetstagaren ska tas upp som inkomst av tjänst. Motsvarande ersättning som betalas till arbetstagare i företag som hör hemma i en stat inom EES räknas in i löneunderlaget.

Enligt Skatteverkets uppfattning får även sådan kontant ersättning som betalas ut av ett utländskt företag hemmahörande i tredjeland räknas med i löneunderlaget. Detta gäller under förutsättning att arbetstagaren ska ta upp ersättningen som inkomst av tjänst enligt IL (Skatteverket 2009-06-03, dnr 131 476678-09/111).

Även kontant ersättning som skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst om inte undantag från beskattning gjorts på grund av sexmånaders- eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL eller på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal får räknas med i löneunderlaget.

Om en utländsk stat blir medlem i EU under ett år ska staten vid tillämpning av bestämmelserna i IL anses som medlem under hela beskattningsåret. Detta gäller oavsett när under året som staten i fråga blev medlem. SRN har 2005-09-07 i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att eftersom Polen blev medlem i EU i maj 2004 får ersättningar som lämnats till arbetstagare i ett polskt dotterföretag under hela 2003 beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

Vid omräkning av ersättning i utländsk valuta som ingår i löneunderlaget till svenska kronor får, enligt Skatteverkets uppfattning, av Riksbanken publicerad genomsnittskurs användas. Har företaget lämnat kontrolluppgift avseende sådan ersättning ska däremot det i kontrolluppgiften redovisade beloppet i svenska kronor användas (Skatteverket 2009-07-02, dnr 131 558022-09/111).

Skatteverkets bedömning är att kontant ersättning som utbetalats av en svensk arbetsgivare och som beskattats enligt SINK får ingå i löneunderlaget om utbetalningen gjorts till en arbetstagare som är bosatt inom EES. Motsvarande ersättning som utbetalats till arbetstagare i tredje land får däremot inte ingå i löneunderlaget. Ersättning som utbetalts från en filial i tredje land och som inte beskattas inom EES får inte heller ingå i löneunderlaget (Skatteverket 2010-03-01, dnr 131 150186-10/111).

Om företaget under året före beskattningsåret blev att anse som ett fåmansföretag så får, enligt Skatteverkets bedömning, även ersättningar som betalats ut av företaget under tid detta inte var ett fåmansföretag medräknas i löneunderlaget (Skatteverket 2010-04-08, dnr 131 218238-10/111).

Kostnadsersättningar får inte räknas med i underlaget, 57 kap. 17 § första stycket IL. Anledningen till att de inte får räknas med är att avdrag motsvarande ersättningen normalt görs (prop. 2005/06:40 s. 91). Inte heller belopp som ska tas upp som inkomst av tjänst enligt bestämmelserna i 57 kap. IL får räknas med i underlaget.

Ersättningar till anställda får inte räknas med till den del de täcks av statligt bidrag för lönekostnader, 57 kap. 18 § IL. Betalas ett statligt bidrag ut under annat kalenderår än ersättningen bör bidraget räknas av mot den ersättning som bidraget är avsett att täcka (SKV A 2006:12).

Enligt Skatteverkets uppfattning ingår skattepliktig bilersättning och skattepliktig ersättning för ökade levnads-kostnader i löneunderlaget. Däremot ingår inte ersättning i form av pension eller ersättning som betalas till semesterkassa i löneunderlaget. Ersättning som styrelseledamot uppbär för sitt styrelsearbete ingår inte heller i löneunderlaget, eftersom ledamoten inte är att betrakta som arbetstagare utan som uppdragstagare. Vid 2010 års taxering får dock ersättning till styrelseledamot ingå i löneunderlaget (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 764318-09/111 med tillämpningsinformation).

Vid beräkning av årets gränsbelopp för år 2010 ligger ersättningar under kalenderåret 2009 till grund för det lönebaserade utrymmet. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår. Har andelen i fåmansföretaget förvärvats av fysisk person under kalenderåret före beskattningsåret får i företaget utbetalda ersättningar under hela kalenderåret ingå i löneunderlaget, dvs. även ersättningar som utbetalats före förvärvstidpunkten (Skatteverket 2008-03-28, dnr 131 159978-08/111).

Dotterföretag

Med dotterföretag bör avses sådan juridisk person som enligt 1 kap. 11 § ABL eller 1 kap. 4 § EFL utgör dotterföretag. Det är inget som hindrar att den dubbla koncerntillhörighet som kan uppkomma enligt 1 kap. 11 § ABL, tidigare 1 kap. 5 § ABL, får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. Ersättningar som utgått till arbetstagare i dotterföretag med dubbel koncerntillhörighet kan fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget (RÅ 2004 ref. 80).

Dotterföretag som inte är helägt Av ersättning till arbetstagare i dotterföretag som inte är helägt får så stor del av beloppet räknas med som svarar mot moderföretagets andel av det sammanlagda antalet andelar i dotterföretaget, 57 kap. 17 § andra stycket IL.

Vid indirekt ägande av andel i dotterföretag ska, enligt Skatteverkets uppfattning, även det mellanliggande företaget vara ett dotterföretag. Ett moderföretags innehav, direkt eller indirekt, av andel i dotterföretag ska vara koncerngrundande och innehas i egenskap av moderföretag för att få beaktas vid beräkning av löneunderlaget (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 817523-09/111).

Dotterföretag ägt under del av året Har ett dotterföretag ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättningar som betalats ut under denna tid räknas med i underlaget, 57 kap. 17 § andra stycket IL.

Förvärvar ett moderbolag andelar i ett företag som redan är dotterföretag eller avyttras andelar i ett företag som även efter avyttringen är dotterföretag bör denna förändring i ägarandelen beaktas vid beräkning av löneunderlaget.

Exempel

År 1

AB A avyttrar den 1 september sitt helägda dotterföretag AB B till AB C. Under året har AB B utbetalt ersättningar till anställda med 1 000 000 kr varav 600 000 kr under tiden 1.1–30.8.

År 2

Vid beräkning av löneunderlagen i AB A respektive AB C hänförs 600 000 kr till AB A och 400 000 kr till AB C.

Det beräknade löneunderlaget ska fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

Spärr på individnivå I 57 kap. 19 § IL ställs krav på visst lägsta löneuttag för att ett lönebaserat utrymme ska få läggas till i årets gränsbelopp.

Spärren innebär att för att ett lönebaserat utrymme ska få beräknas krävs att andelsägaren själv eller någon närstående under året före beskattningsåret från företaget och dess dotterföretag fått sådan kontant ersättning som enligt 57 kap. 17 § första stycket IL kan ingå i löneunderlaget.

Det är tillräckligt att någon inom andelsägarens närstående-krets uppfyller lönekravet.

Om företagsledande make har beskattats för ersättning till den del den överstiger marknadsmässig ersättning enligt bestämmelserna i 60 kap. 13 § IL är det enligt Skatteverkets uppfattning den maken som erhållit ersättningen som ska tillgodoräknas även den överskjutande delen vid bedömningen av om lönekravet uppfylls (Skatteverket 2006-06-21, dnr 131 376204-06/111).

Andelsägaren eller någon inom närståendekretsen ska ha erhållit kontant ersättning med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

- summan av 6 inkomstbasbelopp med tillägg av 5 % av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och i dess dotterföretag, och
- ett belopp som motsvarar 10 gånger inkomstbasbeloppet.

Har andelsägaren förvärvat andelen i företaget under året före beskattningsåret får ersättningar från företaget som denne erhållit från företaget före förvärvstidpunkten räknas med. Ersättningar som utbetalats till andra anställda före förvärvstidpunkten ska också beaktas (Skatteverket 2008-03-28, dnr 131 159978-08/111).

Har andelsägaren arbetat i företaget under endast del av året får, enligt Skatteverkets uppfattning, någon proportionering inte ske med avseende på kravet om ersättning.

Jämförelsen bör således ske på årsbasis utan proportionering med hänsyn till att kvalificerad andel endast innehafts en del av året.

I fall dotterföretag inte är helägt ska enligt Skatteverkets mening någon proportionering på grund av moderföretagets ägarandel i dotterföretaget inte göras, varken när det gäller andelsägarens eller närståendes lön eller ersättningar till anställda i dotterföretaget. Ersättningar som utbetalats före det att dotterföretaget blev dotterföretag ska däremot inte beaktas (Skatteverket 2007-04-04, dnr 131 227179-07/111 och 2008-03-28, dnr 131 159978-08/111).

För att närstående och närståendes ersättning ska få beaktas för uppfyllande av spärren ska denne ha varit närstående under året före beskattningsåret. Däremot behöver denne inte vara närstående vid beräkningstidpunkten, dvs. beskattningsårets

ingång. Även ersättningar som den närstående erhållit från företaget före det att närståendeskapet uppkom får räknas med (Skatteverket 2008-03-28, dnr 131 163995-08/111).

Till följd av kopplingen till den enskilde delägarrens och dennes närståendes ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fämansföretag får lägga till ett lönebaserat utrymme vid beräkning av årets gränsbelopp, medan andra delägare i samma fämansföretag inte får det. Eftersom lönebaserat utrymme beräknas per andel kan det utrymme som belöper på andelarna hos en delägare, som inte kan utnyttja utrymmet, inte heller utnyttjas av andra delägare.

10.3.3 Sparat utdelningsutrymme m.m.

Understiger utdelningen visst år gränsbeloppet kan utnyttjat utrymme sparas och användas vid beskattningen av senare erhållen utdelning och kapitalvinst. Det sparade utdelningsutrymmet får tillgodoräknas mot framtida utdelning eller kapitalvinst (57 kap. 13 § IL). Avräkningen ska tillgodoföras den skattskyldige även utan yrkande när sådan utdelning redovisas. Detta förutsätter dock att den skattskyldige redovisat nödvändiga uppgifter för Skatteverket.

Sker ytterligare utdelning under beskattningsåret blir det sparade utdelningsutrymmet gränsbelopp vid denna efterföljande utdelning.

Sparat utdelningsutrymme som fördelats på en andel som mottagits vid en partiell fission under beskattningsåret utgör gränsbelopp för sådan andel om utdelning lämnas på denna samma år, 57 kap. 13 § första stycket IL. Se vidare avsnitt 10.7.2.

Har företaget inte lämnat någon utdelning förs hela gränsbeloppet, beräknat vid beskattningsårets ingång, vidare till nästa beskattningsår som sparat utdelningsutrymme (57 kap. 13 § IL).

Även om andelarna något år inte är kvalificerade men blir så igen får det sparade utdelningsutrymmet föras vidare, 57 kap. 13 § IL. Under den tid som andelarna inte är kvalificerade får inte någon uppräknings ske, prop. 2005/06:40 s. 89. Enligt Skatteverket uppfattning får den tid under vilken andelarna inte är kvalificerade inte överstiga två beskattningsår för att sparat utdelningsutrymme ska få föras vidare (Skatteverket 2006-10-24, dnr 131 582217-06/111).

Sparad utdelning beräknades första gången vid 1992 års taxering. Det innebär att sparad utdelningsutrymme inte kan ifrågakomma för inkomstår före 1991. Storleken av sparad utdelningsutrymme bestäms utifrån för respektive år gällande regler för beräkning av normalutdelning/gränsbelopp (se övergångsbestämmelse nedan).

Sparat beräkning

De särskilda reglerna i 57 kap. IL tillåter ett högre gränsbelopp på aktier och andelar jämfört med andra delägarätter. Ovanstående förhållanden innebär att utrymmet för kapitalbeskattad avkastning måste beräknas separat för de olika kategorierna av delägarätter. Utan separat beräkning är det inte möjligt att särskilja vilket belopp som ska räknas upp med respektive avkastningsprocent. Dessutom är det inte tillåtet att utnyttja sparad utdelningsutrymme för den ena kategorin av delägarätter för att redovisa avkastning som utfallit på delägarätter som tillhör den andra kategorin i inkomstslaget kapital. Efter som genomsnittsmetoden även ska tillämpas vid försäljning av aktier i fämansföretag måste det sparade utdelningsutrymmet också beräknas separat för aktier av olika slag och sort.

Sparat utdelningsutrymme vid andelsbyte och partiell fission

Vid andelsbyte enligt reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten ska sparad utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna, 57 kap. 15 § första stycket IL. Även vid en partiell fission fördelas sparad utdelningsutrymme 57 kap. 15 § andra stycket IL. Se vidare avsnitt 10.7.

Om en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §§ IL (särskilt kvalificerade andelar) säljs till ett annat fämansföretag eller fämanshandelsbolag i vilket säljaren direkt eller indirekt äger andel ska sparad utdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i det fämansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna, 57 kap. 15 § tredje stycket IL.

Sparat utdelningsutrymme vid benefika fång

Har aktierna förvärvats genom ett benefikt fång, t.ex. arv eller gåva, får förvärvaren överta överlåtarens kvarstående sparade utdelningsutrymme till den del det är hänförligt till andelarna i fråga (57 kap. 14 § IL).

Sparat utdelningsutrymme efter inlösen

Sparad utdelningsutrymme för aktie som lösts in av företaget vid minskning av aktiekapitalet, se avsnitt 10.3.5.

Övergångsbestämmelser

Sparad utdelningsutrymme till och med år 1993

Enligt 4 kap. 100 § ILP får sparad utdelningsutrymme t.o.m. utgången av år 1993 (1994 års taxering) räknas fram – när det gäller aktier förvärvade före 1990 – utifrån aktiernas för-

mögenhetsvärde per den 31 december 1990. En redogörelse för denna avskaffade metod (förmögenhetsregeln) finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1994

Enligt 4 kap. 101 § ILP får, vid beräkning av sparad utdelning för beskattningsår till och med 1994, 9 § KapUL i dess lydelse till och med utgången av år 1994 tillämpas. Detta innebär i princip att endast hälften av en survåterföring behöver beaktas (se avsnitt 10.3.2.2).

Sparat utdelningsutrymme till och med år 2005

Sparat utdelningsutrymme för tid före den 1 januari 2006 beräknas enligt reglerna i det upphävda 57 kap. IL och anses som sparad utdelningsutrymme enligt bestämmelserna i 57 kap. fr.o.m. den 1 januari 2006, övergångsbestämmelserna p. 6, SFS 2005:1136.

10.3.4 Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln)

T.o.m. 1994 års taxering fick den skattskyldige som alternativt underlag för beräkning av normalavkastning använda aktievärdet den 31 december 1990, förmögenhetsregeln (3 § 12 mom. fjärde stycket SIL i dess lydelse t.o.m. 30 juni 1994). Förmögenhetsregeln har fr.o.m. 1995 års taxering ersatts av kapitalunderlagsregeln.

Enligt övergångsbestämmelserna, 4 kap. 100 § ILP, får vid beräkning av sparad utdelning t.o.m. utgången av år 1993 fortfarande den äldre alternativregeln tillämpas vid 1995 och senare års taxeringar, se avsnitt 10.3.2.2 ovan.

Redogörelse för förmögenhetsregeln finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

10.3.5 Gränsbelopp vid inlösen

Vinst vid minskning av aktiekapitalet med indragning av aktie behandlas som utdelning (57 kap. 2 § första stycket IL).

Skatteverket har i en skrivelse redogjort för sin bedömning av hur gränsbelopp ska beräknas vid indragning av aktie. Nedan följer en kort redogörelse för denna (Skatteverket 2010-06-24, dnr 131 452892-10/111).

Det är den enligt vanliga kapitalvinstreglerna framräknade vinsten som behandlas som utdelning vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL. Då vinsten uppkommer på de aktier som löses in så får denna även då den behandlas som utdelning anses hänförlig till dessa aktier.

Vid indragning av aktie med utbetalning till aktieägaren anses de aktier som löses in, inlösenaktie, inte vara av samma slag och sort som aktieägarens kvarvarande aktier i företaget. Detta innebär att vid beräkning av årets gränsbelopp enligt huvudregeln så beräknas omkostnadsbeloppet för varje aktieslag för sig. Det sammantagna omkostnadsbeloppet för aktieinnehavarens samtliga aktier i företaget fördelas på inlösenaktierna och kvarvarande aktier med utgångspunkt i marknadsvärdena vid tidpunkten för avskiljandet av inlösenaktierna.

Exempel

Aktiekapitalet i företaget är 100 000 kr och ska minskas till 50 000 kr. Hälften av aktierna ska lösas in och återbetalningen till aktieägaren görs med belopp motsvarande minskningen. Marknadsvärdet på företaget vid avskiljandet är 200 000 kr och den ursprungliga anskaffningsutgiften för aktierna är 100 000 kr.

Anskaffningsutgiften för inlösenaktierna kan då beräknas till anskaffningsutgiften för samtliga aktier x avyttringsriset/marknadsvärdet för samtliga aktier. Detta blir då $100\,000 \times 50\,000/200\,000 = 25\,000$ kr. Kapitalvinsten vid inlösen uppgår då till 25 000 kr (inlösenpriset 50 000 kr - anskaffningsutgiften 25 000 kr). Anskaffningsutgiften för de kvarvarande aktierna är 75 000 kr (100 000 - 25 000).

Även sparade utdelningsutrymme fördelas mellan inlösenaktierna och aktieägarens kvarvarande aktier i företaget. Det sparade utdelningsutrymmet proportioneras på motsvarande sätt som omkostnadsbeloppet och fördelas på respektive aktieslag.

Om det vid beskattningsårets ingång inte finns några särskilda inlösenaktier utan sådana aktier uppkommer först under beskattningsåret så beräknas årets gränsbelopp som vanligt för aktieägarens samtliga aktier i företaget vid beskattningsårets ingång. Om inlösenaktierna löses in senare under samma beskattningsår så fördelas aktieägarens sammantagna gränsbelopp för samtliga aktier på inlösenaktierna respektive

kvarvarande aktier. Fördelningen sker då med utgångspunkt i marknadsvärdena.

Beräknas årets gränsbelopp med användande av den s.k. förenklingsregeln så ska däremot en fördelning ske med lika belopp på aktieägarens aktier i företaget. Någon proportionering på inlösenaktier respektive kvarvarande aktier görs inte. De på inlösenaktierna belöpande beloppen utgör sammantaget årets gränsbelopp för dessa aktier. Eventuellt sparat utdelningsutrymme från föregående år ska däremot proportioneras med utgångspunkt i marknadsvärdena.

Om vinsten på inlösenaktierna är lägre än gränsbeloppet för dessa aktier kan kvarstående belopp inte utnyttjas vid utdelning eller kapitalvinst på kvarvarande aktie. Detta innebär att outnyttjad del av gränsbeloppet förloras.

10.4 Kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar

Beräkningen av den skattepliktiga kapitalvinsten av andelar i fåmansföretag sker på samma sätt som vid vanlig andelsförsäljning. Till skillnad mot beskattning av försäljning av andelar i andra bolag kan vid försäljning av andelar som är kvalificerade en viss del av den skattepliktiga kapitalvinsten komma att redovisas som inkomst av tjänst.

10.4.1 Beskattning av kapitalvinst

Vid försäljning av kvalificerade andelar ska den del av kapitalvinsten, beräknad enligt nedan, som överstiger gränsbeloppet deklarerar i inkomstslaget tjänst (57 kap. 21 § IL). Återstående del hänförs till inkomstslaget kapital.

Bestämmelserna i 57 kap. 13 § första stycket och 21 § IL har ändrats så att gränsbeloppet ska användas vid kapitalvinstberäkningen i stället för, som tidigare gällde, sparat utdelningsutrymme. Ett eventuellt kvarstående sparat utdelningsutrymme efter en utdelning övergår till att bli gränsbelopp vid en efterföljande försäljning av andelarna. Ändringen, som gäller från och med 2010 års taxering, infördes för att säljaren av andelarna inte ska behöva lyfta en mindre utdelning före försäljningen för att kunna utnyttja årets gränsbelopp, prop. 2008/09:40.

Kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital. Kvoteringen innebär att den

del av en kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet beskattas med 20 %.

**Begränsat
skattskyldig**

En begränsat skattskyldig som säljer kvalificerade andelar inom den tioårsperiod som anges i 3 kap. 19 § IL ska, enligt Skatteverkets uppfattning, fördela eventuell kapitalvinst mellan kapital och tjänst enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. Sparat utdelnings- och lättnadsutrymme får då beräknas för de år andelsägaren varit begränsat skattskyldig. Erhållen utdelning ska beaktas vid beräkningen (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 109683-09/111).

**Återinförd
hälftendelning**

För försäljning av kvalificerade andelar under tiden 1 januari 2007–31 december 2009 återinfördes den tidigare slopade hälftendelningen. Av en kapitalvinst överstigande gränsbeloppet skulle hälften redovisas i inkomstslaget kapital och hälften i inkomstslaget tjänst, övergångsbestämmelserna p.2 och 6 lagen (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen.

Från och med den 1 januari 2010 gäller inte någon hälftendelning utan hela kapitalvinsten överstigande gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Schablonmetoden

Vid beräkning av den kapitalvinst som ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital enligt 57 kap. 21 § IL för sålda marknadsnoterade andelar får schablonmetoden i 48 kap. 15 § samma lag användas, RÅ 2005 ref. 32.

**Alternativt
omkostnadsbelopp**

Även vid fördelningen av kapitalvinsten mellan tjänst och kapital får man beakta den uppräknade anskaffningsutgiften för andelar anskaffade före 1990 och det uppräknade beloppet för ovillkorliga kapitaltillskott som lämnats före nämnda tidpunkt (indexregeln) (se avsnitt 10.3.2.1). Andelarnas kapitalunderlag för andelar som anskaffats före 1992 (kapitalunderlagsregeln), får också användas om den skattskyldige så önskar (se avsnitt 10.3.2.2). I dessa fall beräknas den del av kapitalvinsten som ska tas upp som inkomst av tjänst med hänsyn till en alternativ anskaffningsutgift.

Av den del av en kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet ska ett belopp motsvarande skillnaden mellan det alternativa omkostnadsbeloppet (indexregeln eller kapitalunderlagsregeln) och omkostnadsbeloppet enligt de vanliga reglerna i 44 kap. 14 § IL tas upp som inkomst av kapital utan kvotering i stället för som inkomst av tjänst, 57 kap. 21 § andra stycket IL. Detta gäller inte för sådana tillgångar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket IL.

Av avsnitt 10.3.2.1 framgår att anskaffningsutgiften för andelar som innehafts redan den 1 april 1971 får beräknas enligt särskilda övergångsbestämmelser.

Nedanstående exempel visar, utifrån lagtextens uppbyggnad, beräkningen av den vinst som ska redovisas som intäkt av tjänst vid avyttring av kvalificerad andel.

Exempel

Personen X har avyttrat sina andelar i ett fämansföretag. Ersättningen för andelarna var 1 000 000 kr. X:s omkostnadsbelopp, enligt 44 kap. 14 § IL, uppgår till 100 000 kr och till 200 000 kr enligt indexregeln. X:s gränsbelopp är 25 000 kr. Först beräknas hur stor del av kapitalvinsten som ska tas upp som inkomst av tjänst. Denna del av vinsten uppgår då till 875 000 kr (1 000 000 - 100 000 - 25 000). Eftersom det alternativa omkostnadsbeloppet är högre än det verkliga ska ett belopp motsvarande mellanskillnaden i sin helhet tas upp som inkomst av kapital. Tjänstebeskattad del av vinsten reduceras med 100 000 kr och blir då 775 000 kr. Av den resterande delen av kapitalvinsten ska som inkomst av kapital tas upp 100 000 kr plus 2/3 av 25 000 kr eller totalt 116 666 kr.

Genomsnittsmetoden vid delförsäljning

Vid avyttring av andelar i fämansföretag ska, på samma sätt som vid andra andelsförsäljningar, den genomsnittsmetod som anges i 48 kap. 7 § IL tillämpas vid beräkning av den skattepliktiga kapitalvinsten. Om den skattskyldige inte avyttrar hela sitt innehav av andelar av ett visst slag, delförsäljning, måste även eventuellt kvarstående gränsbelopp och, för andelar anskaffade före 1990 eller 1992, de alternativa anskaffningsutgifterna fördelas. Även fördelningen av de poster som är specifika för reglerna i 57 kap. IL ska ske enligt genomsnittsmetoden (prop. 1990/91:54 s. 221). Gränsbeloppet och den uppräknade anskaffningsutgiften måste därför beräknas separat för andelar av olika slag och sort.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1999 ref. 70 (1993 års taxering) prövat om hela den kvarstående sparade utdelningen eller om endast den sparade utdelningen som motsvarar den andel av aktieinnehavet som avyttras vid delförsäljning, ska avräknas från kapitalvinsten. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avräkning vid delförsäljning bör ske med den del av den sparade utdelningen som motsvarar den avyttrade andelen

av de innehavda aktierna. Högsta förvaltningsdomstolen anförde bland annat följande.

”Beräkningen i 3:12-systemet bygger i allt väsentligt på den genomsnittsmetod som tillämpas vid realisationsvinstbeskattningen. Det framstår därför som naturligt att anknyta till denna också när det gäller att bestämma hur stor del av en skattskyldigs sparade utdelning som får avräknas vid en delavyttring. Detta synes också vara det alternativ som är minst komplicerat vid den praktiska hanteringen.”

Högsta förvaltningsdomstolens ovan nämnda dom rörande avräkning för sparad utdelning får anses ha giltighet även efter de redaktionella ändringar som skett av 3:12-systemet (bestämmelserna i 57 kap. IL).

- Uppgiftslämnande** Den skattskyldige behöver inte yrka att avräkning för gränsbelopp och uppräknad anskaffningsutgift ska göras. Skatteverket ska utan yrkande beakta eventuell avräkning vid fördelningen av kapitalvinsten på kapital- och tjänsteinkomst. En förutsättning är dock att den skattskyldige redovisat de uppgifter som är nödvändiga för Skatteverkets ställningstagande.
- Basbeloppsregeln** Den kapitalvinst som ska redovisas som intäkt av tjänst är maximerad till 100 inkomstbasbelopp under en femårsperiod för den skattskyldige och närstående till honom (se avsnitt 10.6.2).
- Tilläggsköpeskilling** Enligt 44 kap. 28 § IL ska de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret tillämpas på tilläggsköpeskilling som erhålls ett senare år. Bestämmelsen omfattar fördelningsregeln i 57 kap. IL.
- Andelsbyten och partiella fissioner** Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL omfattar även byte av andelar som är kvalificerade (SFS 2002:1143, prop. 2002/03:15 och SFS 2004:1040, prop. 2003/04:33). Bestämmelserna tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. I vissa fall kan bestämmelserna tillämpas retroaktivt. Se avsnitt 10.7.1 och SKV 301, avsnitt 31.
- Bestämmelser om partiella fissioner har införts och tillämpas på ombildningar efter ikraftträdandet den 1 januari 2007. Se avsnitt 10.7.2 och avsnitt 17.2.

Avyttring efter andelsbyte eller partiell fission	Avyttras en särskilt kvalificerad andel som mottagits vid ett andelsbyte eller partiell fission eller upphör sådan andel att existera begränsas det belopp som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Se avsnitt 10.7.
Andra delägar-rätter och tillgångar	För att förhindra kringgåenden av reglerna kan dessa även tillämpas på andra delägarätter än andelar. Enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL ska därför andra delägarätter och angivna tillgångar likställas med andelar, se avsnitt 10.2.1. Någon uppräknad eller alternativ anskaffningsutgift får dock inte användas (57 kap. 12 § andra stycket IL).
Skattefri del av kapitalvinst	Av en kapitalvinst kan viss del, motsvarande ett eventuellt kvarstående <i>sparat lättnadsutrymme</i> vid utgången av år 2005, komma att undantas från skatteplikt. Se avsnitt 10.8.
Andel i skalbolag	Om den avyttrade andelen utgör andel i skalbolag och kapitalvinsten ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 49 a kap. IL tillämpas inte bestämmelserna om kapitalvinst i 57 kap. IL (57 kap. 23 § IL).

10.4.2 Interna andelsavyttringar och liknande förfaranden

Hälftendelning i inkomstlagen tjänst och kapital av en kapitalvinst på andelar överstigande sparad utdelningsutrymme återinfördes övergångsvis för beskattningsåren 2008 och 2009. Hälftendelningen fick även tillämpas på försäljningar under 2007 på den skattskyldiges begäran.

Fördelningen av en kapitalvinst med hälften i inkomstslaget kapital och hälften i inkomstslaget tjänst kunde medföra att omotiverade skattelättnader uppnåddes genom interna andelsöverlåtelser jämfört med uttag av vinstmedel genom utdelning. För att förhindra sådana skattelättnader kombinerades hälftendelningen med särskilda regler för interna överlåtelser. Reglerna innebar att hälftendelningen inte skulle gälla vid sådana överlåtelser och liknande förfaranden med motsvarande effekt.

Bestämmelserna finns i övergångsbestämmelserna p. 7–10 till lagen (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen.

Se Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering, avsnitt 10.4.1 (SKV 336 utgåva 9).

10.5 Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger delägar rätt i fåmansföretag

Det har förekommit att skattskyldiga för att kringgå bestämmelserna om fördelning av kapitalvinst vid avyttring av delägar rätt enligt 57 kap. IL ägt delägar rätt i eller avseende fåmansföretag genom handelsbolag.

För att förhindra sådant kringgående finns i 50 kap. 7 § första stycket IL en särskild bestämmelse om beskattning vid avyttring av andel i handelsbolag. Bestämmelsen gäller vid avyttring av andel i ett handelsbolag som, direkt eller indirekt, äger en delägar rätt som skulle ha ansetts som en kvalificerad andel om den ägts direkt av den fysiska personen. I sådant fall ska den del av vinsten som motsvarar delägar rättens marknadsvärde i förhållande till ersättningen för andelen i handelsbolaget tas upp som inkomst av tjänst.

Bestämmelsen i 50 kap. 7 § första stycket IL gäller inte om det är fråga om avyttring av andel i handelsbolag som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 49 a kap. eller 51 kap. IL.

10.6 Undantagsregler

Beräkningen av kapitalinkomster enligt reglerna i 57 kap. IL kan i vissa fall leda till ett för högt skatteuttag. Detta gäller bl.a. då den skattskyldiges möjligheter att erhålla kapitalinkomster från fåmansföretaget varit begränsade. Vidare kan kapitalinkomsterna vara så höga att nivån tyder på att dessa inte kan vara arbetsinkomster. En särskild beskattning av kapitalinkomsterna är då inte motiverad. I 57 kap. 5 § och 22 § IL finns därför bestämmelser som i speciella fall medger undantag från tillämpningen av huvudreglerna.

Beskattning av kapitalinkomster enligt huvudreglerna kan frångås dels om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning (57 kap. 5 § IL), dels om den skattskyldige och honom närstående under de senaste fem åren redovisat kapitalvinster motsvarande 100 inkomstbasbelopp som inkomst av tjänst (57 kap. 22 § IL). Det första av dessa undantag, utomståenderegeln, kan tillämpas vid både beskattningen av utdelningar och kapitalvinster. Den andra undantagsregeln, basbeloppsregeln, kan endast tillämpas vid kapitalvinstbeskattningen.

10.6.1 Utomståenderegeln

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och i motsvarande mån har, direkt eller indirekt, rätt till utdelning ska en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl, 57 kap. 5 § IL. Vid bedömningen av om utomstående äger andel i fämansföretaget beaktas således även indirekt ägande. Vidare ska vid bedömningen förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas. Bestämmelsen innebär att utdelning och kapitalvinst i sin helhet kan beskattas enligt vanliga regler för kapitalinkomster.

I förarbetena uttalas bl.a. följande angående utomståenderegeln (prop. 1989/90:110 s. 468).

Utomstående äger minst 30 %

”Om utomstående äger minst 30 % av aktierna i ett fämansföretag blir risken för omvandling av arbetsinkomster mindre eftersom utdelning och reavinst tillfaller också dessa ägare.”

Bakgrunden till uttalandet är att vid ett utomstående ägande på 30 % av andelarna blir behållningen av andelsägares uttag av företagets vinster i form av en kapitalinkomst i princip inte större jämfört med ett löneuttag. Den skattskyldige bör visa att utomstående delägare har ägt minst 30 % av andelarna och haft rätt till motsvarande andel av den avkastning som lämnats av företaget. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2001 ref. 37 tagit ställning till om det utomstående ägandet ska ha bestått under hela den tidsperiod som anges i 57 kap. 5 § IL för att en tillämpning av denna undantagsregel ska komma i fråga, se nedan.

Högsta förvaltningsdomstolen har, i ett mål om förhandsbesked, inte ansett utomståenderegeln tillämplig när det utomstående ägandet inte längre föreligger under beskattningsåret. Omständigheterna i målet var följande. Vid försäljning av fämansföretaget Y AB till extern förvärvare år 2007 sålde personerna A och B sina aktier dels direkt, dels via ett gemensamt ägt företag, X AB. A och B:s aktier i Y AB var kvalificerade. Om A och B fortsatt att äga aktier i Y AB skulle dessa upphört att vara kvalificerade vid utgången av år 2008 på grund av att utomstående i betydande omfattning ägde del i företaget. Genom försäljningen av aktier till X AB blev även aktierna i detta företag kvalificerade. Varken A eller B var verksamma i X AB. X AB sålde sina aktier i Y AB under år 2007. Frågan var om aktierna i X AB upphör att vara

kvalificerade vid utgången av år 2008. SRN fann att det inte finns några förutsättningar att tillämpa utomståenderegeln på aktierna i X AB. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde SRN:s förhandsbesked (RÅ 2009 not. 154).

Särskilda skäl

Ovanstående presumtion gäller dock endast i normalfallet. Det kan finnas omständigheter som gör att den skattskyldige ändå kan erhålla större del av företags nettobehållning som en kapitalinkomst än vad dennes andelsinnehav i bolaget synes medge. Lagtexten ger därför utrymme att beakta särskilda skäl vid prövningen. I förarbetena nämns några särskilda omständigheter som kan föranleda en sådan annan bedömning (prop. 1989/90:110 s. 468). Däri uttalas följande:

”Successiv utförsäljning av aktier eller förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier är exempel på sådant som kan medföra att de särskilda reglerna ska tillämpas också när utomståendes aktieinnehav uppgår till 30 % eller mera.”

Vidare kommenteras utomståenderegeln i specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 s. 704):

”Regeln har därför utformats så att det åligger den skattskyldige att visa att förutsättningarna för undantag föreligger. I ett enkelt fall där minst 30 % av aktierna under hela bolagets verksamhetstid har ägts av utomstående och aktierna medför lika rätt, kan det enkelt konstateras att förutsättningar för undantag föreligger. Har aktierna olika rätt till utdelning eller eljest olika karaktär kan bedömning bli svårare, liksom om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev eller dylikt utfärdats. Även tidigare års förhållanden måste beaktas för att hindra att successiva utförsäljningar, som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller reavinst efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna, leder till icke avsedda skatteförmåner. Om särskilda skäl föreligger ska undantag inte göras. Exempel på sådana särskilda skäl kan vara inbördes avtal som reglerar den faktiska fördelningen av resultatet, korsvisa äganden eller avtal om framtida förvärv. Det bör framhållas att bevisskyldigheten ligger på den skattskyldige och det ligger i sakens natur att denna blir svårare att fullgöra ju mer komplicerade förhållandena är.”

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende tagit ställning till om sådana särskilda skäl förelåg i ärendet (RÅ 1999 ref. 28). Förutsättningarna var följande.

Samtliga sökanden (fysiska personer) var i samma proportioner delägare i X AB och Y AB. En av sökandena var verksam i betydande omfattning i båda bolagen medan övriga delägare var verksamma i sådan omfattning endast i ettdera av bolagen och inte verksamma i det andra bolaget. De passiva delägarnas andel i bolagen översteg 30 %. Högsta förvaltningsdomstolen fann, med nedanstående motivering, att utomståenderegeln inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade följande.

”Motiven för undantag på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier. Ägarförhållandena i X AB och Y AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.”

RÅ 1999 ref. 28 avsåg ett s.k. korsvist ägande. Enligt Skatteverket uppfattning bör även i ett fall där det korsvisa ägandet föreligger genom indirekt ägande av de företag i vilka de indirekta ägarna är verksamma medföra att särskilda skäl anses föreligga (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 694350-07/111).

5-års perioden

Innebörden av bestämmelsen att förhållandena under den föregående femårsperioden ska beaktas har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i fyra mål, RÅ 2001 ref. 37 I och II, RÅ 2007 not. 2 och RÅ 2008 ref. 58.

I RÅ 2001 ref. 37 I (förhandsbesked) konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter försäljning av en minoritetspost av aktier leder till inte avsedda skatteförmåner. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde följande bedömning.

”Det framstår, med hänsyn till utomståenderegeln syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl.a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet ska ha förelagat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden.”

I RÅ 2001 ref. 37 II var omständigheterna följande. A har varit verksam i X AB under en följd av år. Han hade på 1980-talet ett stort aktieinnehav i bolaget men avyttrade samtliga sina aktier i juni 1986. Under 1987 och 1988 var bolaget ett helägt dotterbolag till Y AB och A hade under denna tidsperiod inga ägarintressen i X AB. 1989 blev A emellertid på nytt delägare i X AB då han förvärvade en mindre aktiepost. Han innehade också en post konvertibla skuldebrev utgivna av bolaget samt en option att sälja aktierna. Frågan i målet var om vid tillämpning av utomståenderegeln i samband med A:s försäljning av aktier i X AB under 1991 och 1992 hänsyn skulle tas till ägarförhållandena i bolaget inte bara från den tidpunkt dessa aktier förvärvades utan även förhållandena under tid då han tidigare innehaft aktier i bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen, som fann att den realisationsvinst som uppkommit i sin helhet ska beskattas i inkomstslaget kapital, anförde följande.

”A avyttrade samtliga sina aktier i det aktuella bolaget i juni 1986. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget kan ha medfört fram till denna tidpunkt får anses realiserad genom den avyttringen. Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till juni 1986 bör sålunda inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln.

Sedan A åter förvärvade aktier i bolaget har det utomstående ägandet varit betydande. Den utredning

som föreligger i målet ger inte heller vid handen att förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna varit av den art att sådana särskilda skäl föreligger som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket medför att denna bestämmelse ändå inte skall tillämpas.”

I RÅ 2007 not. 2 (förhandsbesked) var förutsättningarna följande. Tre personer, sökandena, ägde inledningsvis 16,7 % vardera av aktierna i Bolaget, som bildades 1999. Resterande del ägdes av en utomstående investerare, Z Ltd. Den 30 januari 2001 kom sökandena att äga 24,2 % vardera av aktierna i Bolaget och Z Ltd:s andel minskade till 27,3 %. Den 30 september 2002 förvärvade Y AB de av Z Ltd ägda aktierna samt ytterligare 12,7 % av aktierna i Bolaget från sökandena. Y AB ägde således efter denna tidpunkt 40 %. Högsta förvaltningsdomstolen som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden fann, i likhet med nämnden, att bestämmelserna i 57 kap. 2 § IL skulle tillämpas på utdelning på sökandenas aktier i Bolaget. Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning efter att ha funnit att utomstående, ägarna av Z AB, i betydande omfattning äger del i Bolaget.

”Frågan är då om det finns särskilda skäl för att anse att sökandenas aktier i bolaget ändå är kvalificerade andelar. Vid bedömningen skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Sistnämnda bestämmelse har prövats av Regeringsrätten i RÅ 2001 ref. 37 I och II. Domstolen uttalade i det första fallet att det med hänsyn till utomståenderegeln syfte framstod som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl.a. om det utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden kan, enligt domstolen, emellertid inte utläsas av lagtexten. Slutsatsen var att omständigheterna i det enskilda fallet undantagsvis kan vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden.

Sökandena gör gällande bl.a. att undantagsregeln är tillämplig eftersom samtliga vinstmedel som genererats

i Bolaget uppkommit efter det att Y AB blivit delägare och att den lön som sökandena lyft för sitt arbete i Bolaget varit marknadsmässig.

Förhållandena i förevarande fall liknar de som prövades i RÅ 2001 ref. 37 I. Med hänsyn härtill och då de omständigheter som sökandena för fram inte kan anses vara av sådant slag att undantag ändå skall göras är utomståenderegeln inte tillämplig.”

Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2008 ref. 58) har, tagit ställning till om tiden innan företagets egentliga verksamhet påbörjats kan beaktas. Omständigheterna i målet var följande. Bolaget, vars verksamhet består av att tillhandahålla finansiella tjänster, bildades den 5 februari 1998. Personerna A och B förvärvade aktierna i bolaget den 26 mars 1998. Syftet med förvärvet var att genomföra en affärsidé som utvecklats av det amerikanska bolaget X Inc. A blev VD samt styrelseledamot och B styrelseledamot i bolaget. Under senare delen av våren 1998 förhandlade och träffade bolaget licensavtal med X Inc. gällande användande av varumärke och datasystem för verksamhet via Internet på den nordiska marknaden. Bolagsstämman beslutade i juni 1998 att öka bolagets aktiekapital genom nyemissioner. Vidare registrerades i juni 1998 en ansökan från bolaget till Finansinspektionen om att få bedriva värdepappersrörelse. Genom nyemissionerna, som genomfördes i juli 1998, trädde juridiska personer in som delägare i bolaget. Under våren 1999 erhöles tillstånd från Finansinspektionen och bolagets tjänster lanserades i juni 1999. I september 1999 byte A sina aktier i bolaget mot aktier i X Inc. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde följande bedömning.

”I målet är ostridigt att A:s aktier i bolaget var kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. första stycket SIL. Bestämmelsen i 3 § 12 b mom. femte stycket SIL är således tillämplig på den realisationsvinst som uppkom vid avyttring av dessa aktier, såvida inte annat följer av utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL.

Av praxis framgår att utomståenderegeln kan bli tillämplig även om det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt (jfr RÅ 2001 ref. 37).

A har uppgett att bolagets egentliga verksamhet inte inleddes förrän hösten 1998, således efter ny-

emissionerna. Av utredningen i målet framgår emellertid att han och B vidtagit ett antal åtgärder för att genomföra den aktuella affärsidén innan emissionerna genomfördes. Dessa åtgärder kan antas ha haft väsentlig betydelse för den värdestegring som uppkommit på aktierna. Vid sådant förhållande får bolaget anses ha varit verksamt redan innan det utomstående ägandet uppkom. Frågan är därmed om det föreligger en sådan undantagssituation som gör att utomståenderegeln kan tillämpas trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den tid under vilken bolaget varit verksamt. I förevarande fall har sådana omständigheter inte visats föreligga.”

Vilka är utomstående?

I 57 kap. 5 § IL definieras vad som avses med ”företaget” och ”utomstående” delägare. Härav framgår att den utomstående delägaren ska, direkt eller indirekt, äga andelar i det företag i vilket andelsägaren eller någon denne närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller under något av de fem närmast föregående beskattningsåren.

Utomståenderegeln är tillämplig i fall där utomstående äger del i ett moderföretag medan den icke utomstående delägaren (skattskyldige) är verksam i betydande omfattning i dess dotterföretag (RÅ 2004 ref. 124, jfr SRN 2007-12-19, dnr 20-07/D och SRN 2008-02-26, dnr 91-07/D).

Enligt tredje stycket nämnda bestämmelse anses ett företag ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,
2. indirekt äger andelar i företaget som hade varit kvalificerade om de ägts direkt, eller
3. äger kvalificerade andelar i ett annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i den paragrafen.

Även ägande av andelar i ett sådant fåmanshandelsbolag som avses i 57 kap. 4 § IL beaktas således vid bedömningen av om en fysisk person är att anse som utomstående delägare i fåmansföretaget.

En delägare som under beskattningsåret har varit verksam i betydande omfattning i företaget kan inte anses som utom-

stående under tidigare beskattningsår då han inte var verksam i betydande omfattning i företaget (RÅ 2010 ref. 4).

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att aktier som är lagertillgångar i byggnadsrörelse inte omfattas av 57 kap. IL och därför inte heller kan vara kvalificerade. En person vars aktier i företaget är lagertillgångar är därför att anses som utomstående delägare. Detta gäller även om personen i fråga är verksam i företaget (RÅ 2009 ref. 53).

10.6.2 Inkomstbasbeloppsregeln

Enligt den s.k. basbeloppsregeln ska kapitalvinster på maximalt 100 inkomstbasbelopp redovisas som intäkt av tjänst (57 kap. 22 § IL). Kapitalvinster överskjutande beloppstaket beskattas enligt vanliga kapitalvinstregler i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen av om beloppstaket är uppnått medräknas andelsägarens och närstående kretsens sammanlagda kapitalvinster som redovisats som intäkt av tjänst under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. Avyttringsårets inkomstbasbelopp ska ligga till grund för beräkningen. Takbeloppet på 100 inkomstbasbelopp avser andelar i ett och samma företag. Detta innebär att om skattskyldig avyttrar andelar i två bolag gäller regeln för andelar i vart och ett av företagen.

Inkomstbasbeloppet höjs regelmässigt från år till år. Därigenom ökar också beloppstaket för inkomstbasbeloppsregeln tillämpning. Om den skattskyldige redovisar en tillräcklig kapitalvinst som intäkt av tjänst innebär detta inte ett generellt undantag från reglernas tillämpning. Ett senare beskattningsår kan det, på grund av inkomstbasbeloppets höjning, krävas att kapitalvinster från senare års försäljningar redovisas som intäkt av tjänst (RÅ 1995 not. 379).

Ett och samma företag

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att inkomstbasbeloppsregeln endast avser kapitalvinster på andelar i ett och samma företag. Förhållandena i målet var speciella. Personen A sålde år 1991 samtliga sina aktier i X AB till Y AB. År 1994 genomfördes en fusion mellan bolagen genom vilken dotterbolaget, X AB, upplöstes och samtliga tillgångar och skulder överfördes till moderbolaget, Y AB. Den verksamhet som efter fusionen kom att bedrivas i Y AB var en fortsättning på den verksamhet som tidigare bedrivits i X AB. Med anledning av aktieförsäljningen så beskattades A i inkomstslaget tjänst. Under 1998 avyttrade A aktier i Y AB. Förhållandena i målet var speciella i det hänseendet att verksamheten fortsatte i

det bolag som varit övertagande bolag vid fusionen. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det, i avsaknad av lagreglering, inte bör komma i fråga att fästa vikt vid detta förhållande vid tillämpning av basbeloppsregeln (RÅ 2004 ref. 2).

Högsta förvaltningsdomstolen har även prövat frågan om är tillämpning av inkomstbasbeloppsregeln i ett fall med omvänd fusion. Högsta förvaltningsdomstolen fann att personerna A och B får vid tillämpning av regeln tillgodoräkna sig tidigare tjänstebesattad del av kapitalvinst när samma aktier säljs en andra gång. Aktierna hade tidigare genom en försäljning överlåtit av A och B till ett annat av dem ägt fåmansföretag. Del av kapitalvinsten beskattades som inkomst av tjänst. Efter det att en omvänd fusion genomförts avser A och B att återigen sälja aktierna till ett av dem ägt företag (RÅ 2009 not. 171).

**Närstående
bosatt inom EES**

Om närstående är bosatt i annat land inom EES-området än Sverige och där blivit beskattad för vinst vid försäljning av andelar i fåmansföretaget kan även den beskattningen beaktas enligt inkomstbasbeloppsregeln, 57 kap. 22 § andra stycket IL. Som förutsättning gäller dock att beskattningen i den andra staten motsvarar den beskattning som skulle ha skett om personen varit bosatt i Sverige. I specialmotiveringen till bestämmelsen (prop. 2005/06:40 s. 92) uttalas att beskattning motsvarande den beskattning som skulle ha skett i Sverige innebär att den ska ha skett enligt den skattesats som gäller i inkomstslaget tjänst med hänsyn till de olika skatteskiten. Det är således inte tillräckligt att en större kapitalvinst blivit beskattad med 30 %. Den behöver dock inte exakt motsvara beskattningen i Sverige.

**Närstående bosatt
utanför EES-
området**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 21 funnit att endast sådan kapitalvinst som enligt de vid aktuell taxering gällande bestämmelserna i SIL skulle tas upp till beskattning kan räknas in vid bedömningen av om basbeloppstaket uppnåtts eller inte. Således skulle en till personen X närstående persons vinst vid försäljning av aktier som inte skulle tas upp till beskattning i Sverige inte beaktas när basbeloppsregeln tillämpades på X:s försäljning av aktier i samma företag.

**Beloppstakets
tillämpning inom
närståendekretsen**

I specialmotiveringen (prop. 1990/91:54 s. 310 ff.) förklaras hur beloppstaket ska tillämpas inom närståendekretsen. Eftersom basbeloppsregeln föreskriver att närståendekretsens sammanlagda kapitalvinster under avyttringsåret och de fem föregående åren som beskattats i inkomstslaget tjänst ska medräknas kan en skattskyldig som avyttrar andelar under ett

senare beskattningsår än andra inom närståendekretsen bli för-
månligare behandlad vid beskattningen. Beloppstaket kan vara
uppnått vid den senare försäljningen. Enligt propositionen
måste denna effekt godtas. Om flera personer inom närstående-
kretsen i stället säljer andelar under samma beskattningsår ska
den under tjänst beskattade kapitalvinsten proportioneras dem
emellan.

10.7 Andelsbyte och partiell fission

10.7.1 Kvalificerade andelar vid och efter andelsbyte

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskatt-
ning vid andelsbyten i 48 a kap. IL omfattar bl.a. byte av
andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalifi-
cerade andelar. Sparat lättnads- och utdelningsutrymme som
belöper på vid sådant andelsbyte avyttrade andelar ska
överföras och fördelas på mottagna andelar. Bestämmelserna
trädde i kraft den 1 januari 2003 respektive 1 januari 2005 och
tillämpas på andelsbyten som skett efter den 31 december 2002
(SFS 2002:1143 och SFS 2004:1040). Se vidare SKV 301,
avsnitt 31.

Till följd av utvidgningen av bestämmelserna om framskjuten
beskattning vid andelsbyten har även bestämmelser införts i
57 kap. IL.

Bestämmelserna har till viss del förändrats från och med den
1 januari 2007 (SFS 2006:1422, prop. 2006/07:2). Det har
införts ett tak för beskattning i inkomstslaget tjänst av
utdelning respektive kapitalvinst på andelar som mottagits och
som enbart är kvalificerade på grund av ett andelsbyte. Vidare
har en regel införts som innebär att alternativa omkostnads-
belopp enligt 57 kap. IL övertas vid andelsbyten.

Bestämmelserna om framskjuten beskattning kan i vissa fall
tillämpas retroaktivt, se nedan.

Andelar med uppskov

För uppskovsbelopp som fördelats enligt de äldre reglerna
gäller alltså de äldre reglerna även efter den 1 januari 2003
(övergångsbestämmelserna p. 2 SFS 2002:1143).

Tjänstebelopp

Avyttras en kvalificerad andel genom ett andelsbyte ska
beräkning göras av de belopp som skulle ha tagits upp som
inkomst av kapital (kapitalbelopp) respektive inkomst av tjänst
som om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte var
tillämpliga, 48 a kap. 8 a § IL. Den del av utdelningen som
skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst om värdet av den

mottagna andelen ansetts som utdelning utgör ett *tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten* för den mottagna andelen, 48 a kap. 8 b § IL. Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst vid en kapitalvinstberäkning om reglerna om framskjuten beskattning inte var tillämpliga utgör ett *tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten* för den mottagna andelen. För det fall att de vid ett andelsbyte avyttrade andelarna tidigare mottagits vid ett annat andelsbyte eller vid en partiell fission och andelarna endast är särskilt kvalificerade (se nedan) och det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 48 a kap. 8 b § eller 48 kap. 18 d § IL som hör till andelen ska det inte beräknas nya tjänstebelopp, 48 a kap. 8 c § IL. I stället ska tjänstebeloppet för utdelning minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknades. Tjänstebelopp för kapitalvinst minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst. Därefter ska återstående tjänstebelopp fördelas på de mottagna andelarna.

Kontant ersättning

Eventuell ersättning i pengar ska tas upp som inkomst av kapital i den utsträckning ersättningen ryms inom kapitalbeloppet. Överskjutande del tas upp i inkomstslaget tjänst, 48 a kap. 9 § och 57 kap. 24 § tredje stycket IL.

För kontant tilläggsköpeskillning tillämpas, enligt Skatteverkets uppfattning, bestämmelserna om tillkommande belopp i 44 kap. 28 § IL. Tilläggsköpeskillningen beskattas det år den erhålls eller då storleken på det tillkommande beloppet kan beräknas. Beräkningen av kapitalvinsten görs med utgångspunkt i förhållandena vid andelsbytet och med tillämpning av de beräkningsregler som gällde vid den tidpunkten. Ny beräkning av kapital- respektive tjänstebelopp ska göras (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 839177-09/111).

Särskilt kvalificerade andelar

Andelar som anses kvalificerade enbart på grund av ett andelsbyte eller en partiell fission enligt bestämmelserna i 57 kap. 7, 7 a och 7 b §§ IL benämns *särskilt kvalificerade andelar*.

Mottagen andel

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte anses även den mottagna andelen kvalificerad hos andelsägaren, 57 kap. 7 § första stycket IL.

Intern andelsöverlåtelse

57 kap. 7 a § IL behandlar s.k. intern försäljning av andelar som mottagits vid ett andelsbyte. Avyttras en sådan mottagen kvalificerad andel, direkt eller genom ett fämansföretag eller fämanshandelsbolag till ett annat fämansföretag eller fämanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i,

anses dennes andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna vara kvalificerade. Bestämmelsen innebär att det inte är möjligt för ägare av mottagen kvalificerad andel att genom överlåtelser i flera led till företag som denne själv äger andelar i undgå att några andelar anses kvalificerade. Vid en sådan vidareförsäljning av mottagna kvalificerade andelar ska tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 a kap. 8 b § första stycket IL eller 48 kap. 18 d § andra stycket IL och som hör till andelarna i det avyttrade företaget minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst. Motsvarande tjänstebelopp för kapitalvinst som avses i 48 a kap. 8 b § andra stycket IL och 48 kap. 18 d § tredje stycket IL ska minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst. Därefter fördelas resterande tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna, 57 kap. 7 c § IL.

Benefikt förvärv

Om en andel som är kvalificerad på grund av att den mottagits vid ett andelsbyte eller på grund av sådan intern andelsöverlåtelse som anges ovan övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning anses den kvalificerad även hos denne, 57 kap. 7 b § första stycket IL.

För det fall en särskilt kvalificerad andel som erhållits genom ett benefikt förvärv i sin tur övergår till annan genom ytterligare ett benefikt förvärv tillämpas 57 kap. 7 b § första stycket IL på det senare förvärvet, 57 kap. 7 b § tredje stycket IL. En kvalificerad andel som mottagits vid ett andra benefikt förvärv likställs då med andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 § eller 7 a § IL.

I 57 kap. 7 b § andra stycket IL regleras vad som gäller vid en intern försäljning av andel som erhållits genom ett benefikt förvärv och som anses kvalificerad enligt paragrafens första stycke. Sådana andelar ska då behandlas som om den som erhållit andelarna genom det benefika förvärvet varit mottagare av andelarna vid andelsbytet.

Bestämmelsen om benefika förvärv gäller inte om äganderätten till en särskilt kvalificerad andel övergår genom gåva eller testamente till juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, 57 kap. 7 b § första stycket och 23 a § IL. I en sådan situation ska andelen anses avyttrad för en ersättning motsvarande marknadsvärdet.

En andel som förvärvats med stöd av en sådan andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 eller 7 a §§ IL anses också kvalificerad, 57 kap. 7 b § första stycket IL. Förutom andelar som erhålls i utdelning omfattas även andelar som förvärvats vid t.ex. nyemission och fondemission.

Även sådana optioner eller förpliktelser som anges i 57 kap. 2 § andra stycket IL och som avser andelar som är särskilt kvalificerade anses kvalificerade (57 kap. 7 § tredje stycket IL).

Utdelning efter andelsbyte

Efter ett andelsbyte beräknas gränsbelopp vid utdelning på mottagen andel under det beskattningsår som andelsbytet genomförts som om andelen var en andel i det avyttrade företaget, 57 kap. 10 a § IL. Detta innebär att man inte kan beräkna något gränsbelopp för mottagen andel det år som bytet genomförs. Beräkning av årets gränsbelopp har gjorts för de avyttrade andelarna vid beskattningsårets ingång.

De alternativa omkostnadsbeloppen, indexregeln och kapitalunderlagsregeln, för andelar i det avyttrade företaget förs över och fördelas på de mottagna andelarna, 57 kap. 12 a § IL.

För andelar som är enbart särskilt kvalificerade begränsas beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst till det till andelen hörande tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten, 57 kap. 20 b § IL, begränsningsregeln. Utdelning ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst utöver ett belopp motsvarande tjänstebeloppet för utdelning. En ackumulerad beräkning får göras av de utdelningar som tagits upp i inkomstslaget tjänst för att avgöra när tjänstebeloppet för utdelning uppnåtts. Utdelning efter det att taket för tjänstebeloppet uppnåtts beskattas i inkomstslaget kapital.

Det kan uppkomma en situation där andelarna i ett överlåtande företag vid en partiell fission före fissionen mottagits vid ett andelsbyte och att det därför till andelen hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten. I sådana fall ska endast utdelning som erhållits efter den partiella fissionen beaktas vid beräkning av taket för tjänstebesattning enligt ovan.

Upphörande av särskild kvalifikation

När taket för tjänstebesattning för utdelning uppnåtts upphör andel som bara är särskilt kvalificerad att vara kvalificerad, 57 kap. 20 b § IL. En andel kan samtidigt vara både särskilt kvalificerad och kvalificerad enligt vanliga regler. Upphör andelen att vara vanligt kvalificerad och därefter enbart blir särskilt kvalificerad bör, enligt Skatteverkets uppfattning,

tidigare tjänstebeskattad utdelning få räknas av enligt begränsningsregeln. Särskild kvalifikation kan således tidigast upphöra i sådant fall samtidigt som den vanliga kvalifikationen (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 832107-09/111).

Om tjänstebeloppet för utdelning är 0 kr anses andelen, enligt Skatteverkets bedömning, särskilt kvalificerad tills det att sparad utdelningsutrymme är förbrukat. Detta innebär att andelen är särskilt kvalificerad tills det att den första kronan av en utdelning skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst (Skatteverket 2010-02-10, dnr 131 92936-10/111).

Kapitalvinst efter andelsbyte

Avyttras en andel som enbart är kvalificerad enligt ovan nämnda bestämmelser i 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL och till vilken hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga det vid andelsbytet beräknade tjänstebeloppet för kapitalvinst eller det tjänstebelopp som har fördelats på andelen, 57 kap. 24 § första stycket IL. Samma gäller om sådan andel upphör att existera. Dock ska inte mer än tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

Skatteverket har gjort bedömningen att om det finns ett tjänstebelopp för utdelning för en särskilt kvalificerad andel men däremot inget tjänstebelopp för kapitalvinst så beskattas inte heller någon del av en kapitalvinst på andelen som inkomst av tjänst (Skatteverket 2010-02-10, dnr 131 92936-10/111).

Vid beaktande av utdelningar på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten ska bara utdelningar som erhållits efter den partiella fissionen beaktas, 57 kap. 24 § andra stycket IL.

Maximeringsregeln gäller inte om den mottagna andelen är kvalificerad på grund av 57 kap. 4 § eller 6 § första stycket IL när den avyttras.

Sparat utdelningsutrymme

Sparat utdelningsutrymme på andelar som avyttras genom ett andelsbyte förs över och fördelas på mottagna andelar, 57 kap. 15 § första stycket IL. Fördelning ska också ske om andelar som är särskilt kvalificerade säljs till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i. Det sparade utdelningsutrymmet fördelas då på

säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna, 57 kap. 15 § tredje stycket IL.

Vid ett andelsbyte måste, enligt Skatteverkets uppfattning, värdet på de mottagna andelarna motsvara värdet på det avyttrade andelarna. Om så inte är fallet ses bytet som en sammansatt transaktion och endast det antal andelar i det avyttrade företaget som motsvaras av värdet på de mottagna andelarna anses ingå i andelsbytet. Resterande del av andelarna i det avyttrade företaget kan ses som ett kapitaltillskott till det förvärvande företaget. Detta innebär att enbart den del av det sparade utdelningsutrymmet för andelarna i det avyttrade företaget som är hänförligt till de andelar som omfattas av andelsbytet kan föras över till de mottagna andelarna. Resterande del av sparade utdelningsutrymme bortfaller (Skatteverket 2009-06-09, dnr 131 579523-09/111).

Övergångs- bestämmelser

Äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a § IL tillämpas på andelsbyten som skett före den 1 januari 2006 (övergångsbestämmelserna p. 8, SFS 2005:1136).

Bestämmelserna om lättnadsbelopp och sparade lättnadsutrymme har upphört att gälla från och med den 1 januari 2006. Om det vid utgången av år 2005 finns sparade lättnadsutrymme får detta enligt övergångsbestämmelser utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010. Se avsnitt 10.8.

Övergångsbestämmelserna till lagen (2006:1422) om ändring i inkomstskattelagen

p. 5

I punkten finns en bestämmelse avseende kvalificerad andel till vilken hör ett tjänstebelopp enligt äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a § IL eller ett tjänstebelopp som fördelats enligt bestämmelserna i 57 kap. 7 § enligt dess äldre lydelse avyttras eller upphör att existera. Sådant tjänstebelopp utgjorde tak för hur mycket av en kapitalvinst som skulle beskattas som inkomst av tjänst vid en avyttring av de mottagna andelarna. Något tak som begränsade tjänstebesättning av utdelning fanns inte. I punkten anges att den del av en kapitalvinst som ska tas upp som inkomst av tjänst inte ska överstiga tjänstebeloppet eller det tjänstebelopp som har fördelats. Detta gäller dock inte om andelen är kvalificerad enligt bestämmelserna i 57 kap. 4 § eller 6 § första stycket IL.

p. 7

I 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 c § IL finns bestämmelser som avser de fallen att andelarna i ett överlåtande företag vid en partiell fission eller i ett avyttrat företag vid ett andelsbyte tidigare mottagits vid en partiell fission eller ett andelsbyte. Det ska i så fall ha beräknats ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten om andelen mottagits vid ett andelsbyte. I punkt 7 anges att även tjänstebelopp som beräknats enligt 48 a kap. 8 a § i dess äldre lydelse ska fördelas i dessa fall.

p. 8

Enligt de nya reglerna kan andelar komma att bli kvalificerade enligt delvis andra regler än som tidigare gällt. Vad som från och med 2008 års taxering ska gälla (48 a kap. 16 §, 57 kap. 7 § tredje stycket, 7 a § och 7 b §§, 15 § tredje stycket samt 23 a § IL) för andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ gäller även för andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § 1 och andra stycket IL i dess äldre lydelse.

Retroaktiv tillämpning

Har kvalificerade andelar tidigare bytts och uppskovsbelopp fördelats enligt äldre bestämmelser i 49 kap. IL ska om den skattskyldige så begär det, uppskovsbeloppet avseende mottagna andelar inte tas upp till beskattning trots att andelarna avyttrats på annat sätt än genom ett byte. I stället ska bytet anses ha skett enligt de nya bestämmelserna om andelsbyten i 48 a kap. och 57 kap. IL i deras lydelse efter ikraftträdandet. Den retroaktiva tillämpningen har knutits till att den mottagna andelen avyttras på annat sätt än genom ett nytt andelsbyte. Även den som gjort ett andelsbyte av kvalificerade andelar före ikraftträdandet men som då inte begärde uppskov kan, om det skulle ha funnits förutsättningar för uppskov vid bytet, begära att de nya bestämmelserna i 48 a kap. och 57 kap. IL tillämpas retroaktivt.

Enligt Skatteverket uppfattning utgör en förutsättning för en sådan ovan nämnd retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning att skattskyldigs begäran avser samtliga vid andelsbytet mottagna andelar. Bestämmelserna om framskjuten beskattning ska således tillämpas på såväl tidigare avyttrade mottagna andelar som behållna andelar. Se Skatteverkets skrivelse 2005-09-12, dnr 131 486354-05/111.

Den femåriga omprövningstiden gäller inte vid en retroaktiv tillämpning av reglerna om framskjuten beskattning enligt ovan, 4 kap. 11 b § TL.

Anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde efter byte enligt 27 § 4 mom. SIL

Bestämmelserna om andelsbyten behandlas i SKV 301, avsnitt 31.

Nedan redogörs för ett förhandsbesked rörande anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde för aktier som erhållits vid byte enligt den upphävda bestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbeskedsärende prövat frågan om anskaffningstidpunkt och beräkning av anskaffningsvärde för aktier som erhållits i utbyte enligt 27 § 4 mom. SIL. Den fysiska personen A hade under 1993 avyttrat samtliga sina aktier i fåmansföretaget AB X till det nybildade fåmansföretaget AB Y och erhållit dispens enligt 27 § 4 mom. SIL. SRN fann att vid tillämpning av reglerna i 3 § 12–12 e mom. SIL ska A anses ha anskaffat aktierna i AB Y vid det tillfälle då anskaffningen faktiskt skett och för ett belopp som svarar mot det från aktierna i AB X i enlighet med 27 § 4 mom. SIL övertagna anskaffningsvärdet. SRN fann vidare att A på grund härav inte har rätt att såvitt avser aktierna i AB Y tillämpa alternativa anskaffningsvärden eller att till dessa aktier överföra outnyttjad sparad utdelning avseende aktierna i AB X. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet (RÅ 1996 ref. 72).

10.7.2 Kvalificerade andelar vid och efter partiell fission

Med partiell fission avses en ombildning där ett företag, det överlåtande företaget, överlåter tillgångar i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag, det övertagande företaget. Ersättning lämnas till ägarna av andelar i det överlåtande företaget i form av andelar i det övertagande företaget eller i form av pengar. Ersättningen behandlas som utdelning. Ersättning i form av andelar medför dock inga omedelbara skattekonsekvenser, prop. 2006/07:2. Partiella fissioner behandlas i avsnitt 17.2.

Nedan redovisas endast de särskilda bestämmelser som rör kvalificerade andelar.

En andel som mottas vid en partiell fission anses kvalificerad, *särskilt kvalificerad*, om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt kvalificerad andel i det överlåtande företaget, 57 kap. 7 § första stycket IL.

Tjänstebelopp

Om andelen i det överlåtande företaget är en kvalificerad andel ska det beräknas tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst, 48 kap. 18 d § IL. Ett belopp lika med värdet på

den mottagna andelen, minskat med eventuellt sparat utdelningsutrymme som hör till andelen i det övertagande företaget, utgör ett *tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission* för den mottagna andelen. Vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknadsmässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett *tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission* för den mottagna andelen. Beloppen anger de gränser inom vilka utdelning respektive kapitalvinst på de mottagna andelarna ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Om andelarna i det överlåtande företaget tidigare mottagits vid en partiell fission eller ett andelsbyte och andelarna endast är kvalificerade på grund av den tidigare partiella fissionen eller andelsbytet, 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §§ IL (särskilt kvalificerade, se nedan) har det vid detta tidigare tillfälle beräknats tjänstebelopp. I stället för vad som ovan sagts om beräkning av tjänstebelopp för utdelning ska detta belopp minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter det att tjänstebeloppet beräknats, 48 kap. 18 e § IL. Både tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst ska fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget. Fördelningen sker på samma sätt som fördelning av omkostnadsbelopp enligt 48 kap. 18 a § IL (se avsnitt 17.2).

Särskilt kvalificerade andelar

Som ovan angetts så är en andel som mottagits vid en partiell fission kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget (57 kap. 7 § första stycket IL). Om mottagaren även innehar andelar i det överlåtande företaget som inte är kvalificerade ska samma andel av mottagna andelar anses vara kvalificerade som mottagarens kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av dennes samtliga andelar i detta företag, 57 kap. 7 § andra stycket IL.

Om sådana optioner eller förpliktelser som avses i bestämmelserna i 57 kap. 2 § andra stycket IL avser andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL anses optionerna eller förpliktelserna vara kvalificerade.

Intern försäljning

För att kvalificeringen av en andel inte ska upphöra genom en intern försäljning finns i 57 kap. 7 a § IL en bestämmelse som motverkar denna möjlighet till kringgående. Avyttras en andel som är kvalificerad enbart på grund av att den mottagits vid en

partiell fission direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, ska dennes andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade. För tjänstebelopp på de sålda andelarna, se nedan.

En andel som förvärvats med stöd av en sådan andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 § eller 7 a § IL anses också kvalificerad, 57 kap. 7 b § första stycket IL. Förutom andelar som erhålls i utdelning omfattas även andelar som förvärvats vid t.ex. nyemission och fondemission.

Benefikt förvärv

Om en andel som är kvalificerad på grund av att den mottagits vid en partiell fission eller på grund av sådan intern andelsöverlåtelse som anges ovan övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning anses den kvalificerad även hos denne, 57 kap. 7 b § första stycket IL.

I 57 kap. 7 b § andra stycket IL regleras vad som gäller vid en intern försäljning av andel som erhållits genom ett benefikt förvärv och som anses kvalificerad enligt paragrafens första stycke. Sådana andelar ska då behandlas som om den som erhållit andelarna genom det benefika förvärvet varit mottagare av andelarna vid den partiella fissionen.

För det fall en särskilt kvalificerad andel som erhållits genom ett benefikt förvärv i sin tur övergår till annan genom ytterligare ett benefikt förvärv tillämpas 57 kap. 7 b § första stycket IL på det senare förvärvet, 57 kap. 7 b § tredje stycket IL. En kvalificerad andel som mottagits vid ett andra benefikt förvärv likställs då med andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 § eller 7 a § IL.

Andelar som är kvalificerade enligt bestämmelserna i 57 kap. 7–7 b §§ IL benämns *särskilt kvalificerade andelar*.

Bestämmelsen om benefika förvärv gäller inte om äganderätten till en särskilt kvalificerad andel övergår genom gåva eller testamente till juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, 57 kap. 7 b § första stycket och 23 a § IL. I en sådan situation ska andelen anses avyttrad för en ersättning motsvarande marknadsvärdet.

Tjänstebelopp vid intern försäljning

Om det vid en sådan ovan nämnd intern avyttring finns ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission som hör till andelarna i det avyttrade företaget ska detta minskas med utdelning som tagits upp som inkomst av tjänst. Tjänste-

beloppet fördelas därefter på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna, 57 kap. 7 c § första stycket IL. Tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission ska minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas därefter på mottagarens andelar i fåmansföretaget.

Beräkning av gränsbelopp

Fördelning av omkostnadsbelopp mellan andelar i det överlåtande företaget och mottagna andelar behandlas i avsnitt 17.2.

Beräknas omkostnadsbeloppet för en andel i det överlåtande företaget enligt något av de alternativa omkostnadsbeloppen, indexregeln eller kapitalunderlagsregeln, fördelas detta på de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på samma sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a § IL (57 kap. 12 a § IL).

**Sparat utdelnings-
utrymme**

Om det vid en partiell fission finns sparat utdelningsutrymme på en andel i det överlåtande företaget så ska detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget, 57 kap. 15 § andra stycket IL. Fördelningen sker på samma sätt som fördelning av omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 18 a § IL.

Sparat utdelningsutrymme som har fördelats enligt ovan på mottagen andel utgör gränsbelopp enligt 57 kap. 20 § IL för andelen om utdelning lämnas på denna under det beskattningsår som den partiella fissionen genomförs, 57 kap. 13 § första stycket IL.

Sparat utdelningsutrymme får inte räknas upp vid avyttring av andelar som mottagits under beskattningsåret, 57 kap. 13 § andra stycket IL. Detta eftersom uppräkningsredan gjorts för andelarna i det överlåtande företaget.

I fall en särskilt kvalificerad andel avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren, direkt eller indirekt, äger andel i så ska sparat utdelningsutrymme fördelas på dennes andelar i det fåmansföretag som förvärvat andelarna direkt eller indirekt, 57 kap. 15 § tredje stycket IL.

**Sparat låtnads-
utrymme**

Sparat låtnadsutrymme fördelas inte vid partiella fissioner, prop. 2006/07:2 s. 72 ff.

Utdelning efter partiell fission

I 57 kap. 20 a § IL anges att utdelning i form av andelar i det övertagande företaget, som enligt 42 kap. 16 b § IL inte ska tas upp till beskattning, ska vid tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL värderas till noll kronor. Utdelningen av andelar påverkar således inte årets gränsbelopp eller rätten att beräkna sådant.

För det fall det till en andel i ett överlåtande företag hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte, se avsnitt 10.7.1.

Utdelning på en andel som enbart är särskilt kvalificerad och till vilken hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission ska inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med det vid den partiella fissionen beräknade tjänstebeloppet tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår, 57 kap. 20 c § första stycket IL. Detta gäller också sådant tjänstebelopp för utdelning som har fördelats på andelen vid interna andelsöverlåtelse (57 kap. 7 c § första stycket IL), eller på grund av tidigare partiell fission eller andelsbyte (48 kap. 18 e § andra stycket och 48 a kap. 8 c § andra stycket IL)

I 57 kap. 20 c § andra stycket IL regleras beräkningen ovan, om när taket uppnåtts för beskattning av utdelning som inkomst av tjänst, i det speciella fallet att en andel i ett överlåtande företag mottagits vid en tidigare partiell fission. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första stycket IL och till dessa kan höra ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket IL. Utdelning på sådan andel ska endast beaktas vid beräkningen av om tjänstebeloppet för utdelning uppnåtts om utdelningen erhållits efter den senaste partiella fissionen.

En andel upphör att vara kvalificerad när taket för tjänstebeskattnings uppnåtts, 57 kap. 20 c § första stycket IL.

**Upphörande av
särskild
kvalifikation**

När taket för tjänstebeskattnings för utdelning uppnåtts upphör andel som bara är särskilt kvalificerad att vara kvalificerad, 57 kap. 20 b § IL. En andel kan samtidigt vara både särskilt kvalificerad och kvalificerad enligt vanliga regler. Upphör andelen att vara vanligt kvalificerad och därefter enbart blir särskilt kvalificerad bör, enligt Skatteverkets uppfattning, tidigare tjänstebesattad utdelning få räknas av enligt begränsningsregeln. Särskild kvalifikation kan således tidigast upphöra i sådant fall samtidigt som den vanliga kvalifikationen (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 832107-09/111).

Kapitalvinst efter partiell fission

Avyttras en andel som endast är särskilt kvalificerad ska den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst, enligt 57 kap. 24 a § IL, inte överstiga det på andelen hörande tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission som beräknats enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket IL. Detta gäller även sådant tjänstebelopp för utdelning som har fördelats på andelen vid interna andelsöverlåtelse (57 kap. 7 c § andra stycket IL), eller på grund av tidigare partiell fission eller andelsbyte (48 kap. 18 e § tredje stycket och 48 a kap. 8 c § tredje stycket IL). Motsvarande gäller om sådan andel upphör att existera. Mer än tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission ska inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

Avser avyttringen ett företag som tidigare varit överlåtande företag vid en partiell fission och hör till andelen ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission ska bara utdelning beaktas som erhållits efter den partiella fissionen, 57 kap. 24 a § andra stycket IL.

**Övergångs-
bestämmelser**

Övergångsbestämmelserna till lagen (2006:1422) om ändring i inkomstskattelagen

p. 4

Vid en partiell fission ska gamla uppskovsbelopp som fördelats på andel vid andelsbyte och som avser andel i överlåtande företag fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på samma sätt som omkostnadsbeloppet fördelas. Sådant uppskovsbelopp ska tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera.

p. 7

I 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 c § IL finns bestämmelser som avser de fallen att andelarna i ett överlåtande företag vid en partiell fission eller i ett avyttrat företag vid ett andelsbyte tidigare mottagits vid en partiell fission eller ett andelsbyte. Det ska i så fall ha beräknats ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten om andelen mottagits vid ett andelsbyte. I punkt 7 anges att även tjänstebelopp som beräknats enligt 48 a kap. 8 a § IL i dess äldre lydelse ska fördelas i dessa fall.

p. 8

Enligt de nya reglerna kan andelar komma att bli kvalificerade enligt delvis andra regler än som tidigare gällt. Vad som från

och med 2008 års taxering ska gälla (48 a kap.16 §, 57 kap. 7 § tredje stycket, 7 a § och 7 b §§, 15 § tredje stycket samt 23 a § IL) för andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ gäller även för andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § 1 och andra stycket IL i dess äldre lydelse.

10.8 Sparat lättnadsutrymme

10.8.1 Outnyttjat sparad lättnadsutrymme på kvalificerad andel

Bestämmelserna i 43 kap. IL om lättnadsbelopp och sparad lättnadsutrymme har upphört att gälla från och med den 1 januari 2006 (SFS 2005:1136). Vad som gäller om det vid utgången av år 2005 finns outnyttjat sparad lättnadsutrymme på kvalificerad andel regleras i övergångsbestämmelserna p. 3–5 och 7.

Övergångsbestämmelserna p. 7 (interna andelsöverlåtelser) har ändrats med anledning av de nya bestämmelserna i 57 kap. 7–7 b §§ IL, om särskilt kvalificerade andelar (SFS 2006:1422, prop. 2006/07:2).

Skatteverket har i skrivelse den 15 december 2006, dnr 131 741140-06/111 tagit ställning till hur sparad lättnadsutrymme bör behandlas enligt övergångsbestämmelserna.

Om det vid utgången av år 2005 finns sparad lättnadsutrymme får detta föras över och utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010 i inkomstslaget kapital. Utnyttjas inte det sparade lättnadsutrymmet under nämnda år förfaller vad som kvarstår outnyttjat vid utgången av år 2010.

Under beskattningsåren 2006–2010 ska utdelning som enligt bestämmelserna i 57 kap. IL ska redovisas som inkomst av kapital bara tas upp till den del den överstiger sparad lättnadsutrymme. Är utdelningen lägre än det sparade lättnadsutrymmet förs skillnaden vidare som sparad lättnadsutrymme till nästa beskattningsår.

På motsvarande sätt ska bara den del av en kapitalvinst under beskattningsåren 2006–2010, som enligt bestämmelserna i 57 kap. IL ska tas upp som inkomst av kapital, tas upp till beskattning till den del den överstiger sparad lättnadsutrymme.

Sparad lättnadsutrymme ska således beaktas först efter beräkningen av den del av en utdelning eller kapitalvinst som ska hänföras till inkomstslaget kapital.

Om en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet vid avyttring av andel i skalbolag enligt bestämmelserna i 49 a kap. IL kan sparade lättnadsutrymme inte utnyttjas.

Benefikt förvärv

Övergår en andel till ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, övertar förvärvaren den tidigare ägarens sparade lättnadsutrymme.

Andelsbyte

Avyttras en andel genom ett andelsbyte och villkoren för tillämpning av bestämmelserna om framskjuten beskattning i 48 a kap. IL är uppfyllda så ska det sparade lättnadsutrymme på de bortbytta andelarna fördelas på mottagna andelar. Är de mottagna andelarna marknadsnoterade och inte kvalificerade läggs i stället det sparade lättnadsbeloppet till anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna.

Sparat lättnadsutrymme överstiger gränsbeloppet

Om sparat lättnadsutrymme överstiger gränsbeloppet gäller att utdelning utöver sparat lättnadsutrymme ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Ett belopp motsvarande skillnaden mellan sparat lättnadsutrymme och gränsbeloppet hänförs således till inkomst av kapital i stället för till inkomst av tjänst. Belopp motsvarande sparat lättnadsutrymme undantas från beskattning.

Motsvarande vad som ovan sagts gäller i princip vid kapitalvinst. Kapitalvinst som överstiger sparat lättnadsutrymme, i det fall detta överstiger gränsbeloppet, ska tas upp som inkomst av tjänst. Resterande del av kapitalvinsten hänförs till inkomst av kapital och undantas från beskattning med belopp motsvarande det sparade lättnadsutrymme.

Omkostnadsbelopp beräknat enligt alternativreglerna

Av 57 kap. 21 § andra stycket IL framgår att om omkostnadsbeloppet beräknats enligt någon av alternativreglerna (indexregeln eller kapitalunderlagsregeln) ska av den del av en kapitalvinst som överstiger gränsbeloppet ett belopp motsvarande skillnaden mellan det alternativa omkostnadsbeloppet och verkligt omkostnadsbelopp tas upp som inkomst av kapital, se avsnitt 10.4.1. För det fall omkostnadsbeloppet för andelarna beräknats enligt någon av alternativreglerna gäller motsvarande om sparat lättnadsutrymme överstiger gränsbeloppet. Om sparat lättnadsutrymme överstiger gränsbeloppet ska av den del av kapitalvinsten som överstiger sparat lättnadsutrymme ett belopp motsvarande skillnaden mellan det alternativa omkostnadsbeloppet och omkostnadsbeloppet enligt 44 kap. 14 § IL i sin helhet tas upp som inkomst av kapital. Någon fördelning mellan inkomstlagen görs således

inte av den delen av kapitalvinsten (övergångsbestämmelserna p. 6 lagen (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen jämförd med 57 kap. 21 § andra stycket).

Avräkning

Avräkning för sparade lättnadsutrymme, dvs. skattefri del av utdelning eller kapitalvinst, ska ske mot gränsbelopp före kvotering till två tredjedelar enligt bestämmelserna i 57 kap. 20 och 21 §§ IL. Är det sparade lättnadsutrymmet högre än gränsbeloppet sker avräkningen mot den del av en utdelning eller kapitalvinst som på grund av det högre sparade lättnadsutrymmet ska tas upp som inkomst av kapital.

Intern andelsöverlåtelse

Om sådana andelar som är kvalificerade på grund av bestämmelserna i 57 kap. 7 § första stycket eller andra stycket vid 2007 års taxering eller 57 kap. 7–7 b §§ IL i deras lydelse fr.o.m. den 1 januari 2007 avyttras under beskattningsåren 2006–2010 till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, ska sparade lättnadsutrymme fördelas på de andelar som säljaren äger i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

10.9 Familjebesiktning

10.9.1 Särskild skatteberäkning inom familjen

För att förhindra att de kapitalinkomster som redovisas som intäkt av tjänst fördelas inom familjen, och därmed undgår den progressiva besiktningen, har särskilda bestämmelser för beräkningen av skatten införts. I 57 kap. 36 § IL anges att om andelsägarens make är eller under någon del av den senaste femårsperioden varit verksam i företaget i betydande omfattning och understiger andelsägarens beskattningsbara förvärvsinkomst – bortsett från vad som ska beskattas i tjänst enligt 57 kap. IL (tjänsteintäkten) – makens beskattningsbara förvärvsinkomst ska skatten på tjänsteintäkten beräknas enligt 65 kap. 5 § IL som om den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst, bortsett från tjänsteintäkten, motsvarade makens beskattningsbara förvärvsinkomst. Detta gäller också om maken varit verksam i annat fåmansföretag som avses i 57 kap. 4 § IL.

Om andelsägaren fyller högst 18 år under beskattningsåret gäller vad som sagts om make i stället dennes föräldrar.

Som makar anses vid tillämpning av bestämmelsen i 57 kap. 36 § IL de som behandlas som makar under större delen av beskattningsåret.

Med make anses också sådan med make jämställd person enligt 2 kap. 20 § IL.

Exempel

A, som är underårig son till B, äger aktier i fåmansföretaget AB Y. A har från AB Y erhållit 50 000 kr i utdelning som ska beskattas som inkomst av tjänst. A ska dessutom beskattas för 60 000 kr av andra förvärvsinkomster. B, som under någon del av den senaste femårsperioden varit verksamhet i företaget i betydande omfattning, redovisar förvärvsinkomster på 500 000 kr vid samma års taxering.

Vid skatteberäkningen beträffande A ska statlig skatt på nämnda 50 000 kr beräknas till samma belopp som skulle gällt om B hade taxerats för beloppet under inkomst av tjänst. Detta innebär att A, förutom kommunal skatt, ska erlägga statlig skatt beträffande de 50 000 kr.

Enligt Skatteverkets bedömningen ska i fall där båda makarna varit verksamma i företaget i betydande omfattning och har tjänsteinkomster enligt 57 kap. IL endast en beräkning enligt 57 kap. 36 § samma lag göras för makarna. Har makarna exakt likadana inkomster föreligger valfrihet för vem av dem som beräkningen ska göras. Är inkomsterna däremot olika bör beräkningen enligt Skatteverkets uppfattning göras för den av makarna som medför den högre beskattningseffekten (Skatteverket 2005-10-07, dnr 131 516747-05/111).

10.10 Ackumulerad inkomst

66 kap. IL kan även tillämpas på sådana kapitalinkomster som enligt 57 kap. IL ska redovisas som intäkt av tjänst. Se SKV 301, avsnitt 13.

10.11 Förarbeten

Nedan ges en sammanställning av förarbeten till bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag.

SkU 1999/2000:2, 5 och 8, prop. 1999/2000:2

prop. 1999/2000:15

SkU 1999/2000:12, prop. 1999/2000:38

prop. 2001/ 02:46

prop. 2002/03:15

SkU 2004/05:11, prop. 2003/04:33

SkU 2005/06:10, prop. 2005/06:40

prop. 2006/07:2

prop. 2007/08:19

SkU 2008/09:9 och 19, prop. 2008/09:40

SkU 2008/09:19, prop. 2008/09:65

Nedan ges en sammanställning av äldre förarbeten för tiden innan inkomstskattelagen infördes.

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

SkU 1990/91:32, prop. 1990/91:5

SkU 1990/91:10, prop. 1990/91:54

SkU 1991/92:10, prop. 1991/92:60

SkU 1992/93:18, prop. 1992/93:50

SkU 1992/93:11, prop. 1992/93:86

SkU 1992/93:8, prop. 1992/93:108

SkU 1992/93:14, prop. 1992/93:127

SkU 1992/93:15, prop. 1992/93:131

SkU 1993/94:11, prop. 1993/94:45

SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50

SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234

FiU 1994/95:1, prop. 1994/95:25

SkU 1995/96:20, prop. 1995/96:109

SkU 1996/97:13, prop. 1996/97:45

FiU 1996/97:20, prop. 1996/97:150

SkU 1998/99:5, prop. 1998/99:15

11 Pensionskostnader och personalstiftelser

11.1 Inledning

I 28 kap. IL finns bestämmelser om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för att trygga lämnade pensionsutfästelser. I kapitlet finns även bestämmelser om andra frågor med anknytning till anställdas pensionering. Det gäller exempelvis kostnadsutjämning mellan arbetsgivare, ersättning från pensionsstiftelse, återföring av avsättning i balansräkningen och övertagande av pensionsutfästelser.

Syftet med reglerna är att säkerställa att endast tryggande av rimliga pensioneringsbehov blir skattemässigt gynnat. För att avdrag för tryggandekostnader för lämnad pensionsutfästelse över huvud taget ska komma i fråga krävs enligt 28 kap. 2 § IL att pensionsutfästelsen uppfyller de kvalitativa villkor som ställs på en pensionsförsäkring i 58 kap. IL (se SKV 301, avsnitt 20). Detta innebär bl.a. att utfästelsen inte får avse annan förmån än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension, att den avtalade pensionen måste betalas ut under ett visst antal år, att destinatärskretsen är begränsad och att ålderspension inte får betalas ut före 55 års ålder.

Avdrag för tryggande av pensionsutfästelser medges enligt en huvudregel och en kompletteringsregel. Huvudregeln medger avdrag med ett belopp motsvarande viss procent av en pensionsgrundande lön. Kompletteringsregeln medger avdrag för kostnader för att uppnå avtalad pensionsnivå, dock med vissa begränsningar vad gäller ålderspension. Även kompletteringsregeln har som utgångspunkt för beräkning av avdragsutrymme en pensionsgrundande lön och kan även tillämpas för avgiftsbaserade pensionslösningar. Kompletteringsregeln är tillämplig endast i köpa-ikapp-fallen samt vid ändring av pensionsavtal eller vid ett nytt pensionsavtal på grund av förtida avgång. Båda reglerna förutsätter att utfästelsen tryggats genom överföring till pensionsstiftelse enligt TrL, avsättning i balansräkningen enligt TrL i förening med kredit-

försäkring (eller kommunal eller statlig borgen, eller liknande garanti) eller genom betalning av premie för pensionsförsäkring. Fr.o.m. den 1 januari 2006 gäller att utfästelsen också kan tryggas genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse enligt TrL.

Betydande förändringar av skattereglerna för pensionsförsäkringar trädde i kraft den 1 maj 2008 (prop. 2007/08:55, SFS 2008:134). Det tidigare s.k. etableringskravet, dvs. att en pensionsförsäkring ska vara meddelad i Sverige, utvidgades då till att gälla även försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en annan stat inom EES än Sverige. För en närmare redogörelse av de nya reglerna, se SKV 301, Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering avsnitt 20.1.2.

Med undantag för regeländringar under 2006 och 2008 enligt ovan, har nuvarande avdragsregler tillkommit genom SFS 1998:328 (Ds 1997:39, prop. 1997/98:146, bet. 1997/98:Sku 27). Reglerna trädde i kraft den 30 juni 1998 och har fått tillämpas fr.o.m. 1998 års taxering. Reglerna som gällde dessförinnan tillämpades parallellt t.o.m. 2000 års taxering.

Äldre bestämmelser om avdragsrätt för tryggnad av pensioner som gällde t.o.m. 2000 års taxering samt övergångsbestämmelser, bl.a. enligt 1975 års ikraftträdandelag, finns i SKV 302, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

11.2 Uttryck och termer

Allmän pensionsplan – civilrättslig definition

En civilrättslig definition av allmän pensionsplan finns i TrL. Med uttrycket allmän pensionsplan avses enligt 4 § TrL sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggnad av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet är att anse såsom central arbetstagarorganisation.

En allmän pensionsplan enligt TrL förutsätter enligt Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 1996 ref. 33) att det i planen finns en garanti för att grunderna är av kollektiv natur och att pensionsförmånerna är preciserade. Den civilrättsliga definitionen tar således sikte på förmånsbaserade planer. I en förmånsbaserad plan är pensionsförmånen bestämd i förväg

varför kostnaden för trygghandlet utgör ett riskmoment för den som utfäst förmånen.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 83, ett överklagat förhandsbesked, gjort bedömningen att Svenska Kyrkans pensionsplan PFA 2000 inte utgör en allmän pensionsplan enligt TrL. Enligt Skatteverkets bedömning är inte heller den kommunala pensionsplanen KollektivAvtalad Pension (KAP-KL) en allmän pensionsplan enligt TrL (Skatteverket 2008-10-23, dnr 131 583863-08/111).

**Allmän pensionsplan
– skatterättslig
definition**

En skatterättslig definition av allmän pensionsplan finns i 58 kap. 20 § IL. Den har som utgångspunkt allmän pensionsplan enligt TrL men har utvidgats för att omfatta flera pensionsutfästelser än vad som avses i TrL. Den skatterättsliga definitionen inbegriper också

- pensionsutfästelser som ryms inom vad som enligt en allmän pensionsplan är sedvanligt inom branschen för arbetare med motsvarande uppgifter, dock när det gäller utfästelser som tryggas genom avsättning i balansräkningen bara i förening med kreditförsäkring,
- pensionsutfästelser för vilka det har tecknats kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, och
- pensionsutfästelser i enlighet med pensionsavtal som har godkänts på arbetstagarsidan av sådan organisation som enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) anses som central arbetstagarorganisation.

Utvidgningen av det skatterättsliga begreppet allmän pensionsplan har skett successivt i takt med ändringar i avdragsreglerna. Den senaste justeringen (sista strecksatsen) uppges i prop. 1997/98:146 s. 78 ha skett för att säkerställa att även avgiftsbaserade pensionsplaner innefattas. I en avgiftsbaserad pensionsplan är avgiftens storlek bestämd medan förmånsnivån är okänd, vilket medför ett riskmoment för den som erhållit pensionslöftet. I det skatterättsliga begreppet allmän pensionsplan ingår således också ”ryms-inom-fall”, kommunala och statliga pensionsavtal, liksom avtal som ingås mellan arbetsgivare och en i MBL:s mening central arbetstagarorganisation. Exempel på de senare avtalen är den avgiftsbaserade planen Avtalspension SAF/LO och PFA 98 för kommuner samt den nya ITP-planen som har trätt i kraft den 1 juli 2007 och gäller för tjänstemän födda 1979 och senare.

Begreppet allmän pensionsplan har inte längre någon central roll för avdragsrätten. Även de alternativa pensionslösningarna inom den gamla ITP-planen, de s.k. tio-taggarlösningarna, omfattas numera av avdragsreglerna. Begreppet allmän pensionsplan har dock fortfarande viss betydelse. Det finns t.ex. kopplingar till allmän pensionsplan vad gäller utbetalningsvillkor för ålderspension (58 kap. 11 § IL). Begreppet har också betydelse för avdragsrätten för kostnadsutjämning (se avsnitt 11.4).

Pensionsutfästelse Med pensionsutfästelse avses en av arbetsgivaren gjord utfästelse till anställd eller tidigare anställd person eller efterlevande till sådan anställd och som omfattar ett löfte om ålders-, sjuk- eller efterlevandepension. Pensionsutfästelse följer antingen av kollektivavtal eller av individuella pensionsavtal. Något civilrättsligt krav på hur en pensionsutfästelse ska vara utformad finns inte. Ett löfte om pension kan alltså vara muntligt. Utan ett skriftligt avtal kan det dock i vissa lägen vara svårare att hävda avdragsrätt. Det kan t.ex. gälla individuella pensionsutfästelser som tryggas på annat sätt än genom köp av tjänstepensionsförsäkring. Att den utfästa pensionen uppfyller IL:s kvalitativa krav i 58 kap. finns då inte dokumenterat. Med pensionsutfästelse likställs bland annat pensionsavtal, anställningsavtal eller anställningskontrakt som innehåller bestämmelser om pensionsförmåner.

Oantastbar eller antastbar pensionsutfästelse En utfästelse om pension innebär i normalfallet att den anställda fortlöpande (linjärt) intjänar en fordran på framtida pension. För att avdrag ska medges för att trygga upplupen del av utfäst pension till anställd, tidigare anställd eller efterlevande till anställd fordras genom kopplingen i IL till TrL att utfästelsen är oantastbar, dvs. att utfästelsen inte är förknippad med några villkor (se avsnitt 11.3). Detta innebär att den anställda har rätt till intjänad pension oavsett om han slutar sin anställning eller tar annan anställning före uppnådd pensionsålder. Den anställda ska i sådant fall erhålla ett fribrev av arbetsgivaren som avser hos denne intjänad pensionsrätt (se kantrubrik Fribrev nedan).

För pensionsutfästelser som lämnats senast den 31 december 1966 och som inte är förenade med fribrev, dvs. antastbara löften, och för vilka avdrag medgavs vid ikraftträdande av TrL den 1 mars 1968 (1969 års taxering) enligt övergångsbestämmelser till denna och till dåvarande KL, gäller att dessa medför rätt till avdrag även framdeles (43 § ILP avseende 28 kap. IL). Beträffande dessa löften gäller vid beräkning av arbetsgivarens

pensionsreserv enligt TrL och vid beräkning av upplupen del av utfäst pension som tryggas av pensionsstiftelse att hänsyn även tas till sådant utfäst tillägg som föranleds av levnads-kostnadernas ökning fram till beräkningstidpunkten.

Bestämmande inflytande enligt TrL

Till grund för bedömningen av om en person har bestämmande inflytande över ett företag läggs personens eget samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier eller andelar (5 § andra stycket TrL). Observera att TrL:s närståendekrets skiljer sig från IL:s definition i 2 kap. 22 §.

Pensionsborgenär eller pensionsgäldenär

Den som erhållit ett pensionslöfte (i regel den anställde) är pensionsborgenär, dvs. den som innehar en fordran på pensionsrätt. Den som lämnat pensionslöftet (arbetsgivaren) är pensionsgäldenär, dvs. den som står i skuld för pensionslöftet.

Destinatär

Destinatär är en person som kan komma att omfattas av pensionslöftet, t.ex. den anställde som erhållit löftet eller någon efterlevande till den anställde.

Fribrev

Med fribrev avses vid en viss tidpunkt upplupen del av en intjänad, från arbetsgivare utfäst, ovillkorad pensionsförmån som ska betalas ut vid uppnådd pensionsålder.

Kapitalvärde

Genom en kapitalisering av ett fribrev beräknas pensionsförmånens kapitalvärde. Denna beräkning sker enligt försäkringstekniska grunder fastställda av Finansinspektionen (FI) utifrån bestämmelser i TrL. Fr.o.m. den 1 januari 2008 gäller nya föreskrifter om försäkringstekniska grunder. De nya trygghandgrunderna finns i FFFS 2007:24 (vissa ändringar i FFFS 2007:31).

Pensionsreserv

Enligt 6 § TrL avses med arbetsgivarens pensionsreserv kapitalvärden för samtliga pensionsutfästelser som företaget lämnat. Begreppet pensionsreserv används även i IL. I förarbetena till IL (prop. 1999/2000, del 2 s. 357) sägs i bakgrundsbeskrivningen till 28 kap. att termer och uttryck i IL bygger på termer och uttryck som används i TrL. Skatterättsligt är pensionsreserven ett tak för avdragsrätt när det gäller avsättning i balansräkning och överföring till pensionsstiftelse.

Temporär och livsvarig pension

Pension kan vara temporär eller livsvarig. Livsvarig pension betalas ut så länge den pensionsberättigade lever. Temporär pension betalas ut under viss tid och upphör när denna tidsperiod gått tillända eller tidigare om den pensionsberättigade dör dessförinnan. Det är vanligt att temporär pension börjar

betalas ut före 65 års ålder (tidigast från 55 år) och upphör vid 65 års ålder.

**Pensions-
medförande lön**

I de flesta kollektivavtalade pensionsplaner som är förmånsbaserade, exempelvis den gamla ITP-planen, och även i avgiftsbaserade pensionsplaner finns bestämmelser om pensionsmedförande lön. Med pensionsmedförande lön avses lön, förmån eller annan ersättning som pensionsförmånen är beroende av. I pensionsmedförande lön enligt den gamla ITP-planen ingår t.ex. inte subventionerad lunch eller bilförmån. Övertidsersättning är inte heller pensionsmedförande. Fr.o.m. den 1 juli 2007 gäller en ny ITP-plan. Enligt den omfattas de anställda antingen av en avgiftsbestämd ITP 1, eller av en förmånsbestämd ITP 2 (och ITPK). Enligt huvudregeln avgör födelseåret vilken plan den anställde omfattas av (undantag finns). Den nya avgiftsbestämda ålderspensionen (ITP 1), gäller för tjänstemän födda 1979 eller senare. I den nya ITP-planen utgörs pensionsmedförande lön av kontant utbetald bruttolön. Kostnadsersättningar (skattefria eller skattepliktiga) medräknas inte.

Sjukpenning från försäkringskassan utgör inte lön från arbetsgivaren och räknas därmed inte in i pensionsmedförande lön, även om ersättningen har sin grund i tjänsteinkomsten.

**Intjänandetid
och intjänande-
tidsfaktor**

Med intjänandetid avses den tjänstetid en anställd har på sig att tjäna in det lämnade pensionslöftet. Med uttrycket ”full intjänandetid” avses enligt 28 kap. 11 § IL full intjänandetid enligt pensionsavtalet, förutsatt att pensionsavtalet innehåller ett krav på minst 30-årigt intjänande och ett fortsatt intjänande under anställning fram till den avtalade pensionsåldern. Om pensionsavtalet inte uppfyller dessa krav eller om pensionsavtalet saknar bestämmelser om intjänandetid avses med full intjänandetid tiden fram till den avtalade pensionstidpunkten, dock minst 30 år. Med intjänandetidsfaktor avses t.o.m. beräkningstidpunkten (beskattningsåret) ihopsamlad tjänstetid i förhållande till intjänandetid (se också avsnitt 11.3.4).

Direktpension

Med uttrycket direktpension avses normalt pension som arbetsgivaren betalar ut till en anställd och som inte har tryggats genom avsättning i balansräkningen, genom överföring till pensionsstiftelse eller genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse. Direktpension betalas vanligen ut till personer med bestämmande inflytande eller deras närstående och till vissa anställda som på grund av sin tjänsteställning och befattning inte

omfattas av någon kollektivavtalad allmän pensionsplan (s.k. frikretsare) samt till andra personer som en form av pension utöver föreliggande pensionsavtal. När det gäller avdrag för utbetalningar av direktpension finns inga *uttryckliga* kvalitativa eller kvantitativa regler i IL. Direktpension faller således in under de allmänna bestämmelserna om kostnader i näringsverksamhet (16 kap. 1 § IL). Det är vanligt att direktpension överstiger de beloppsramar som framgår av de kvantitativa reglerna i 28 kap. IL. Det bör dock poängteras att pension betalas ut direkt från arbetsgivaren även om arbetsgivaren tryggt pensionsutfästelsen genom avsättning i balansräkningen eller genom överföring till pensionsstiftelse/utländskt tjänstepensionsinstitut. Också sådan pension omfattas av allmänna avdragsbestämmelser trots att avdrag kan ha medgetts vid trygandet enligt bestämmelserna i 28 kap. IL.

Arbetstagare eller uppdragstagare

I 28 kap. 3 § IL sägs att arbetsgivares tryggnad av utfästelse om pension till en arbetstagare ska dras av som kostnad i den utsträckning som anges i de följande bestämmelserna. Begreppet arbetstagare definieras inte i IL. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2001 not. 164 tagit ställning till om en arbetande styrelseordförande ska anses vara uppdragstagare eller arbetstagare. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade följande.

”Inom skatterätten kan det vara oklart när uttrycken arbetsgivare och arbetstagare eller anställd används i en bestämmelse om denna är tillämplig också i fråga om uppdrag och uppdragstagare (jfr SOU 1999:94 s. 65–70). Vad gäller bestämmelserna om arbetsgivares avdrag för kostnader för tryggnad av pension synes det emellertid – med hänsyn till bestämmelsernas bakgrund och utformning – stå klart att de inte är avsedda att omfatta pension till uppdragstagare. Som Skatterättsnämnden konstaterat finns det inom inkomstskatterätten inte någon självständig definition av arbetsgivarrespektive arbetstagarbegreppet. En sådan finns däremot i 1 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) enligt vilken uttrycken avser den som betalar ut respektive tar emot ersättning för arbete. Denna definition, som alltså omfattar även ersättningar till självständiga näringsidkare, är uppenbarligen alltför vidsträckt för att kunna tillämpas vid inkomstbeskattningen. I stället får vad som kan betecknas som ett mer allmänt vedertaget arbetstagarbegrepp användas där olika inslag i avtalsförhål-

landet värderas (jfr SOU 1993:32 s. 227–228). Enligt Regeringsrättens bedömning måste generellt sett styrelseledamöter inklusive styrelsens ordförande, i denna sin egenskap anses som uppdragstagare.”

I det fall som prövades var dock förhållandena för styrelseordföranden sådana att han ansågs vara arbetstagare, varför arbetsgivaren var berättigad till avdrag för ifrågavarande pensionskostnad.

I RÅ 2005 ref. 68 har Högsta förvaltningsdomstolen fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden i vilket nämnden hänvisat till Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2001 not. 164 och ansett att en styrelseordförande är en uppdragstagare. Den slutsats man kan dra av de båda rättsfallen är att styrelseledamöter i aktiebolag och dylikt normalt ska anses som uppdragstagare. Om det är fråga om en s.k. arbetande styrelseordförande bör denne i stället normalt anses som arbetstagare. Det bör uppmärksammas att frågan om en styrelseledamot ska anses som uppdragstagare eller arbetstagare inte påverkar skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

11.3 Avdrag för tryggnad av pensionsutfästelser

Villkor för avdragsrätt

För att avdrag för tryggnadskostnader för lämnad pensionsutfästelse ska komma i fråga krävs enligt 28 kap. 2 § IL att utfästelsen uppfyller de kvalitativa villkor som i 58 kap. IL ställs på en pensionsförsäkring.

För avdrag krävs dessutom att de kvantitativa villkoren i 28 kap. IL är uppfyllda. Dessa villkor innebär att pensionskostnad som överstiger angivna beloppsramor inte är avdragsgill. Avdragsutrymmet beräknas per anställd vid tillämpning av både huvud- och kompletteringsregel. Någon kvittning mellan olika anställdas kostnader över och under det uppkomna avdragstaket får inte ske. Inte heller får utjämning av pensionskostnader ske mellan företag inom en koncern.

I KRNS 2004-10-07, mål nr 5031-02, har ett bolag, som tillsammans med sitt moderbolag ingått ett avtal om solidariskt betalningsansvar för förpliktelser gentemot en arbetstagare, inte fått avdrag för pensionskostnader då avtal om pensionsutfästelse enbart ingåtts mellan arbetstagaren och moderbolaget.

Utöver reglerna i IL gäller genom hänvisning till TrL parallellt vissa kvalitativa regler i TrL som avser avsättning i balansräkning och överföring till pensionsstiftelse. Kvalitativa bestämmelser om pensionsmedförande lön, intjänandetid m.m. finns även i de kollektivavtalade förmåns- eller avgiftsbaserade pensionsplaner som en arbetsgivare är ansluten till och tillämpar.

11.3.1 Tryggandeformer

En arbetsgivares pensionsutfästelser till anställda kan enligt 28 kap. 3 § IL tryggas med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen på något av följande sätt.

1. betalning av premie för pensionsförsäkring (även betalningar till utländska tjänstepensionsinstitut enligt vissa avtal om tjänstepension omfattas)
2. avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring, kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti
3. överföring till pensionsstiftelse enligt TrL
4. överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som enligt 39 kap. 13 c § IL likställs med pensionsstiftelse enligt TrL.

Utländska tjänstepensions- institut

Begreppet utländskt tjänstepensionsinstitut definieras i 39 kap. 13 a § IL. Med utländskt tjänstepensionsinstitut avses ett institut som hör hemma i en utländsk stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Tryggande av pensionsutfästelser genom betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut är avdragsgillt om avtalet om tjänstepension är jämförbart med pensionsförsäkring (ingår i p. 1 ovan). Enligt 28 kap. 2 § andra stycket IL ska betalning enligt ett sådant avtal om tjänstepension behandlas som betalning av premie för pensionsförsäkring. Betalningen omfattas därmed av avdragsrätt för sådana premier. Detta gäller endast under förutsättning att avtalet uppfyller de villkor som anges i 58 kap. 1 a § IL.

I prop. 2005/06:22 anges bl.a. följande när det gäller vilka avtal om tjänstepension som kan anses jämförbara med försäkring (s. 53).

”När det gäller att avgöra vilka avtal som kan anses jämförbara med försäkring kan ledning sökas i reglerna i försäkringsrörelselagstiftningen och försäkringsrätten. En allmän utgångspunkt för bedömningen bör vara om avtalet om tjänstepension varit en försäkring, om avtalet hade ingåtts med en svensk försäkringsgivare, så bör också tjänstepensionsavtalet anses jämförbar med en försäkring. Oftast bör också ett tjänstepensionsavtal anses jämförbart med en försäkring, om avtalet anses vara en försäkring enligt lagstiftningen i institutets hemland.”

Av prop. 2005/06:22 s. 53 framgår att utgångspunkten för bedömningen av vilka tjänstepensionsinstitut som kan likställas med pensionsstiftelse bör vara att tjänstepensionsavtalet reglerar de centrala förmögenhetsrättsliga frågorna på motsvarande sätt som TrL. De regler i TrL som är av mer associationsrättslig natur är i detta sammanhang av underordnad betydelse. I förarbetena nämns också ett antal frågor som i avtalet bör regleras på samma sätt som i TrL för att det utländska pensionsinstitutet ska kunna likställas med en svensk pensionsstiftelse. Bl.a. ska institutets ändamål uteslutande vara att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. Institutet får inte utfästa pension eller betala ut pension under andra villkor än vad som följer av TrL. Arbetsgivaren ska kunna få ersättning från institutet för pensioner som betalats och andra utgifter i samband med anställdas pensionering. Även en eventuell avveckling av institutet bör vara reglerad på samma sätt som avveckling av pensionsstiftelse enligt TrL. Enligt 28 kap. 12 a § IL ska bestämmelserna i 28 kap. 13, 17, 21, 23 och 24 §§ IL även tillämpas i fråga om överföringar till sådana tjänstepensionspensionsinstitut som kan likställas med pensionsstiftelse. I 28 kap. 12 b § IL finns en avskattningsregel. Regeln innebär att tjänstepensionsinstitutets behållning som är hänförlig till tjänstepensionsavtalet ska tas upp till beskattning hos arbetsgivaren om avtalet ändras så att det utländska institutet inte längre kan likställas med en svensk pensionsstiftelse. Detta gäller dock inte om institutet tryggar upplupen del av pensionsutfästelsen genom köp av pensionsförsäkring enligt reglerna i 25 § TrL.

Begreppet tryggande

Med tryggandeformer avses fortsättningsvis endast de former för att säkerställa pensionsutfästelser som medför avdragsrätt. Att säkerställa pensionsutfästelser t.ex. genom köp av kapital-

försäkring som pantförskrivs för den anställde omfattas därmed inte av begreppet.

En arbetsgivare kan fritt välja tryggandeform för de anställda och också kombinera olika tryggandeformer för en och samma anställd om inte pensionsutfästelsen, t.ex. den av företaget tillämpade pensionsplanen, föreskriver något annat.

För en arbetsgivare som inte har tecknat kollektivavtalad pensionsplan finns inte något krav i TrL på tryggnad av pensionsutfästelser. Således kan en arbetsgivare utfästa pension till sina anställda utan att trygga eller säkerställa pensionsutfästelserna.

Vanligen säkerställer dock arbetsgivaren sina pensionsutfästelser i någon tryggandeform enligt 28 kap. 3 § IL eller genom inköp av kapitalförsäkring, som pantsätts som säkerhet för pensionslöftet. Om pensionsutfästelsen säkerställs på annat sätt än enligt 28 kap. 3 § IL, t.ex. genom inköp av en kapitalförsäkring, är premien för kapitalförsäkringen inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Tjänstepensionsförsäkring

Med tjänstepensionsförsäkring avses en pensionsförsäkring som har samband med tjänst och som den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att betala samtliga premier för. Arbetsgivaren eller den anställde kan äga försäkringen (58 kap. 7 och 9 §§ IL). Samtliga pensionsförmåner kan tryggas genom en tjänstepensionsförsäkring.

**Fondförsäkring/
depåförsäkring**

En tjänstepensionsförsäkring kan vara en traditionell försäkring/s.k. depåförsäkring eller en fondförsäkring (unit-linked). I en traditionell pensionsförsäkring garanterar försäkringsgivaren normalt pensionsbelopp i förväg och det är försäkringsgivaren som bestämmer hur försäkringskapitalet ska placeras. I en fondförsäkring och i en depåförsäkring garanterar försäkringsgivaren normalt inga belopp. För en fondförsäkring gäller att försäkringstagaren själv eller förmånstagaren (den anställde) bestämmer hur försäkringskapitalet ska placeras och står därigenom normalt också risken för försäkringskapitalets utveckling; samma gäller vanligtvis också för en depåförsäkring. I en fondförsäkring kan kapitalet placeras enbart i investeringsfonder, medan placeringsmöjligheterna i en depåförsäkring är något vidare och omfattar även enskilda aktier och vissa andra värdepapper. Har arbetsgivaren inte lämnat någon annan pensionsutfästelse till den anställde än en avgiftsbaserad utfästelse där tryggnad sker i en fond- eller depåförsäkring, garanterar inte heller arbetsgivaren något bestämt utfallande pensionsbelopp.

Utländsk försäkring

Som pensionsförsäkring anses numera även en försäkring som tecknats i en försäkringsrörelse som bedrivs från ett fast driftställe i en annan stat inom EES än Sverige. Som förutsättning gäller att försäkringen uppfyller samtliga kvalitativa krav som i 58 kap. IL ställs på en pensionsförsäkring.

Utländsk pensionsförsäkring som uppfyller villkoren i 58 kap. 5 § IL kan i vissa fall anses utgöra tjänstepensionsförsäkring (Skatteverket 2007-06-21, dnr 131 287635-07/111). Därutöver kan Skatteverket medge dispens för utländsk pensionsförsäkring att anses som tjänstepensionsförsäkring (58 kap. 5 § tredje stycket IL).

Pensionsförsäkringspremier på löneskulder

I en dom från Högsta förvaltningsdomstolen, RÅ 2007 not. 98, ett överklagat förhandsbesked, har frågan om avdragsrätt för en avsättning för ITP-avgifter på semesterlöneskulden prövats. Högsta förvaltningsdomstolen har gjort bedömningen att avdrag inte kan medges med följande motivering.

”Av 28 kap. 3 § IL framgår att förutsättning för att en arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension skall dras av som kostnad är att tryggandet sker på något av de sätt som anges där, t.ex. genom betalning av premie för pensionsförsäkring. Bolagets avsättning grundar alltså inte i sig någon rätt till avdrag.”

Med anledning av domen har Skatteverket gjort bedömningen att en avsättning enligt god redovisningssed för framtida pensionsförsäkringspremier som beräknas på löneskulder inte grundar rätt till avdrag eftersom kravet i 28 kap. 3 § IL på tryggande inte är uppfyllt (Skatteverket 2008-06-27, dnr 131 409594-08/111).

Senaste dag för inbetalning av försäkringspremie

Frågan om senaste dag för betalning av pensionsförsäkringspremie för att avdrag ska medges för ett visst beskattningsår har varit föremål för prövning hos Högsta förvaltningsdomstolen i ett antal domar, RÅ 1969 Fi 794, RÅ 1974 A 117, RÅ 1977 ref. 41 (=1977 1:14), RÅ 1980 1:4.

Frågan har även varit föremål för prövning i RÅ 2002 not. 212 (Vara-domen). Det är dock osäkert om utfallet i målet kan anses innebära någon ändring av rättsläget beträffande betalningstidpunkten i avdragshänseende. Målet gäller beskattningsunderlaget för SLP för ett subjekt som inte är inkomstskattskyldigt (en kommun). Högsta förvaltningsdomstolen har i domen gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden och

ansett, med hänvisning till uttalanden i förarbetena till SLP, att endast pensionsförsäkringar som betalats under beskattningsåret ska ingå i beskattningsunderlaget för SLP. Enligt Skatteverkets uppfattning framgår emellertid inte av domen att Högsta förvaltningsdomstolen ansett att tidigare praxis (se ovan) inte längre gäller för skattesubjekt som är skyldiga till inkomstskatt och som redovisar inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Se även Skatteverket 2006-02-23, dnr 131 71291-06/111.

Skatteverket har i en skrivelse 2008-06-27, dnr 131 409602-08/111, utvecklat verkets syn på tidpunkten för avdrag för arbetsgivares tryggnad av pensionsutfästelse till arbetstagare genom betalning av premie för pensionsförsäkring. En arbetsgivare ska i normalfallet medges avdrag för tryggnad av pension genom pensionsförsäkring det beskattningsår då premien betalas. Således ska avdrag för en reservering för en före utgången av beskattningsåret debiterad förnyelsepremie till en tidigare tecknad terminsbetald pensionsförsäkring, där premien förfaller till betalning efter utgången av beskattningsåret, inte medges för ett tidigare beskattningsår än det år premien betalas, även om det skulle följa av god redovisningssed att kostnadsföra premien vid en tidigare tidpunkt. Avdrag ska dock medges för en reservering för engångspremie till en pensionsförsäkring som arbetsgivaren före utgången av beskattningsåret har utfäst sig att köpa, om försäkringsavtalet tecknas och premien betalas senast vid den tidpunkt arbetsgivaren har att lämna inkomstdeklaration. Detsamma gäller för en reservering för en första premie till en terminsbetald pensionsförsäkring som arbetsgivaren före utgången av beskattningsåret har utfäst sig att köpa.

I ställningstagandet tas inte upp frågan om avdrag ska medges för en avsättning i balansräkningen för en engångspremie som arbetsgivaren före utgången av beskattningsåret utfäster sig att betala till en tidigare tecknad pensionsförsäkring. Enbart den omständigheten att det rent formellt inte tecknas ett nytt försäkringsavtal utan det i stället fattas ett beslut under beskattningsåret om att utöka en redan existerande pensionsförsäkring bör enligt Skatteverkets uppfattning inte utgöra ett hinder för att avdrag ska medges för avsättningen, förutsatt att försäkringspremien betalas senast vid den tidpunkt inkomstdeklarationen ska lämnas.

Sammanfattningsvis gäller således att avdrag medges för reservering för en engångspremie till en tjänstepensionsförsäkring

och första premie till en terminsbetald tjänstepensionsförsäkring om:

- bindande pensionsutfästelse lämnats av arbetsgivaren och mottagits av arbetstagaren under räkenskapsåret.
- ansökan om försäkring getts in till försäkringsföretaget och försäkringspremien erlagts senast vid ordinarie deklARATIONSTIDPUNKT eller vid anstånd senast anståndsdagen.

11.3.2 Avsättning i balansräkningen

Med avsättning i balansräkningen avses enligt 28 kap. 4 § IL en särskild redovisning av pensionsutfästelse enligt TrL under rubriken Avsatt till pensioner eller i en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Möjligheten att trygga pensionsutfästelse i balansräkningen på konto Avsatt till pensioner tillkom genom TrL som trädde i kraft den 1 mars 1968 och tillämpades första gången vid 1969 års taxering. Alla arbetsgivare, oavsett företagsform, får enligt 5 § första stycket TrL i balansräkningen skuldföra pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan som den definieras i TrL. I 5 § andra stycket TrL anges därutöver att aktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag, ekonomiska föreningar och sparbanker får skuldföra även upplupen del av pensionsutfästelser som inte omfattas av allmän pensionsplan (jfr RÅ 2001 not. 166). För arbetstagare med bestämmande inflytande och sådan arbetstagares efterlevande, får skuldföring under den tid inflytandet består endast ske för pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan. Vid bedömning av bestämmande inflytande gäller TrL:s regler (se avsnitt 11.2 Uttryck och termer).

En arbetsgivare som omfattas av någon av årsredovisningslagarna och redovisar pensionsåtagande i balansräkningen ska i stället för att redovisa skuld på konto ”Avsatt till pensioner” redovisa motsvarande belopp som delpost under rubriken ”Avsättningar till pensioner och liknande förpliktelser” (8 a § TrL). Vad som sägs i 5 § andra stycket samt 7 och 8 §§ TrL om posten Avsatt till pensioner gäller även beträffande en sådan delpost.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 133 uttalat att reglerna är dispositiva. Arbetsgivare kan således välja att redovisa pensionsskulder under rubriken Avsatt till pensioner enligt TrL, eller, om någon av årsredovisningslagarna tillämpas, som delpost under huvudrubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, eller att redovisa skulder

alternativt avsättningar under annan rubrik än de som framgår av TrL. För skattemässigt avdrag krävs dock en redovisning enligt TrL.

I RÅ 2004 not. 136 har Högsta förvaltningsdomstolen förklarat, att pensionsutfästelse till en person med bestämmande inflytande, som inte omfattas av allmän pensionsplan, inte kan skuldföras på sätt som avses i TrL.

För att avdrag för avsättning i balansräkningen ska kunna medges krävs, förutom att redovisningen skett enligt TrL, även att en kreditförsäkring erhållits av PRI Pensionsgaranti – se också kantrubrik ”PRI-modellen” nedan – eller att avsättningen är förenad med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti.

Ökning av konto

Avdrag för avsättning i balansräkningen medges i takt med att pensionen tjänas in. Avdrag medges enligt 28 kap. 14 § andra stycket IL högst med belopp som motsvarar ökningen av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser från det föregående beskattningsårets utgång till beskattningsårets utgång. När det gäller ITP motsvarar den skuld som finns på kontot kapitalvärdet av intjänade pensionsrätter samt i vissa fall tillkommande värdesäkringsmedel (s.k. överräntefonden inom ITP-planen prop. 1975/76:31 s. 134). Beräkningen görs av PRI Pensionsgaranti (se också kantrubrik ”PRI-modellen” nedan).

Pensionsskulden beräknas efter försäkringstekniska grunder fastställda av Finansinspektionen (3 § TrL).

Kreditförsäkring

Allmänna pensionsplaner enligt TrL kräver att pensionsutfästelserna ska tryggas. Avsättning i balansräkning enligt TrL kräver kreditförsäkring eller annan likvärdig anordning (4 § TrL). Enda försäkringsbolag som för närvarande ger kreditförsäkring av pensionsutfästelser är PRI Pensionsgaranti. Bolaget har som huvuduppgift att kreditförsäkra pensionskulden för kontoförda ålderspensioner enligt ITP-planen. Normalpremien för försäkringen år 2010 är 0,3 % av pensionskulden vid årets ingång exklusive avgifter till PRI Pensionsgaranti (se nedan). Kreditförsäkringsavgiften utgör en vid inkomsttaxeringen avdragsgill kostnad. Kreditförsäkring beviljas i regel endast juridiska personer. Aktiebolag, handels- och kommanditbolag samt ekonomiska föreningar är i praktiken de enda som kan kreditförsäkra en pensionsskuld. Med kreditförsäkring jämställs i skatterätten de fall där staten eller kommunen har ställt borgen för kontoförda pensionskostnader

i samband med bolagisering av statlig eller kommunal verksamhet, eller fall där liknande garanti har ställts.

PRI-modellen

När det gäller ITP kan arbetsgivaren välja att tillämpa den s.k. PRI-modellen för att trygga vissa pensionsförmåner i stället för att betala in pensionsavgift till Alecta. PRI Pensionsgaranti har till uppgift att fortlöpande beräkna och registrera de anställdas pensionsförmåner och beräkna arbetsgivarens pensionssskuld. När den anställda uppnår pensionsåldern börjar pensionen betalas ut. Betalningen sker av PRI Pensionsgaranti för arbetsgivarens räkning. Pension som betalas ut faktureras sedan arbetsgivaren eftersom det är arbetsgivaren som ska stå för pensionskostnaden. Pensionen utgör en avdragsgill personalkostnad för arbetsgivaren. Tekniska avgifter samt administrations- och driftkostnadsavgifter som debiteras arbetsgivaren av PRI Pensionsgaranti utgör, enligt Skatteverkets uppfattning, inte pensionskostnader.

Fr.o.m. den 1 januari 2010 har Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt, och PRI Pensionstjänst AB, gått samman. I samband med detta har firmanamnet ändrats till Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt (PRI Pensionsgaranti).

11.3.3 Huvudregeln

Enligt 28 kap. 5 § IL ska tryggande av pensionsutfästelser som avses i 28 kap. 3 § IL dras av som kostnad. Avdraget får dock inte överstiga 35 % av lönen och inte heller 10 prisbasbelopp.

För att erhålla avdrag krävs ett anställningsförhållande under beskattningsåret. Detta framgår inte direkt av lagtexten men inbegrips enligt Skatteverket i ordet arbetstagare i 28 kap. 3 § IL. Även ett uttalande i prop. 1998/99:16 s. 15–16 antyder att de gällande avdragsreglerna förutsätter ett anställningsförhållande under beskattningsåret. Propositionen handlar om avdragsregler vid byte av tryggandeform men uttalandet berör de grundläggande avdragsreglernas koppling till ett anställningsförhållande och lön (se även RÅ 2001 not. 164).

Beloppsbegränsningen enligt huvudregeln gäller den faktiska pensionskostnaden per anställd. Eventuellt outnyttjat avdragsutrymme för en anställd får inte användas för ett avdrag överstigande beloppsbegränsningen för en annan anställd. Avdraget, som är en kostnadsschablon, innefattar kostnader för samtliga av arbetsgivaren lämnade pensionsutfästelser till den anställda. Begränsningen omfattar därmed även kostnaden för

en premiebefrielseförsäkring eftersom denna hänförs till samma slags försäkring som huvudförsäkringen (58 kap. 3 § IL).

Lön

Arbetsgivaren får fritt välja att använda lönen under företagets beskattningsår eller lönen under det föregående beskattningsåret som grund för avdraget, oavsett beskattningsårets längd. Högsta pensionsmedförande lön utgör ca 30 prisbasbelopp för en anställd (eftersom avdraget begränsats till 10 prisbasbelopp).

Med *lön* avses all pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal. I lön ingår alla löneförmåner, som omfattas av det pensionsavtal som upprättats mellan arbetsgivare och arbetstagare. Utgångspunkten är lönen som betalas ut och andra förmåner. Detta innebär bl.a. att även en bilförmån får räknas in i lönen om den är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet. Också ersättningar vid tjänstledighet som enligt pensionsavtalet medför rätt till pension får medräknas. I begreppet tjänstledighet ingår i många pensionsplaner sådana ledigheter som semester, studier, föräldraledighet, sjukdom och utlandstjänstgöring m.m. Sjuklön från arbetsgivare räknas inte med i begreppet lön om pensionsförmånen under sjukdomstiden grundas på den fasta lönen. Sjukpenning eller annan ersättning i samband med någon ledighet enligt ovan som betalas ut av försäkringskassan kan inte anses utgöra pensionsgrundande lön från arbetsgivaren.

I prop. 1997/98:146 har inte behandlats vilken avtalad lön som ska gälla när den anställde har haft olika lön under beskattningsåret t.ex. på grund av byte av anställning eller annan liknande omständighet. Enligt Skatteverkets uppfattning bör den avtalade pensionsgrundande aktuella lönen i varje anställning användas vid beräkning av pensionskostnader hos varje arbetsgivare.

Huvudregeln innebär att en arbetsgivare inom ramen för ingånget kollektivavtal kan komplettera den anställdes pensionsskydd genom ytterligare pensionsutfästelse med avdragsrätt inom avdragsutrymmet.

Prisbasbelopp

Med prisbasbelopp avses prisbasbeloppet enligt 1 kap. 6 § första och andra styckena AFL (fr.o.m. 2011, 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken). Prisbasbeloppet för 2009 är 42 800 kr och för 2010 42 400 kr. Vid beräkning av bl.a. familjeskydd från ITPK används det förhöjda prisbasbeloppet som för 2009 uppgår till 43 600 kr och för 2010 till 43 300 kr (1 kap. 6 § tredje stycket AFL; fr.o.m. 2011, 2 kap. 8 § socialförsäkringsbalken). Det förhöjda prisbasbeloppet påverkar också

beräkningen av pensionspoäng i det allmänna pensionsförsäkringssystemet.

Bruttolöneavdrag

Vid en löneförhandling på lokal eller central avtalsnivå eller direkt mellan arbetsgivare och anställd förekommer att ett avtal träffas om en sänkt kontantlön, s.k. bruttolöneavstående, i utbyte mot annan förmån, exempelvis tjänstepension. I den mån den anställde, genom ett sådant avtal med arbetsgivaren, avstår från lön eller andra intjänade ersättningar för att vid en senare tidpunkt få motsvarande ersättningar i annan form beskattas den anställde först vid denna senare tidpunkt. Se RÅ 2002 ref. 83 (kompetenskonto), RÅ 2000 ref. 4 (bonusmålet) samt RÅ 2006 ref. 60 (personaloptioner).

Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår inkomsterna kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Detta innebär vid omförhandlingar av löneförmåner att omförhandlingen måste ske innan den omförhandlade delen av löneförmånerna blivit disponibel för att den nya fördelningen av löneförmånerna ska få läggas till grund för beskattningen (se även under kantrubriken Bonus nedan). Vanligen fastställs löneavstående genom avtal på central eller lokal nivå, men det finns inga hinder för företag att införa sådana bestämmelser i företagets standardanställningsavtal.

Sker ett bruttolöneavstående kan den tidigare lönen inte längre ligga till grund för beräkning av arbetsgivarens avdragsutrymme för trygghande av tjänstepension om inte den förmån lönen växlats till är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet, även om arbetsgivaren och i förekommande fall den valda försäkringsgivaren godtar ett sådant förfarande. Det förekommer emellertid att arbetsgivare till försäkringsgivaren anmäler bruttolönen före det s.k. bruttolöneavdraget som ett löneunderlag för beräkning av pensionsförmån och premier, trots att en del av den kontanta lönen växlats till någon annan form av löneförmån. Arbetsgivaren betalar sedan premier på grundval av denna anmälda lön även om den förmån, mot vilken en del av lönen bytts ut, inte ingår i den pensionsmedförande lönen enligt tillämpat pensionsavtal. I ett sådant fall kan inte avdrag medges för hela trygghandekostnaden även om kostnaden är lägre än takbeloppet enligt huvud- eller kompletteringsregeln.

Så kan till exempel vara fallet vid löneväxling mot tjänstepension vid anslutning till ITP-planen. Förmån av tjänstepen-

sion ingår inte i pensionsmedförande lön enligt ITP-avtalet. RÅ 2006 not. 200, ett överklagat förhandsbesked, gäller just ett fall av sådan löneväxling. Enligt Skatterättsnämnden innebär ITP-planen att endast den del av ersättningen som motsvarar den överenskomna lönen efter löneväxling ska beaktas vid beräkningen av den pensionsmedförande lönen. Avdrag för tryggnadskostnaden får därmed inte beräknas på den del av inbetalningen till försäkringsgivaren som överstiger detta belopp. Av motiveringen framgår följande.

”ITP-planen innebär att vid beräkningen av den pensionsmedförande lönen skall enbart den del av ersättningen från X AB som motsvarar den överenskomna lönen efter löneväxling anses ingå i den aktuella fasta lönen. I planens uppräknade förmåner ingår inte ersättningar i form av betalning av premie för pensionsförsäkring. Underlaget för pensionsgrundande ersättning enligt avtalet skall därför utgöras av den anställdes lön efter löneväxling. X AB kan därför inte beräkna pensionsavdraget på den del av inbetalningen till Alecta som överstiger detta belopp.”

Högsta förvaltningsdomstolen instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Lönebegreppet i ITP 2, den förmånsbestämda ålderspensionen för anställda födda 1978 eller tidigare, är numera ändrat. I en nyttillkommen p. 3.1.1 anges följande.

”Arbetsgivaren har rätt att även låta sådan lön som är pensionsmedförande enligt övriga bestämmelser i p. 3 men som tjänstemannen avstått från för erhållande av annan förmån ingå i den pensionsmedförande lönen. Detsamma gäller när överenskommelse träffats om delpensionslösningen.”

Bonus

Även när det gäller anställningsförmåner i form av bonus m.m. avtalar arbetsgivare och anställd om när förmånen ska vara tillgänglig för lyftning och i vilken form denna ska utgå, exempelvis som kontant lön eller som tjänstepension eller någon annan förmån. Således uppkommer också här frågor om kontantprincipens tillämpning och om tidpunkten för avtalets giltighet skatterättsligt. Högsta förvaltningsdomstolen har i dom RÅ 2000 ref. 4 (bonusmålet) gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden som ansett att bonus för en anställd är tillgänglig för lyftning under beskattningsåret efter intjänande-

året först när bonusen är fastställd till sitt belopp och den av arbetsgivaren meddelade utbetalningstiden infaller.

11.3.4 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln i 28 kap. 7–12 §§ IL gör det möjligt att med avdragsrätt trygga pensionsutfästelse utöver de begränsningar som gäller enligt huvudregeln. Kompletteringsregeln får endast tillämpas om pensionskostnaden beror på

- ändring av pensionsavtal eller nytt pensionsavtal vid förtida avgång från anställning (s.k. avtalspension) eller
- otillräckligt tryggade pensionsutfästelser (s.k. köpa-ikappfall).

Med uttrycket otillräckligt tryggande avses pensionsutfästelser som tidigare inte har tryggats fullt ut.

Något hinder finns inte för att tillämpa kompletteringsregeln under flera år om arbetsgivaren inte helt kan köpa i kapp givna pensionslöften samma år. I dessa fall sker en ny avdragsberäkning för varje år.

Enligt 28 kap. 7 § IL ska hela tryggandekostnaden för avtalad pension dras av om inte några begränsningar följer av 28 kap. 8–12 §§ IL. Dessa begränsningar gäller endast ålderspension, vilket innebär att kostnaden för att trygga en skälig efterlevandepension inte omfattas av begränsningarna (se avsnitt 11.3.9).

Begreppen lön, anställning, prisbasbelopp och faktisk pensionskostnad är desamma som vid huvudregeln. Dock påverkas inte den pensionsgrundande lön som ska ligga till grund för beräkning av avdragsutrymmet enligt kompletteringsregeln av beskattningsårets längd.

Kostnaden för tryggande av ålderspension får vid 2011 års taxering inte överstiga ett belopp som svarar mot arbetsgivarens kostnad för att trygga ålderspension motsvarande förmånsnivåer enligt följande tabell.

Ålderspension i % av lön

Lön i kr	mellan 55 och 65 års ålder	fr.o.m. 65 års ålder
–318 000	80	20
318 001–848 000	70	70
848 001–1 272 000	40	40

Lagtextens utformning innebär att utrymmesberäkningen för pension fr.o.m. 65 års ålder utgår från en livsvarig pension från den avtalade tidpunkten, även om löftet avser en temporär pension. En utrymmesberäkning för pensionslöfte före 65 års ålder utgår dock från den tid som faktiskt avtalats. Observera att någon rullning av pensionsförmåner mellan intervallen före och efter 65 år för att skapa ytterligare avdragsutrymme inte är tillåten. Eventuellt outnyttjat utrymme i ett åldersintervall får alltså inte användas för att ”övertrygga” pension i ett annat åldersintervall.

ITP-K egenpension i ITP-planen och motsvarande i andra pensionsplaner bör få hänföras till den livsvariga pensionsförmånen från 65 års ålder. Slutbetalning inom ITP-planen ska ingå i de beloppsbegränsningar som finns i kompletteringsregeln.

Vid bl.a. utlandstjänstgöring förekommer det att pensionsavtal medger kompensation för bortfall av socialförsäkringsförmåner. Ett pensionsavtal som ger mer än 20 % i första löneintervallet i tabellen ovan avseende den livsvariga pensionen från 65 år medför rätt till avdrag, om den högre avtalade pensionen utgör ersättning för tilläggspension enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundande ålderspension.

Intjänandetid och intjänande- tidsfaktor

Avdragsrätt enligt kompletteringsregeln förutsätter full intjänandetid. Därmed menas full intjänandetid enligt pensionsavtalet, dock lägst 30 år, förutsatt att avtalet kräver fortsatt intjänande fram till den avtalade pensionstidpunkten. Om pensionsavtal anger annan intjänandetid eller saknar bestämmelser om denna, avses med intjänandetid en sammanlagd tid om minst 30 år fram till den avtalade pensions-tidpunkten. När intjänandetiden beräknas ska såväl tjänstetid i nuvarande anställning som tjänstetid i tidigare anställningar inräknas. Även tjänstetid i utlandet kan få inräknas.

Som intjänandetid räknas inte tid som enskild näringsidkare eller som delägare i handelsbolag. Om en sådan person ombildar verksamheten till aktiebolag krävs också en intjänandetid om lägst 30 år.

Om det av pensionsavtalet framgår att tjänstetid hos tidigare arbetsgivare inte ska beaktas vid intjänandet av pensionsrätt torde enbart intjänande hos den aktuella arbetsgivaren medräknas vid fastställande av intjänandetiden (jfr RÅ 1991 ref. 84).

Någon lägsta ålder för intjänande av pension nämns inte i förarbetena till lagstiftningen (prop. 1997/98:146). Enligt den gamla ITP-planen börjar t.ex. ålderspension tjänas in fr.o.m. 28 års ålder. För fulla pensionsförmåner krävs intjänande fram till pensionsåldern och under minst 30 år. Enligt den nya ITP-planen sker intjänande av ålderspension genom att arbetsgivaren betalar en avgift till den anställdes ålderspension fr.o.m. den månad tjänstemannen fyller 25 år t.o.m. månaden före den under vilken tjänstemannen fyller 65 år. Överenskommelse kan träffas mellan arbetsgivaren och den anställda om att avgiften kan erläggas under längre tid om anställningen fortsätter efter att tjänstemannen fyllt 65 år.

Begreppen intjänandetid och intjänandetidsfaktor har endast betydelse vid tillämpning av kompletteringsregeln.

Exempel 1

En anställd som omfattas av den gamla ITP-planen har varit anställd i företaget sedan 24 års ålder och planerar att gå i pension om 5 år. Under beskattningsåret fyller den anställda 50 år. T.o.m. beskattningsåret har den anställda således arbetat i 26 år men tjänat in pensionsrätt i 22 år (fr.o.m. 28 års ålder). Fram till pensioneringstidpunkten kommer den anställda att ha tjänat in pensionsrätt i 27 år. Eftersom intjänandetid enligt 28 kap. 11 § IL inte får understiga 30 år är intjänandefaktorn för beskattningsåret $22/30$.

Exempel 2

En anställd som redan tjänat in sin pensionsrätt i 30 år ska fortsätta att arbeta några år till varigenom den totala intjänandetiden kommer att uppgå till 37 år. Hela pensionsrätten har således inte intjänats t.o.m. beskattningsåret. Intjänandefaktorn är $30/37$.

Praktiskt innebär detta att avdragsutrymmet enligt kompletteringsregeln reduceras genom att kapitalvärdet av pensionsförmånen multipliceras med intjänandetidsfaktorn.

Avräkning av tidigare tryggad pension

Enligt 28 kap. 12 § IL ska vid tillämpning av kompletteringsregeln avräkning ske för värdet av ålderspension som tryggats under beskattningsåret eller tidigare. Avräkning av tidigare tryggande ska ske oavsett om avdragsrätt har förelegat för det tidigare tryggandet och oavsett vilken arbetsgivare den anställda har eller haft.

Hur avräkning ska ske eller med vilket värde tidigare tryggande ska avräknas, när fråga är om traditionell pensionsförsäkring, framgår inte vare sig av lagtexten eller av förarbetena. Högsta förvaltningsdomstolen har i dom RÅ 2003 ref. 76 beslutat att allokerad återbäring inte ska avräknas vid beräkning av tillgängligt avdragsutrymme. Med allokerad återbäring avses den av försäkringsgivaren fördelade återbäring, utöver garanterad och tilldelad återbäring, som härrör från försäkringsrörelsens överskott.

Vid avräkning av tryggande av ålderspension genom fondförsäkring ska försäkringen tas upp till sitt fulla värde dvs. till underliggande egendoms (fondandelarna, m.m.) hela noterade värde (prop. 1997/98:146 s. 77). Samma princip för avräkning gäller för en s.k. depåförsäkring.

Har en anställd flera anställningar hos olika arbetsgivare samma beskattningsår, ska avräkning ske av vad samtliga arbetsgivare tryggar vid tillämpningen av kompletteringsregeln. Avräkning sker separat för varje pensionsdel när det gäller tidigare tryggande för ålderspension mellan 55–65 år och för ålderspension efter 65 år. Eventuellt övertryggande av ålderspension mellan 55–65 år avräknas inte mot avdragsutrymmet för ålderspension efter 65 år.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 127 fastställt ett av Skatterättsnämnden lämnat förhandsbesked, varav framgår att det inte ska ske någon avräkning mellan respektive regel om avdrag för tryggande av ålderspension fr.o.m. 65 år yrkas enligt huvudregeln samtidigt som avdrag för tryggande av temporär ålderspension före 65 år yrkas enligt kompletteringsregeln. Domen torde dock innebära att avräkning mellan reglerna ska ske om båda reglerna tillämpas samtidigt på utfästelser, upp till 65 år respektive fr.o.m. 65 år.

Fondförsäkring/ depåförsäkring

Arbetsgivaren kan välja att trygga ålderspension genom en unit-linked-försäkring (fondförsäkring) även vid tillämpning av kompletteringsregeln. Hur kompletteringsregeln, som är förmånsbaserad, ska tillämpas på fondförsäkringar framgår av 28 kap. 10 § IL. Avdragsrätt för en pensionsutfästelse som tryggas med en fondförsäkring och för andra avgiftsbaserade pensionsutfästelser föreligger för ett belopp som motsvarar kostnaden för att uppnå de förmånsnivåer som anges i 28 kap. 8 § IL genom en traditionell pensionsförsäkring. Detsamma får anses gälla då tryggande sker med en depåförsäkring. Arbetsgivaren får då, enligt Skatteverket, avdrag med belopp som

motsvarar kostnaden för en traditionell pensionsförsäkring hos samme försäkringsgivare enligt de angivna förmånsnivåerna (beträffande fondförsäkring se även yttrande från Svenska Livförsäkringsbolags Skattenämnd 2/1998).

A-kassemodellen

A-kassemodellen innebär att en arbetstagare som sagts upp på grund av arbetsbrist och dylikt, innan pensionsfallet utnyttjar en eller flera A-kasseperioder, varvid A-kasseersättning utgår. Detta innebär att någon anställning inte föreligger under A-kassetiden, varför kraven för avdragsrätt för arbetsgivares pensionskostnader inte är uppfyllda året efter att anställningen upphört. A-kassemodellen får dock användas vid tillämpning av kompletteringsregeln det år den anställde slutar sin anställning. Användningen av modellen innebär att avdragsrätten beskärs genom reduktion av intjänandefaktorn med hänsyn till det lagstadgade kravet på anställning fram till pensioneringen.

Avgångspension

Vid avgångspension (tidigare ofta kallad avtalspension) tecknas vanligen pensionsförsäkringar som avser pension som ska upphöra vid 65 års ålder. Enligt 58 kap. 11 § IL får sådan pensionsförsäkring inte avse pension som betalas ut under kortare tid än 3 år. Om pensionen ska upphöra senare än vid 65 års ålder gäller en minsta utbetalningstid om fem år. En försäkring som inte uppfyller tidsvillkoret är en kapitalförsäkring.

En tjänstepensionsförsäkring kan dock enligt 58 kap. 11 § IL tecknas för en kortare tid om pensionsutfästelsen avser temporär pension enligt allmän pensionsplan som den definieras i 58 kap. 20 § IL och en annan utbetalningstid anges i planen. IL:s definition av allmän pensionsplan omfattar inte bara allmän pensionsplan enligt TrL utan också tillämpning av ryms-inom-regeln enligt vilken en allmän pensionsplan som är sedvanlig inom branschen citeras. Även kommunala och statliga pensionsavtal samt centralt överenskomna premiebestämda pensionsplaner (exempelvis Avtalspension SAF/LO) ingår i den skatterättsliga definitionen av allmän pensionsplan. Se även avsnitt 11.2 Uttryck och termer.

Ett avtal om avgångspension är inte en del av kollektivavtalet utan en enskild överenskommelse mellan arbetsgivaren och arbetstagaren, i förekommande fall efter förhandlingar mellan arbetsgivaren och arbetstagarens lokala fackliga organisation, om att arbetstagaren lämnar sin anställning före ordinarie pensionsålder. Enligt Skatteverket inrymmer IL:s definition av allmän pensionsplan bara sådana erbjudanden om avgångspen-

sion som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan i TrL:s mening för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter. Detta gäller endast om bestämmelserna i tillämpad pensionsplan följs till alla delar avseende möjliga pensionsförmåner, pensionsmedförande lön, tjänste- och intjänandetid m.m. Kostnaden för att trygga ett sådant erbjudande är således avdragsgill även om ålderspensionen fram till 65 års ålder betalas ut under kortare tid än tre år. Däremot är kostnaden för en pensionsutfästelse om avgångspension som är fördelaktigare än vad som gäller enligt allmän pensionsplan avdragsgill endast om ålderspensionen fram till 65 år betalas ut under minst tre år. Se KRNG 2010-05-12, mål nr 2457-09, och Skatteverket 2006-10-02, dnr 131 58414-06/111.

11.3.5 Begränsningar i avdragsrätten vid olika tryggnadsformer

Pensionsstiftelse

När det gäller överföring till en pensionsstiftelse begränsas avdragsutrymmet dels av pensionsreserven, dels av pensionsstiftelsens förmögenhet. Enligt 28 kap. 13 § första stycket IL får överföring till pensionsstiftelse inte dras av med högre belopp för varje pensionsberättigad än som motsvarar pensionsreserven för sådan pensionsutfästelse som är tryggad med avdragsrätt. Pensionsreserven ska beräknas enligt de grunder som anges i pensionsavtalet, dock inte med lägre ränteantagande än som följer av 3 § TrL. Enligt 28 kap. 13 § andra stycket IL får avdraget inte överstiga vad som krävs för att stiftelsens förmögenhet ska motsvara pensionsreserven för sådana utfästelser som är tryggade med avdragsrätt. Stiftelsens förmögenhet ska beräknas till ett belopp som motsvarar 80 % av kapitalunderlaget enligt AvPL. Till skillnad från vad som gäller för avkastningsskatt får den skattskyldige dock välja om värderingstidpunkten ska vara beskattningsårets ingång eller utgång.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 ref. 47 gjort bedömningen att bestämmelserna i 28 kap. 13 § IL ska förstås så att avdragsrätten enligt första stycket är begränsad till ett belopp som motsvarar pensionsreserven för tryggade pensionsutfästelser. Andra stycket innebär en begränsning av avdraget enligt första stycket på så sätt att det inte får uppgå till högre belopp än att pensionsstiftelsens förmögenhet, beräknad enligt 80-procentregeln, kommer att motsvara pensionsreserven. Innebörden blir att avdrag sammanlagt aldrig kan medges med mer än pensionsreserven. Inte heller kan ett företag, om förmögenheten i pensionsstiftelsen sjunker till följd av att placeringstillgångarnas värde minskar, ”fylla på” stiftelsen

med ett större belopp än att sammanlagda överföringar med avdragsrätt motsvarar pensionsreserven. Av domen framgår också att en överföring till pensionsstiftelse som bokförs som en förutbetalad kostnad anses utgöra ett avdragsgillt tryggande för det beskattningsår pensionsrätten tjänas in och pensionskostnaden uppkommer.

I fråga om tryggande genom pensionsstiftelse finns beträffande arbetstagare med bestämmande inflytande över ett företag en begränsning i 10 § TrL till en utfästelse som kan anses sedvanlig för en arbetstagare utan bestämmande inflytande i företaget och med motsvarande arbetsuppgifter. Denna bestämmelse har genom en hänvisning i 28 kap. 3 § IL till TrL också betydelse för avdragsrätten. Bestämmelsen torde innebära för arbetstagare med bestämmande inflytande som uppbär osedvanligt höga löner att endast så stor del av en överföring till stiftelse är avdragsgill som ryms inom avdragsutrymmet beräknat med utgångspunkt i vad som kan anses som sedvanlig lön för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter men utan bestämmande inflytande (se även avsnitt 11.5).

Beräkning av kapitalvärde och pensionsreserv

Vid beräkning av kapitalvärdet enligt pensionsavtalets grunder ska ränteantagandena enligt 28 kap. 13 § första stycket IL inte vara lägre än vad som framgår av Finansinspektionens grunder vilka utfärdas i enlighet med 3 § TrL. Fr.o.m. den 1 januari 2008 gäller nya föreskrifter om försäkringstekniska grunder. De nya tryggandegrunderna finns i FFFS 2007:24 (vissa ändringar i FFFS 2007:31).

Enligt 4 § andra stycket av föreskrifterna ska kapitalvärdet beräknas med ledning av de försäkringstekniska grunder som anges i bilagan. I bilagan anges bl. a. antagande om ränta. Antagande om ränta uttrycks som en räntefot i procent före eventuellt avdrag för avkastningsskatt. Finansinspektionen beräknar och fastställer räntefoten varje år. Uppgift om denna räntefot publiceras på Finansinspektionens webbplats efter utgången av september månad varje år. Av 4 § andra stycket framgår att en arbetsgivare alternativt kan tillämpa det antagande om ränta som används vid beräkning av premie för likartad förmån inom en tjänstepensionsförsäkring, om en sådan beräkning inte leder till ett värde som är lägre än det lägsta värde som följer av antagandena i bilagan.

Förutom ränteantaganden innehåller föreskrifterna bestämmelser om vilka antaganden som ska användas när det gäller död-

lighet, sjuklighet, avkastningsskatt samt säkerhets- och driftkostnader.

För beräkningen av kapitalvärdet för en förmånsbaserad pensionsutfästelse och företagets pensionsreserv enligt Finansinspektionens äldre försäkringstekniska grunder (FFFS 2001:13) används ett tabellverk upprättat av SPP. Vissa av tabellerna finns intagna i Handledning för 2008 års taxering, SKV 336, avsnitt 11.9.

De nya föreskrifter som ska tillämpas vid 2009 och senare års taxeringar har vad Skatteverket erfar inte omsatts i några tabellverk. I årets utgåva av handledningen har därför några tabellverk inte tagits in.

Avsättning i balansräkningen

Också vid tryggande genom avsättning i balansräkningen på sätt som avses i TrL är avdraget begränsat till ett belopp som svarar mot pensionsreserven för varje pensionsberättigad. Som utgångspunkt för beräkning av pensionsreserven ska ligga en med avdragsrätt tryggad pensionsutfästelse enligt de grunder som anges i det aktuella pensionsavtalet.

För tryggande genom avsättning i balansräkningen får avdrag ske med högst ökningen under beskattningsåret av pensionsreserven för avdragsgilla pensionsutfästelser.

Även här har TrL:s regler för avsättning i balansräkningen betydelse för skattereglerna. Genom hänvisningar som görs i 28 kap. 4 § IL till TrL inskränks t.ex. avdragsrätten för avsättning i balansräkningen för arbetstagare med bestämmande inflytande i ett företag. Enligt bestämmelsen i 5 § TrL ska nämligen i ett sådant fall hänsyn tas endast till pensionsutfästelser som följer av en faktisk anslutning till allmän pensionsplan.

Pensionsförsäkring

Avdrag för tryggande av arbetsgivarens pensionsutfästelse genom köp av pensionsförsäkring kan medges med högst premien för försäkringen.

11.3.6 Förräntning, indexering eller annan värdesäkring

Avdragsrätt föreligger för höjning av pensionsreserven genom grundränteuppräknings, indexering eller annan värdesäkring avseende tidigare med avdragsrätt tryggande pensionsutfästelser (28 kap. 16 § IL). Denna avdragsrätt innefattar även kostnader för pensionsutfästelser till tidigare anställda (fribrevsinnehavare och pensionärer), dvs. i detta fall finns inga

krav på anställning under beskattningsåret. Avdragsrätt föreligger utöver det enligt huvud- och kompletteringsregeln yrkade avdraget. Avdragsrätten begränsas dock till vad som stadgas i 28 kap. 13 och 14 §§ IL avseende pensionsreserven (prop. 1997/98:146 s. 78). Avdrag medges således för utfästa indextillägg eller annan värdesäkring om pensionsstiftelsen eller avsättning i balansräkningen behöver fyllas på för att täcka det som utlovats. Regeln innebär också att PRI-systemets avgifter för fribrevsinnehavare är avdragsgilla.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att en indexklausul knuten till Stockholmsbörsens generalindex inte omfattas av uttrycket indexering eller annan värdesäkring av utfästelserna. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet (RÅ 2009 not. 19).

11.3.7 Byte av tryggandeform

Om en arbetsgivare byter tryggandeform för en pensionsutfästelse som tidigare har tryggats med avdragsrätt ska arbetsgivarens kostnad för det nya tryggandet dras av i den uträkning som anges i 28 kap. 13–15 §§ IL.

En spärregel finns för det fall det tidigare tryggandet skett genom överföring till pensionsstiftelse. Regeln innebär att avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar den gottgörelse som erhålls från stiftelsen. Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked den 11 oktober 2001 medgivit byte av tryggandeform från pensionsstiftelse till avsättning i balansräkningen. Vid övergångstillfället var företagets pensionsreserv större än de överföringar företaget tidigare gjort till stiftelsen avseende de avdragsgilla pensionsutfästelserna. Genom värdetillväxt var också företagets medel i stiftelsen större än det sammanlagda beloppet av tidigare gjorda överföringar. Skatterättsnämnden medgav företaget avdrag för avsättning i balansräkningen motsvarande den faktiska gottgörelsen från stiftelsen, dvs. även för den del av gottgörelsen som härrört från värdetillväxt. Skatterättsnämnden har alltså tolkat bestämmelserna som att utfästelserna inte behöver ha tryggats med avdragsrätt genom överföringar till stiftelsen med belopp som fullt ut motsvarar pensionsreserven, utan pensionsutfästelserna kan även ha täckts av värdetillväxt i stiftelsens förmögenhet som i sig inte föranlett avdrag.

Det krävs inte anställning under beskattningsåret för att avdrag för tryggandekostnaden vid byte av tryggandeform ska medges. Regeln om byte av tryggandeform omfattar således

anställda, anställda som har slutat sin anställning (fribrevsinnehavare) och pensionärer.

11.3.8 Byte av arbetsgivare

Om en arbetsgivare tar över ansvaret för en pensionsutfästelse som tidigare har tryggats av en annan arbetsgivare med avdragsrätt har arbetsgivaren rätt till avdrag för att trygga den övertagna pensionsutfästelsen. Det krävs inte anställning under beskattningsåret för att avdrag ska medges för tryggande av den övertagna utfästelsen. Avdragsrätten omfattar således även pensionsutfästelser till fribrevsinnehavare och pensionärer. Däremot framgår det klart av lagtexten att det måste vara en arbetsgivare som tar över ansvaret. Det finns inte något krav på att näringsverksamhet ska övertas i samband med övertagandet av utfästelsen för att avdrag ska medges. Regeln kan t.ex. bli tillämplig om man inom en koncern vill samla upp pensionsutfästelser avseende tidigare anställda i ett och samma koncernbolag. Avdrag beräknas utifrån pensionsutfästelsernas kapitalvärde och med beaktande av bestämmelserna i 28 kap. 13–15 §§ IL. Se vidare under avsnitt 11.3.5.

I RÅ 2001 ref. 45 skulle ett moderbolag i samband med överflyttning av delar av sin verksamhet och till verksamheten hörande personal till två dotterbolag även föra över ansvaret för pensionsutfästelser till den berörda personalen. Någon särskild ersättning för övertagandet av utfästelserna skulle inte lämnas av moderbolaget. Utfästelserna var i moderbolaget tryggade genom två pensionsstiftelser. Samma dag som pensionsansvaret skulle överföras skulle även förmögenhet i stiftelserna inklusive proportionell andel i överskottet som var hänförlig till överlåtna pensionsutfästelser övergå till nya fack i befintliga stiftelser eller till två nybildade stiftelser anknutna till dotterbolagen. Frågan gällde bl.a. om ersättning ändå skulle anses ha utgått, vilket skulle föranleda beskattning till inkomstskatt och SLP. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte det eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen.

11.3.9 Pensionsförsäkring till efterlevande i särskilda fall

Vid tillämpning av kompletteringsregeln är pensionskostnader som endast täcker årets risk för dödsfall (efterlevandepension) eller sjukdom (sjukpension) avdragsgilla fullt ut. I fråga om efterlevandepension kan dock en begränsning av avdragsrätten bli aktuell om kostnaden för efterlevnadspensionen avser

förmånsnivåer som går utöver vad som är rimligt (prop. 1997/98:146 s. 68).

”Sådana rena riskskyddskostnader för sjukpension liksom för premiefrielse o.d. bör således vara avdragsgilla i sin helhet. Det kan inte heller anses föreligga tillräckliga skäl att begränsa avdragsrätten i fråga om kostnader för efterlevandepension, även om det finns ett moment av sparande i sådan pension. Hela kostnaden för efterlevandepension bör således dras av. Skulle avdrag i något fall yrkas för kostnader som går utöver rimliga nivåer på en efterlevandepension torde skattemyndigheten kunna vägra avdrag för viss del av kostnaderna.”

Vad som menas med en rimlig nivå på efterlevandepension är något oklart. Enligt Svenska Livförsäkringsbolags Skattemyndighet (yttrande 2/1998) torde kostnaden för att trygga efterlevandepension motsvarande intjänad del av maximal ålderspension inom respektive åldersintervall vara avdragsgill. Skatteverket delar denna uppfattning.

Om pensionsförsäkring för efterlevande har tagits efter det att den anställde har avlidit är avdraget begränsat enligt ramarna för avdrag enligt kompletteringsregeln (28 kap. 19 § IL). Avdraget beräknas på den anställdes senaste lön. Även i detta fall föreligger rätt att som underlag för avdragsberäkningen använda antingen lönen för räkenskapsåret eller lönen året före räkenskapsåret (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 363).

11.4 Kostnadsutjämnning mellan arbetsgivare

Avdragsrätten för kostnadsutjämnning enligt allmän pensionsplan regleras i 28 kap. 20 § IL. Bestämmelsen hänvisar till den skatterättsliga definitionen av allmän pensionsplan i 58 kap. 20 § IL. Detta innebär att avdragsrätten för kostnadsutjämnning aktualiseras för alla planer som omfattas av 58 kap. 20 § IL, t.ex. de kommunala och statliga pensionsavtalen, PFA-98 och PA-91 samt för andra pensionsavtal som träffats mellan arbetsgivare och sådan organisation som enligt MBL utgör en central arbetstagarorganisation. Ett sådant exempel är Avtalspension SAF/LO. Beträffande kostnadsutjämnning och SLP hänvisas till avsnitt 12.

11.5 Pensionsstiftelse

Vad är en pensionsstiftelse

De civilrättsliga bestämmelserna om pensionsstiftelse finns i 9–22 §§ TrL.

En pensionsstiftelse utgör ett alternativ till tryggande av pensionsutfästelse enligt någon av de övriga tre tryggandeformerna i 28 kap. 3 § IL. Med pensionsstiftelse avses en av arbetsgivare bildad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande (9 § TrL). Pensionsstiftelsen får inte själv utfästa pension (12 § TrL) utan det är arbetsgivaren som utfästar och ansvarar för den utfästa pensionen (1 § TrL). Stiftelsen utgör bara en säkerhet för pensionsutfästelsen ur vilken arbetsgivaren kan hämta gottgörelse (pantstiftelse).

I RÅ 2006 ref. 39, ett överklagat förhandsbesked, gjorde Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen att en stiftelse vars förmögenhetsvärde ska ligga till grund för beräkningen av pensionsutbetalningar enligt arbetsgivarens utfästelse inte var att anse som pensionsstiftelse enligt TrL. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt beslut enligt följande.

”Den föreliggande utfästelsen innebär att pensionsutbetalningarna från bolaget skall ske under en tioårsperiod. För varje år beräknas det som skall betalas ut som en andel – bestämd efter antalet kvarstående utbetalningsår – av stiftelseförmögenheten vid ingången av året och med viss justering såvitt avser det sista utbetalningsåret. Utbetalningarna upphör när bolaget inte längre kan få gottgörelse från stiftelsen, dvs. när stiftelseförmögenheten förbrukats.

Konstruktionen innebär att pensionsutbetalningarna helt knyts till utvecklingen av stiftelsens förmögenhet och därmed inte ger det skydd som lagen avser. Enligt Regeringsrättens mening får fråga anses vara om ett sådant förbehåll som är utan verkan enligt 1 § andra stycket tryggandelagen. Utan förbehållet är utfästelsen innehållslös. Av 9 § följer därmed att stiftelsen inte är en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.”

Stiftelsetryggande ska ske genom överföring av reella tillgångar, exempelvis kontanter, aktier, obligationer, fastighet eller dylikt. Överföring av reverser eller liknande fordringar på arbetsgivaren är inte tillåten (11 § TrL).

Det civilrättsligt bestämda ändamålet i TrL innebär att en pensionsstiftelse inte får bedriva näringsverksamhet (KRNS 1992-11-14, mål nr 26-1991), oavsett om denna bedrivs genom fondkommissionär eller inte, och inte heller får låna upp medel för att handla med värdepapper eller dylikt (RÅ 1980 2:72).

Minst 100 personer

En pensionsstiftelse som tryggar utfästelse om pension till minst 100 arbetstagare eller arbetstagares efterlevande och där avsättning har skett till stiftelse för en sådan person (9 a § TrL) är skyldig att följa de regler som föranleds av tjänstepensionsdirektivet 2003/41/EG och som återfinns i 10 a–d §§, 11 § fjärde och femte styckena, 15 a–e §§ och 16 a § TrL. Även mindre stiftelser får välja att tillämpa regelverket. Regelverket innebär i korthet att pensionsstiftelserna i fråga ska upprätta, följa och ge in placeringsriktlinjer till Finansinspektionen. Reglerna överensstämmer i huvudsak med de regler som gäller för livförsäkringsbolagens och tjänstepensionskassornas verksamhet.

Till vem får utfästelse lämnas

Alla arbetsgivare, oavsett företagsform, har rätt att bilda pensionsstiftelse. Utfästelse om pension får dock göras endast till arbetstagare. Det innebär att enskilda näringsidkare inte får göra utfästelser enligt TrL till sig själva (9 a § andra stycket TrL).

Kapitalvärde av pensionsrätten vid utbetalning

I RÅ 1985 1:33 prövades frågan huruvida en pensionsutfästelse som endast anger ett kapitalvärde av pensionsrätten står i överensstämmelse med TrL. Omständigheterna i rättsfallet var följande. Ett aktiebolag utfäste till sina anställda pension som vid utbetalningstillfället skulle ha ett bestämt värde om 300 000 kr. Utbetalningarna skulle enligt utfästelserna fördelas på sätt som uppfyllde skattelagstiftningens krav på pensionsförsäkring. Underdomstolarna fann att det till följd av utfästelsernas konstruktion inte var möjligt att med tillämpning av försäkringstekniska grunder beräkna kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid bokslutstillfället, varför utfästelsen ansågs strida mot TrL. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg emellertid att utfästelsen stod i överensstämmelse med TrL.

Hur fungerar en pensionsstiftelse

En pensionsstiftelse ska ha en styrelse med ledamöter, som till lika antal väljs av arbetsgivaren och de arbetstagare som omfattas av stiftelsens ändamål. En ledamot eller suppleant i en styrelse för en sådan pensionsstiftelse som avses i 9 a § TrL ska ha de insikter och den erfarenhet som måste krävas för att delta i ledningen av en sådan stiftelse och även i övrigt vara

lämplig för uppgiften (16 a § TrL). En stiftelse ska stå under tillsyn enligt 18 a och 32 §§ TrL, som i sin tur hänvisar till bestämmelser i stiftelselagen (SFS 1994:1220). Tillsynsmyndighet är fr.o.m. den 1 januari 2010 den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län där arbetsgivaren har sitt hemvist (31 § TrL). En pensionsstiftelse är bokföringsskyldig (2 kap. 3 § BFL). Årsredovisningen med tillhörande handlingar ska lämnas in till tillsynsmyndigheten för granskning senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (17 a och 17 b §§ TrL). Tryggar stiftelsen pensionsutfästelse till huvuddelägare enligt TrL:s definition ska tillsynsmyndigheten utse ordförande i styrelsen (16 § andra stycket TrL).

En pensionsstiftelse är enligt 7 kap. 2 § första stycket 3 IL helt undantagen från skattskyldighet till inkomstskatt. I gengäld är den skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel.

Överföring av medel

För varje år den anställda tjänar in en del av sina pensionsförmåner ökar arbetsgivarens pensionsreserv med motsvarande belopp. Arbetsgivaren har rätt men ingen skyldighet (dock kan sådan skyldighet uppkomma på grund av tillämpad pensionsplan) att under beskattningsåret göra avsättningar till stiftelsen och i räkenskaperna kostnadsföra den upplupna delen av den kapitaliserade pensionsskuld som tjänats in. För begränsningar i avdragsrätten se avsnitt 11.3.5. I RÅ 1977 ref. 61 har Högsta förvaltningsdomstolen medgett ett bolag avdrag för personalkostnad avseende överföring av medel till en pensionsstiftelse, trots att stiftelsen inte var bildad vid beskattningsårets utgång. Stiftelsen bildades dock och medlen överfördes före bolagets ordinarie deklarationsdag.

Koncern m.m.

En pensionsstiftelse kan vara gemensam för flera företag t.ex. för företag i en koncern. Reglerna för en gemensam stiftelse är desamma som för en enskild stiftelse. Enligt Anders Palm, *Pensionsstiftelser* (Björn Lundén Information 2009, s. 112) torde inte en pensionsstiftelse kunna knytas till ett företag som flyttar sin verksamhet till ett utländskt företag eftersom TrL:s tillsyn och skattereglerna för stiftelser enligt TrL är intern svensk rätt. Se dock under nästa kantrubrik.

Gränsöver- skridande verksamhet

En pensionsstiftelse som avses i 9 a § TrL får åta sig uppdrag att från Sverige trygga utfästelse om pension som ska fullgöras i ett annat EES-land (15 a § TrL). Varje gång en pensionsstiftelse åtar sig att bedriva en sådan gränsöverskridande verksamhet ska en särskild underrättelse om detta lämnas till Finansinspektionen. Inspektionen ska i sin tur inom tre

månader från att ha tagit emot underrättelsen lämna meddelande om detta till en behörig myndighet i det land där den gränsöverskridande verksamheten ska bedrivas (15 b–c § TrL). Eventuella ändringar i förhållanden som angetts i underrättelsen sedan den gränsöverskridande verksamheten inletts ska meddelas Finansinspektionen minst inom en månad innan ändringen genomförs.

Huvuddelägare enligt TrL

Enligt 10 § TrL får en pensionsstiftelse inte trygga utfästelse om pension till huvuddelägare enligt TrL eller till dennes efterlevande utöver vad som kan anses som sedvanligt för arbetstagare med motsvarande arbetsuppgifter (citerad lön). Denna regel tillkom för att tillförsäkra en företagsledare i ett fåmansägt företag en korrekt pension när konsolideringar m.m. i företaget reducerat utrymmet för löneuttag (se även avsnitt 11.3.5).

PRI-stiftelser

Pensionsutfästelser i ITP-systemet administreras genom PRI systemet (se avsnitt 11.3.2). Numera är det vanligt att även företag anslutna till PRI-systemet tryggar sina PRI-skulder, helt eller delvis, genom överföring till pensionsstiftelse med bibehållen kreditförsäkring. Härigenom erhåller företaget rabatt på kreditförsäkringsavgiften.

Återlån

En arbetsgivare har enligt 11 § TrL möjlighet att låna tillbaka medel från pensionsstiftelsen om betryggande säkerhet lämnas eller efter medgivande av tillsynsmyndigheten. En pensionsstiftelse som avses i 9 a § TrL får ta upp eller överta penninglån endast för att tillgodose tillfälliga likviditetsbehov, dock under förutsättning att den samlade upplåningen är av ringa betydelse med hänsyn till stiftelsens omfattning. Genom att tillsynsmyndigheten utser ordförande i sådana stiftelser som tryggar pension åt huvuddelägare får myndigheten möjlighet att kontrollera att 11 § TrL efterlevs. När det gäller fåmansföretags rätt till lån ska bestämmelserna i 21 och 30 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, tillämpas för stiftelsens rätt att lämna lån och ställa säkerhet.

Bestämmelserna om förbjudna lån i 11 kap. 45 § och 15 kap. 3 § IL gäller även för lån enligt 11 § TrL.

Sista dag för inbetalning till stiftelse

För att avdrag för avsättning till pensionsstiftelse ska medges för visst beskattningsår, ska medlen ha överlämnats till stiftelsen senast den dag då företagets deklaration för beskattningsåret ska ha avlämnats (RÅ 1977 ref. 61) eller vid anstånd senast på anståndsdagen.

Gottgörelse

När arbetsgivaren betalar ut pension eller har andra pensionskostnader får han, under vissa förutsättningar, ta ut medel (gottgöra sig) från stiftelsen. Stiftelsen får inte själv betala ut pension annat än i några speciella situationer (13 § TrL).

Enligt 14 § TrL får arbetsgivaren, i den mån hans kostnader avsett arbetstagare eller annan destinatär som omfattas av stiftelsens ändamålsbestämmelse, gottgöra sig ur stiftelsens medel för

- vad som betalas ut i pension, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering
- vissa engångsunderstöd
- vad som avsatts till skuldpost i balansräkning för att fullgöra bestämmelse enligt allmän pensionsplan.

Enligt 15 § TrL får gottgörelse enligt de två sista strecksatserna ovan utgå bara ur överskott på stiftelsens kapital. Gottgörelse enligt den första strecksatsen får dock utgå ur årets avkastning på stiftelsens tillgångar, även om stiftelsen saknar överskott på kapitalet.

Pensionsstiftelsens tillgångar ska i detta sammanhang värderas med tillämpning av 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220). I 28 kap. 21 § IL finns en turordningsregel när det gäller ersättning (gottgörelse) från en pensionsstiftelse. Regeln innebär att gottgörelse i första hand ska avse obeskattade medel (lämnade med avdragsrätt). All avkastning i en pensionsstiftelse är att anse som obeskattade medel (prop. 1967:84 s. 51).

Arbetsgivarens gottgörelse får avse utgifter under det aktuella räkenskapsåret och utgifter under det närmast föregående räkenskapsåret.

I RÅ 1994 not. 389 har Högsta förvaltningsdomstolen godtagit att en pensionsstiftelse kan lämna gottgörelse för en pensionspost motsvarande en direktpension (engångsutbetalning) med belopp avseende den anställdes hela pensionsreserv, efter det att den anställda har av sagt sig pensionsutfästelsen hos arbetsgivaren. Pensionsstiftelsen ansågs, trots att medel skulle återbetalas i form av engångsbelopp, uteslutande trygga pensionsutfästelse. Förfarandet ansågs därmed inte strida mot TrL.

Kammarrätten i Göteborg har i dom den 27 februari 1997, mål nr 10431-93, medgett gottgörelse för pensionspost, som avsåg

	<p>en tecknad unit-linked-försäkring, vid likvidation av en pensionsstiftelse.</p>
Överskott på stiftelsens kapital	<p>Överskott på stiftelsens kapital föreligger när stiftelsens tillgångar överstiger summan av</p> <ul style="list-style-type: none">– den skuld som stiftelsen själv ådragit sig och– kapitalvärdet av intjänad del av utfästa pensioner som tryggas genom stiftelsen. <p>Gottgörelse ur stiftelsens medel får i princip göras med högst så stort belopp att den kvarstående förmögenheten i stiftelsen motsvarar kapitalvärdet av intjänad del av de utfästa pensioner som tryggas av stiftelsen. Emellertid får gottgörelse för utgifter som avser pensionspost, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering ske ur årets avkastning även om stiftelsen saknar överskott på kapitalet (15 § andra stycket TrL).</p>
Bostadsförmån	<p>I RÅ 1990 ref. 15 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en bostadsförmån i en fritidsfastighet som en huvuddelägare åtnjutit från en till bolaget knuten pensionsstiftelse, på grund av intressegemenskap mellan huvuddelägaren, bolaget och stiftelsen, skulle beskattas som inkomst av tjänst. Förmånen, som minskade stiftelsens fastighetsinkomster, ansågs inte utgöra pension.</p>
	<h2>11.6 Återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen</h2>
	<h3>11.6.1 Vad som ska tas upp</h3>
	<p>Reglerna om återföring av avdrag för avsättning i balansräkningen finns i 28 kap. 22–25 §§ IL. I 22 § anges att minskning av avsättning i balansräkning som gjorts med avdragsrätt ska tas upp som intäkt. I övrigt regleras vad som ska tas upp om det finns disponibla pensionsbelopp.</p>
Disponibla pensionsbelopp	<p>Disponibla pensionsbelopp definieras i 28 kap. 24 § IL. Uttrycket disponibla pensionsbelopp i IL ersätter uttrycket disponibla pensionsmedel i tidigare skattelagstiftning.</p> <p>Med disponibla pensionsbelopp avses skillnaden mellan</p> <ul style="list-style-type: none">– avsättning för avdragsgilla pensionsutfästelser vid föregående beskattningsårs utgång ökat med förmögenhet i pensionsstiftelse vid beskattningsårs utgång, som tryggar samma pensionsutfästelser, och

- pensionsreserven vid beskattningsårets utgång, för pensionsutfästelser enligt första strecksatsen, till den del dessa inte är tryggade genom pensionsförsäkring, ökat med medel som då kvarstår i stiftelsen och som inte har dragits av vid överföringen.

Stiftelseförmögenheten ska numera värderas enligt AvPL. Med värdet av en pensionsstiftelses förmögenhet avses här 80 % av kapitalunderlaget vid beskattningsårets utgång. Denna värderingsregel tar hänsyn till fluktuationerna på aktiemarknaden och innebär ett visst mått av konsolidering av pensionsstiftelsen. Regeln ska tillämpas vid första strecksatsen ovan.

Minskning av avsättning i balansräkningen

Om den avsättning för att trygga pensionsutfästelser som med avdragsrätt gjorts i balansräkningen uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång än motsvarande avsättning vid det föregående beskattningsårets utgång, ska enligt 28 kap. 22 § IL, skillnaden tas upp som intäkt.

Avtappningsregel

Om det finns disponibla pensionsbelopp vid beskattningsårets utgång, ska enligt 28 kap. 23 § IL som intäkt enligt 22 § dock tas upp lägst summan av

- dels tio procent av de disponibla pensionsbeloppen vid det föregående beskattningsårets utgång,
- dels de avdrag som gjorts under beskattningsåret för premier för pensionsförsäkringar, lämnad ersättning för pensionsutfästelse som tagits över av någon annan och överföring till pensionsstiftelse till den del dessa avdrag avser samma pensionsutfästelse som omfattas av den avsättning som gjorts i balansräkningen och som är avdragsgill.

Ovanstående bestämmelse blir således tillämplig om intäkten enligt 28 kap. 22 § IL inte är tillräckligt stor, dvs. om avsättning i balansräkningen inte minskats med ett belopp som motsvarar vad som enligt 28 kap. 23 § IL ska tas upp. Bestämmelsen innebär att en skattefri reserv kan finnas under lång tid om disponibla pensionsbelopp har uppkommit av annan anledning än köp av pensionsförsäkring, överföring till pensionsstiftelse eller överlåtelse av pensionsutfästelsen till någon annan, vilka medför en omedelbar skatteintäkt på grund av andra strecksatsen ovan.

Laila Kihlström skriver följande på s. 220 i sin bok "Pensionering direkt i företaget" (1997 års utgåva) beträffande reglerna i fråga.

”Genom dessa bestämmelser fastslås för det första, att minskning under beskattningsåret av den post, som upptagits under Avsatt till pensioner såsom avdragsgilla pensionsåtaganden, utgör skattepliktig intäkt. – Därefter behandlas situationen då det vid beskattningsårets utgång finns överskott, så kallade disponibla pensionsmedel, i posten Avdragsgilla pensionsåtaganden. I detta fall har arbetsgivaren inte minskat den redovisade skuldposten till att motsvara den verkliga skuldposten (pensionsreserven) för ’Avdragsgilla pensionsåtaganden’.”

I prop. 1967: 84 s. 53 anges följande.

”Om disponibla pensionsmedel tas upp som intäkt med stöd av avtappningsregeln, innebär det att beskattning sker av sådana medel utan att posten Avsatt till pensioner minskat med motsvarande belopp.”

Om beskattning sker enligt avtappningsregeln ska senare minskningar av avsättning i balansräkningen inte tas upp till den del minskningarna motsvarar de belopp som redan tagits upp (28 kap. 23 § andra stycket IL).

Exempel

År 1

Ett bolag gör en avsättning till pensioner i balansräkningen med 100 000 kr. Avsättningen är avdragsgill och motsvarar pensionsreserven för A.

År 2

Arbetsgivaren byter tryggandeform till pensionsstiftelse och överför 100 000 kr till stiftelsen. Pensionsreserven uppgår, för att renodla exemplet, till 100 000 kr även vid utgången av år 2. I alternativ 1 nedan minskar arbetsgivaren inte avsättningen på kontot år 2. I alternativ 2 gör han det med hela beloppet.

Alternativ 1

Enligt 28 kap. 24 § IL finns disponibla pensionsbelopp vid utgången av år 2 med 80 000 kr (IB avsättning 100 000 kr + 80 % av förmögenhet i stiftelsen 80 000 kr - UB pensionsreserv 100 000 kr). Eftersom bolaget inte minskat avsättning i balansräkningen finns ingen bokförd intäkt. Överföring till stiftelsen har kostnads-

förts i räkenskaperna med 100 000 kr. En skattemässig intäkt uppkommer med 100 000 kr (andra strecksatsen i 28 kap. 23 § IL) Beloppet tas alltså upp som deklara-tionspost. En faktisk minskning av avsättning i balans-räkningen vid ett senare tillfälle är undantagen från beskattning enligt 28 kap. 23 § andra stycket IL.

Alternativ 2

Överföring till pensionsstiftelse har kostnadsförts i räkenskaperna med 100 000 kr. Minskning av avsätt-ning i balansräkningen har intäktsförts i räkenskaperna med 100 000 kr. Eftersom intäkten enligt 28 kap. 22 § IL motsvarar vad som lägst ska tas upp enligt 28 kap. 23 § IL behöver inte något ytterligare belopp tas upp enligt 28 kap. 23 § IL.

11.6.2 Upphörande av näringsverksamhet

Reglerna om hur disponibla pensionsbelopp ska återföras vid upphörande av näringsverksamhet och likvidation finns i 28 kap. 25 § IL. De får anses innefatta även de fall när en arbetsgivare går i konkurs.

Upphörande av näringsverk-samhet

Om en arbetsgivare upphör med sin näringsverksamhet ska disponibla pensionsbelopp tas upp som intäkt det beskattnings-år då verksamheten upphör.

Likvidation

Om en arbetsgivare träder i likvidation eller om ett dödsbo efter en arbetsgivare skiftas, ska disponibla pensionsbelopp tas upp det år beslut om likvidationen fattas eller boet skiftas.

Fusion

Några särskilda regler som behandlar fusion med avseende på pensionskostnader finns inte i 28 kap. IL. Allmänna bestämmel-ser om beskattning vid fusion finns i 37 kap. IL (se avsnitt 16).

11.7 Övertagande av pensionsutfästelse

Civilrätten

Överlåtelse av pensionsutfästelse till en annan arbetsgivare får enligt 23 § TrL endast ske i samband med att närings-verksamhet går över. Samtycke till överflyttningen ska då inhämtas från pensionsborgenären (undantag finns).

Skatterätten

Överföring av pensionsansvar mellan arbetsgivare regleras i 28 kap. 26 § IL. Av lagrummet framgår att ersättning som lämnas vid övertagande av ansvaret för pensionsutfästelser ska dras av om övertagandet avser

- överföring av rätt till tjänstepension till Europeiska gemenskaperna
- överföring av pensionsutfästelser till en ny arbetsgivare i samband med att en näringsverksamhet övergår till denne.

Avdrag för ersättning som lämnats vid övertagande av ansvaret för pensionsutfästelser medges alltså endast om pensionsutfästelsen övergår till en ny arbetsgivare och denne också övertar näringsverksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 not. 169 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked och därmed godtagit att endast en verksamhetsgren överförs. Inskränkningen i möjligheten att med avdragsrätt föra över pensionsrättigheter till någon annan i andra fall än i samband med övergång av näringsverksamhet gäller dock inte vid överföring av utfästelserna till EU:s institutioner. Om en arbetsgivare i andra fall än ovan har behov av att med avdragsrätt frångå sig ansvaret för pensionsutfästelser kan arbetsgivaren, precis som när näringsverksamheten upphör utan att ansvaret för pensionsutfästelser överflyttas, köpa pensionsförsäkringar motsvarande utfästelsernas upplupna värde.

All ersättning (vederlag) som en arbetsgivare betalar till en annan arbetsgivare för övertagande av pensionsansvar utgör en intäkt för den övertagande arbetsgivaren och en avdragsgill kostnad för den överlåtande arbetsgivaren. Ersättningen kan bestå av kontanter, aktier, kapitalförsäkring, fastigheter, m.m. Till skillnad mot vad som gäller beträffande tryggnad av pensionsutfästelser ställer 28 kap. 26 IL varken krav på tryggnad eller några beloppsbegränsningar. Avdragsrätten för utgiven ersättning är inte heller kopplad till att mottagaren av ersättningen är skattskyldig i Sverige.

Nuvarande regler gäller övertaganden som skett den 26 september 2003 eller senare. De regler som gällde tidigare framgår av Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, SKV 336, avsnitt 11.6.

11.8 Övrigt

Utomlands anställda

En arbetstagare kan vara utsänd av sin svenska arbetsgivare för arbete utomlands. Begreppet utsänd innebär att en arbetstagare, av sin arbetsgivare sänds till ett annat land för att där utföra arbete för den utsändande arbetsgivarens räkning. Utsändningstiden är högst 12 månader enligt socialförsäkringslagen (fr.o.m. 2011 socialförsäkringsbalken), normalt också när EU-

rätten är tillämplig och kan variera mellan 12 och 60 månader enligt de konventioner Sverige slutit med ett tjugotal länder.

För att en utsändning ska anses föreligga krävs att arbetstagaren när utsändningen påbörjas omfattas av socialförsäringen i utsändningslandet. Försäkringskassan utfärdar intyg om tillämplig lagstiftning inom EU/EES-området och utsändningsintyg när en konvention är tillämplig och sänder en kopia av intyget till arbetstagaren, arbetsgivaren, försäkringsorgan i annat EU/EES-land i förekommande fall samt till Skatteverket.

Om den anställde i stället beviljas tjänstledighet från sin tjänst hos utsändaren och tar lokal anställning hos ett dotterföretag eller intresseföretag i den koncern där arbetsgivaren ingår föreligger inte utsändning i socialförsäkringens mening.

Arbetstagaren kan ha en anställning eller dubbla anställningar dvs. vara anställd både hos den svenska och hos den utländska arbetsgivaren, dock inte för samma arbete.

Vid arbete utomlands kan gälla särskilda pensionsbestämmelser (om utlandsförsäkring m.m.) som framgår av respektive pensionsplan eller särskilt tecknat pensions- eller anställningsavtal. Här beräknas också pensionsförmånerna efter en särskild försäkringslön som kan skilja sig från den vanliga pensionsmedförande lönen enligt tillämpad pensionsplan.

Med hänsyn till de nu gällande avdragsreglerna och däri ingående förutsättningar för avdrag – anställning och lön från arbetsgivaren – synes RÅ 1986 not. 250 (Astra) och RÅ 1986 not. 251 (PLM) vara obsoleta, i vart fall om inte arbetstagarens arbetsuppgifter har sådan betydelse för utsändarens verksamhet att han av den anledningen kan anses anställd.

Pantförskrivning av kapital- försäkring

Framtida betalningar av pension kan säkerställas genom att arbetsgivaren tecknar en kapitalförsäkring på den anställdes liv. Försäkringen pantförskrivs till den anställde som säkerhet för den utfästa pensionen. Pensionsutfästelsen är ofta premiebestämd och värdet av pensionsrätten är vid varje given tidpunkt identiskt med värdet av kapitalförsäkringen. Pensionsborgenären förfogar inte över försäkringen och är inte heller förmånstagare till den. Beskattning av den anställde sker när arbetsgivaren betalar ut pensionen. Arbetsgivaren kan även låta försäkringsföretaget sköta betalningar av pension. Beskattning sker på samma sätt som om arbetsgivaren själv betalade ut beloppen.

Det är inte ovanligt att den pantsatta kapitalförsäkringen överläts till den anställde utan ersättning när dennes anställning upphör i

förtid m.m. Denna överlåtelse medför då beskattning som för kontant lön motsvarande värdet av försäkringen, eftersom beloppet är känt till sin storlek och utgör ersättning för utfört arbete och i övrigt härrör från tjänsteförhållandet. I princip överlåter arbetsgivaren sin fordringsrätt på försäkringsbeloppet till den anställde varför fråga inte är om någon utbetald direkt pension (KRNG 1992-03-23, mål nr 6652-1990).

Oåterkalleligt förmånstagarförordnande

Det förekommer också att kapitalförsäkring tecknas av arbetsgivaren med ett inskrivet oåterkalleligt förmånstagarförordnande till den anställde. I ett sådant fall inträder beskattning för hela premiebeloppet redan vid tidpunkten för försäkringens tecknande. Detta framgår av RÅ 2000 ref. 28 (Trust-målet).

RÅ 2007 not. 49, ett överklagat förhandsbesked, gäller beskattningskonsekvenserna för en arbetstagare när arbetsgivaren mot en engångspremie förvärvar en livförsäkring meddelad i Sverige som i alla avseenden uppfyller kraven på en pensionsförsäkring men där arbetsgivaren och försäkringsgivaren vid avtalets ingående kommit överens om att försäkringen ska anses utgöra en kapitalförsäkring (s.k. kapitalpension). Arbetstagaren sätts då in som oåterkallelig förmånstagar. Skatterättsnämnden har ansett, i enlighet med utgången i Trust-målet (RÅ 2000 ref. 28), att arbetstagaren ska förmånsbeskattas för premien det år försäkringen tecknas. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet.

Vad är pension?

En svårighet med direkt pension är att avgöra om fråga är om pension, lön eller förtäckt utdelning. Någon uttömmande definition av begreppet pension finns inte i skatterätten. Enligt 10 kap. 5 § IL avses med pension bl.a. lagstiftade pensioner, ersättningar som betalas ut på grund av pensionsförsäkring, från pensionssparkonto och ersättningar som betalas ut på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring. Någon lägsta åldersgräns finns inte reglerad. I normalt språkbruk menas med pension en uppskjuten ersättning för arbete som utförts under den yrkesaktiva tiden. En bedömning måste göras i varje enskilt fall huruvida fråga är om lön (avgångsvederlag) eller pension. Utgångspunkten för bedömningen av om direkt pension föreligger eller inte, bör vara arbetstagarens ålder, arbetets art, arbetsinsats, pensionsskydd, pensionsmedförande lön, nuvarande och retroaktiv tjänstetid samt för huvuddelägare och liknande personer uttagen lön respektive konsolidering av företaget. Direkt pension kan ges både före och efter 65 års ålder (se RÅ 1990 ref. 95).

En fråga som ofta uppkommer är om en anställd kan uppbära pension och lön samtidigt och arbeta kvar i företaget eller i något annat företag i koncernen. Arbetar den anställda kvar i företaget med oförändrade arbetsuppgifter, även om lönen minskas, torde belopp som betalas ut behandlas som lön och inte pension. Vid bedömningen bör hänsyn tas till förändringen av arbetsuppgifter och ställning i företaget, den anställdes ålder samt förändringar av arbetstid och lönevillkor. Se även nedan vid kantrubriken Delpension.

I RÅ 1994 not. 389 har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att en avlösen av en pensionsutfästelse om livsvarig ålderspension med en engångsutbetalning, har karaktär av pensionsutbetalning. Utfästelsen hade tryggats genom överföringar till en pensionsstiftelse och utbetalning från stiftelsen motsvarande pensionsreserven (= engångsutbetalningen) var därför gottgörelse för pensionspost.

I RÅ 2010 not. 23, ett överklagat förhandsbesked, hade utbetalning av en livsvarig direktpension pågått under flera år. Arbetsgivaren och den anställda var nu överens om att omvandla det livsvariga pensionsavtalet till ett tidsbegränsat avtal. Resterande pensionsskuld avsågs att betalas ut som ett engångsbelopp. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en avlösen av den livsvariga utfästelsen om direktpension med ett engångsbelopp, utgjorde en som pension avdragsgill kostnad för arbetsgivaren. Utfästelsen var inte tidigare tryggad med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen.

Avgångsvederlag

Även gränsdragningsproblem mellan pension och avgångsvederlag kan bli aktuella. Avgångsvederlag betalas ofta ut som ett engångsbelopp. Avgångsvederlag utgör i regel inte tjänstepension eftersom pensionssyfte saknas. I många avtal om avgångsvederlag ges den anställda möjlighet att välja hur vederlaget ska betalas ut. En ersättning som betecknats avgångsvederlag kan i vissa fall vara av pensionsliknande karaktär. I RÅ 1989 ref. 84 medgavs inte avdrag för en reservering för åtagande att utge avgångsvederlag eftersom åtagandet ansågs vara av pensionsliknande karaktär och inte uppfyllde avdragsvillkoren för sådana åtaganden (numera 28 kap. IL).

Vid införandet av IL har Lagrådet påpekat att ordalydelsen i den skatterättsliga definitionen av pension, numera 10 kap. 5 § IL, även omfattar löneförmåner och avgångsvederlag som betalas ut sedan en anställning upphört. Regeringen har dock

inte ansett att någon ändring varit påkallad (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 118).

”Även om pension enligt dagens ordalydelse synes omfatta alla förmåner som utgår när en anställning har upphört är detta givetvis inte avsikten med bestämmelsen. Visserligen kan en sådan vag definition ifrågasättas. Gränsdragningen mellan pension och lön har dock i allt väsentligt lösts i praxis. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen (--) får behålla dagens lydelse även i IL.”

Delpension

Det förekommer att företag sätter av medel till delpension i egen regi och därefter yrkar avdrag enligt kompletteringsregeln. I ett överklagat förhandsbesked, som gällde tolkningen av tidigare bestämmelser, förklarade Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1990 not. 453 att ryms-inom-regeln inte var tillämplig när fråga var om delpension till anställda mellan 60–65 år som hade en lön understigande 7,5 basbelopp, eftersom ITP-planen inte medgav en sådan förmån. För övrigt ansåg Högsta förvaltningsdomstolen, utifrån det material som förelåg i ärendet, att det inte entydigt gick att besvara frågan huruvida den utfästa delpensionen var att betrakta som ålderspension.

I ett överklagat förhandsbesked RÅ 2003 ref. 6 prövades ett delpensionssystem i ett företags egen regi som gick ut på att vissa personalkategorier bereddes en möjlighet att trappa ner arbetstiden utan att ålderspensionens storlek påverkades. Frågan gällde om ersättningen som betalades ut som kompensation för den bortfallna lönen skulle anses utgöra lön eller pension. Skatterättsnämnden konstaterade följande (ej ändring i Högsta förvaltningsdomstolen).

”Det finns i och för sig inte något som hindrar att en anställd samtidigt med en fortsatt anställning också uppbär pension. I förevarande fall bygger dock policyn på att den anställde ska vara kvar i arbetet med bibehållna pensionsförmåner som om han fortsatt full anställning till pensionsåldern, oavsett att han minskar sin arbetstid. Vid sådant förhållande framstår enligt nämndens bedömning den ersättning som den anställde uppbär under ledigheten mer som en form av lön under ledigheten än som en pensionsförmån.”

Pension vid företagsöverlåtelse

Det framgår av RÅ 1987 ref. 131 att det är möjligt för en säljare att vid företagsöverlåtelse avstå från tidigare erhållna

Idrottsmännens pensioner

pensionsutfästelser och härigenom öka försäljningslikviden för aktierna i bolaget.

För idrottsmän och deras pensionslösningar gäller samma regler för pensioner som för övriga anställda eller egenföretagare. För idrottsmän föreligger dock särskilda förhållanden som påverkar den skatterättsliga bedömningen i varje enskilt fall. En fråga som uppkommer är hur anställningstiden ska beräknas. Ska den beräknas från idrottsutövandets början, från första ersättning för idrottsutövande eller från den tidpunkt då anställningen påbörjats på elitnivå med kontrakterad lön? En annan fråga är hur livsinkomsten ska beräknas för idrottsmän. Ytterligare en fråga är hur gränsen mellan lön och pension ska dras. Hur ska frågan om valfrihet mellan lön och pension påverka bedömningen?

I ett förhandsbesked från Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (numera Skatterättsnämnden) RSV/FB Dt 1985:22 har begreppet tillgängligt för lyftning och vilka ersättningar som påverkade pensionen varit föremål för prövning. Viss del av den ersättning som tillkom en idrottsman skulle enligt kontraktet mellan idrottsmannen och hans klubb innehållas av klubben och avsättas till en pensionsstiftelse för framtida pensionsbetalningar. Av kontraktet framgick hur stor del av den totala ersättningen som skulle avse pension. Pensionen skulle betalas ut under fem år sedan idrottsmannen hade slutat med idrott på elitnivå. Skattskyldighet har ansetts inträda först när pensionsbeloppen blev tillgängliga för lyftning. Enligt förutsättningarna var bl.a. spelarkontraktet ingånget och upprättat före spelårets ingång. Efter spelårets utgång skulle en särskild utfästelse lämnas avseende under året intjänad pension.

Också i RÅ 2001 not. 166, ett överklagat förhandsbesked, har frågan om tidpunkt för inkomstbeskattning vid utfästelse om direkt pension till idrottsmän varit föremål för prövning. Utfästelsen skulle säkerställas genom pantsättning i kapitalförsäkring eller genom pensionsstiftelse. Pensionerna till idrottsmännen skulle utgå under minst fem år efter det att idrottsmännens karriär på elitnivå hade upphört. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att inkomstbeskattning av idrottsmännen inte skulle aktualiseras förrän pensionerna var tillgängliga för lyftning. Skatterättsnämnden avvisade frågorna i ansökan som gällt principerna för beräkning av idrottsmännens pensioner

Betalning av direktpension till begränsat skattskyldig idrottsutövare ska enligt Skatteverket beskattas enligt SINK, om skatteavtalet med hemvistlandet inte innebär något annat. Vid tillämpning av skatteavtal är utbetalningen sådan pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning som omfattas av artikel 18 i OECD:s modellavtal, oavsett om betalning sker löpande eller som engångsbelopp (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335261-08/111).

11.9 Övergångsbestämmelser

De äldre övergångsbestämmelser som fortfarande gäller framgår av ikraftträdandelagen ILP. I 2 kap. 1–21 §§ ILP finns övergångsbestämmelser om personförsäkringar och i 43–44 §§ ILP i fråga om pensionsutfästelser som lämnats före 1967 respektive 1976. Därutöver finns i 103 § ILP övergångsbestämmelser till 58 kap. 18 § IL avseende försäkringsavtal och försäkringstekniska riktlinjer.

11.10 Personalstiftelse

11.10.1 Civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelser

För personalstiftelser gäller lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (TrL). Denna lag trädde i kraft den 1 mars 1968 och ersatte lagen den 18 juni 1937 (nr 521) om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser. Lagstiftningen innehöll ett flertal övergångsbestämmelser som i vissa delar fortfarande gäller för äldre pensions- och personalstiftelser.

Begreppet företagsanknuten stiftelse är ett samlingsbegrepp för pensions- och personalstiftelser. Regler för dessa finns i TrL. En personalstiftelse är enligt TrL *en av arbetsgivaren* bildad stiftelse (27 § TrL, jfr RÅ 1984 1:72:I), vars ändamål är att till anställda eller efterlevande främja annan välfärd än pension, lön eller annan förmån (exempelvis bostadsförmån) som arbetsgivaren enligt anställningsavtal/tjänsteavtal eller i övrigt är skyldig att utge. Vinstandelsstiftelser och familjestiftelser omfattas inte av TrL:s bestämmelser.

En personalstiftelse ska stå under tillsyn. Tillsynsmyndighet är fr.o.m. den 1 januari 2010 den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län där arbetsgivaren har sitt hemvist (31 § TrL). För en redogörelse i övrigt av de civilrättsliga och de skatterättsliga reglerna för en personalstiftelse, se Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327).

11.10.2 Avdrag för avsättning till personalstiftelse

I regel föreligger avdragsrätt för olika personalaktiviteter under begreppen personalvård och personalens välfärd oavsett om aktiviteterna drivs i företagets egen regi eller om bidrag härför lämnas till en personalstiftelse eller personalförening.

Avsättning utgör en onerös förmögenhetsdisposition (vinst-disposition) från företaget och saknar en benefik karaktär (SOU 1937:13).

Avdragsrätten för bidrag till personalstiftelse är reglerad i 16 kap. 14 § IL. En förutsättning för avdragsrätt är, att en till arbetsgivare tillhörig personalstiftelse är att anse som en personalstiftelse enligt TrL. För övriga personalstiftelser föreligger således inte någon avdragsrätt. Däremot kan avdrag under vissa förutsättningar ske till en av personalen bildad personalförening.

I RÅ 1995 ref. 37 medgavs avdrag för avsättning till en personalstiftelse, som inte ansågs uppfylla kraven enligt 27 § TrL avseende främjande av personalens välfärd. Trots detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att arbetsgivaren var berättigad till avdrag för avsättning till personalstiftelse enligt TrL. Skälet härtill var att stiftelsen var bildad i enlighet med TrL, med stadgar som fastställts av länsstyrelsen. Stiftelsen stod också under länsstyrelsens tillsyn.

Begränsningsregeln avseende fåmansföretag har slopats.

Det finns inte någon begränsning av avsättningar till personalstiftelse. Detta får den effekten att en tillgång som i företaget endast skulle ha medfört årliga värdeminskningsavdrag, t.ex. en byggnad, kan dras av direkt (SOU 1948:22 s. 176).

Avdragsrätten för företaget påverkas inte av den anställdes eller dennes efterlevandes skattskyldighet för förmånerna från stiftelsen eller av tolkningen av begreppet välfärd.

Följande krav uppställs för att en avsättning ska vara avdragsgill enligt IL:

- personalstiftelsen är bildad i enlighet med TrL vad avser ändamål, styrelse, tillsyn m.m. (RÅ 1965 not. 36).
- avsatta medel ska överlämnas till stiftelsen senast deklara-tions- eller anstånds-dagen.

Personalstiftelse ska enligt 27 § TrL vara grundad av arbets-givaren och ha till ändamål att främja arbetstagares eller dennes

efterlevandes välfärd, vilket inbegriper även nytta och trevnad för personalen (RÅ 1983 1:9). Enligt förarbetena till TrL och KL (prop. 1967:83 och 84) ansågs denna lydelse ersätta det i tidigare lagtext (KL) intagna villkoret för avdragsrätt, nämligen att stiftelsens ändamål för de avsatta medlen var av sådan beskaffenhet att arbetsgivaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv bestritt kostnaden (RÅ 1958 not. 1381). Ändringen var redaktionell och avsåg inte någon ändring i sak.

Om t.ex. avsatta medel huvudsakligen ska komma företagsledaren eller honom närstående till godo föreligger inte en stiftelse i TrL:s mening (RÅ 1975 1:18, RÅ 1984 1:72:2, RÅ 1987 not. 188).

Ändamålet med stiftelsen får inte vara att bereda förmåner åt allmänheten. Om stiftelsen t.ex. innehar en fritidsanläggning måste anläggningen huvudsakligen komma de anställda till del (SOU 1965:41 s. 232, RÅ 1968 ref. 46, RÅ 1975 1:18, RÅ 1987 not. 188).

Av prop. 1967:83 framgår att typiska ändamål för en personalstiftelse är att

Ändamål

- anskaffa tomtmark för kommande stiftelseändamål (SOU 1954:19),
- bidrag till simhall (bad- och tvättinrättningar) för personalens fromma (RÅ 1945 not. 236),
- anlägga idrottsplats (RÅ 1949 not. 575),
- inrätta semesterhem, samlings- och fritidslokaler, fritidsfastigheter,
- daghem m.m. (RÅ 1946 not. 135, RÅ 1949 not. 925),
- lämna studie- och utbildningsstipendier,
- lämna resestipendier,
- lämna understöd till olika fritidsaktiviteter som t.ex. tennis, bandy, skytte, samt musik.

En personalstiftelse som kan betecknas som en understödsstiftelse kan lämna

- understöd vid sjukdom,
- arbetslöshetsunderstöd,
- hjälp vid olycksfall,

- kontantunderstöd vid anställds inträde i pensionsåldern,
- begravningshjälp och
- anskaffning av bostäder.

Förbjudna ändamål

En personalstiftelse får inte lämna sådan förmån som annars utgår på grund av tjänst enligt anställningsavtal. Om en stiftelse utger t.ex. bil-, kost- eller bostadsförmån eller främjar verksamhet med anknytning till arbetsgivarens näringsverksamhet är det inte fråga om personalfrämjande åtgärder eller kostnader i TrL:s mening utan om företagets normala rörelse-kostnader. Detsamma gäller om stiftelsen t.ex. lämnar bidrag till internutbildning eller annan utbildning med anknytning till företagets verksamhet.

Eftersom det är tillsynsmyndighetens uppgift att bevaka att personalstiftelserna uppfyller TrL:s krav kan kontakt tas med länsstyrelsen för utredning av stiftelsernas verksamhet och status.

En personalstiftelse får inte inneha aktier i det bolag som bildat stiftelsen eller aktier i bolag i samma koncern utan tillsynsmyndighetens godkännande.

Därutöver ingår inte heller följande verksamhet i begreppet välfärd

- utlåning av pengar till personal,
- bidrag till ekonomiska eller ideella föreningar (RÅ 1962 ref. 17).
- bidrag till vila och miljöombyte för fåtal anställda (RÅ 1966 not. 47),
- tillhandahållande av bostäder för anställda (jfr p. 7 av övergångsbestämmelserna till TrL),
- jaktarrende (RÅ 1969 not. 55) och
- anläggandet av kyrka (RÅ 1975 1:18).

Välfärdsriteriet prövas av länsstyrelsen. Skatteverket bör vid behov ta kontakt med tillsynsmyndigheten för en prövning av detta villkor.

Gemensam stiftelse

TrL uppställer inte något hinder mot att en stiftelse är gemensam för två eller flera arbetsgivare inom samma koncern (RÅ 1978 1:51, SRN 1986-10-28). Dock torde varje i koncernen ingående bolag vara tvunget att avsätta lika mycket per

**Viss grupp
anställda**

anställd, för att stiftelsen ska kunna vara gemensam (jfr RÅ 1987 not. 188). Dessutom ska en separat redovisning ske för varje bolag avseende avsättningar och destinatärer.

Även två helt skilda arbetsgivare kan ha en gemensam personalstiftelse, samförvaltning, under samma förutsättningar som ovan nämnts avseende koncernbolag.

Arbetsgivaren kan i stiftelseurkund förordna att stiftelsen ska omfatta endast viss grupp av anställda eller efterlevande (27 § TrL, jfr RÅ 1981 1:68). De som omfattas av stiftelsens ändamål utgör stiftelsens destinatärer.

11.10.3 Gottgörelse ur personalstiftelse

Alla medel som lämnar en personalstiftelse är i princip skattepliktiga, oavsett om de går som gottgörelse till arbetsgivaren eller direkt till den anställde som förmån.

En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter som faller inom ramen för stiftelsens ändamål (29 § TrL). Sådan gottgörelse är skattepliktig intäkt (15 kap. 5 § IL).

Gottgörelse är inte skattepliktig intäkt till den del den utgår ur medel som avsatts till stiftelsen utan att arbetsgivaren fått avdrag för denna avsättning. Finns sådana beskattade medel i stiftelsen anses gottgörelse i första hand ske från dessa medel (15 kap. 5 § IL).

Har en personalstiftelse medel kvar sedan arbetsgivaren gottgjort sig äger stiftelsen själv förfoga över dessa medel genom utbetalning inom stiftelseändamålet.

Hela förmögenheten och inte endast avkastningen på förmögenheten står till förfogande för gottgörelse och ska användas för sitt ändamål. Avsikten är att en personalstiftelse inte ska kunna användas för att t.ex. bygga upp ett mera långsiktigt aktieinnehav. Undantag bör göras för de fall stiftelsen äger fast egendom som används för arbetstagarnas välfärd, t.ex. ett semesterhem. Den del av stiftelsens förmögenhet som är placerad i sådan egendom får inte mot stiftelsens vilja nyttjas för gottgörelse. Stiftelsen får också behålla tillräckliga medel för underhåll och skötsel av sådan egendom under de närmaste åren (29 § TrL).

Arbetsgivares gottgörelse får avse utgifter under det aktuella eller det närmast föregående räkenskapsåret (30 § jämfört med 15 § TrL).

12 Särskild löneskatt på pensionskostnader

12.1 Inledning

Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) påförs med 24,26 % på kostnaden för utfäst tjänstepension till anställda och på fysiska personers och dödsboms avdrag för pensionsutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna finns i lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL. Det bör observeras, att avsättningar till en vinstandelsstiftelse i syfte att bidra till den anställdes pensionering inte ska beläggas med SLP utan med särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (1 § 6 lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL).

Termer och uttryck

De termer och uttryck som används i SLPL har samma betydelse som i IL (4 § SLPL).

Underlaget fastställs vid taxeringen

För SLP gäller bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen (5 § SLPL). Detta innebär bl.a. att beskattningsunderlaget fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen och att reglerna om omprövning, överklagande samt skattetillägg är tillämpliga på SLP. Att beskattningsunderlaget fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen innebär att SLP kommer att ingå i den slutliga skatten. Det innebär också att SLP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt. Redovisning av SLP ska således inte ske i arbetsgivarens skattedeclarationer.

Reserveringar för pensionskostnader avseende löneskuld

I RÅ 2007 not. 98 (förhandsbesked) har en fråga om avdragsrätt för avsättning för ITP-avgifter på semesterlöneskulden prövats. Högsta förvaltningsdomstolen har gjort bedömningen att avdrag inte kan medges med följande motivering:

”Av 28 kap. 3 § IL framgår att en förutsättning för att en arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension skall dras av som kostnad är att tryggandet sker på något av de sätt som anges där, t.ex. genom betalning av premie

för pensionsförsäkring. Bolagets avsättning grundar alltså inte i sig någon rätt till avdrag.”

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade vidare att avdragsrätt avseende utgifter för särskild löneskatt följer samma principer som beträffande pensionsutgifter. Bolaget var således inte berättigat till avdrag för avsättning till SLP avseende beräknade ITP-avgifter på semesterlöneskulden.

Enligt Skatteverkets uppfattning (se Skatteverket 2008-06-27, dnr 131 409594-08/111) har den osäkerhet som förelegat avseende avdragsrätten för beräknade pensionsförsäkringspremier som hänför sig till löneskulder undanröjts genom RÅ 2007 not. 98. Det får således numera anses klarlagt att en avsättning för framtida pensionsförsäkringspremier som beräknats belöpa på semesterlöneskulder och andra löneskulder avseende inarbetade men inte utbetalda löner inte grundar rätt till avdrag. Detta innebär att Skatteverkets (dåvarande RSV) skrivelse 2001-02-20, dnr 354-00/540, gällande bl.a. avsättningar för beräknade pensionsavgifter inom arbetsmarknadsförsäkringar (AMF, numera Fora) som belöper på semesterlöneskulder och andra löneskulder inte längre ska tillämpas i denna del. Beskattningsunderlaget till SLP påverkas först det beskattningsår då avdragsrätt för premierna föreligger (se nedan under rubriken 12.2.2 Beskattningsunderlaget kantrubrik Bokföringsmässiga grunder).

SLP avdragsgill vid inkomst-taxeringen

SLP är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (16 kap. 17 § IL). Eftersom näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, ska SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper. Enligt RÅ 2004 ref. 133 är en reservering för framtida SLP på bokförda kostnader för framtida pensioner inte avdragsgill.

Påförs SLP för beskattningsåret är hela skatten avdragsgill, även om viss del av löneskatten grundar sig på t.ex. pensionspremier som inte varit fullt ut avdragsgilla.

Förhandsbesked

Förhandsbesked om SLP kan sökas hos Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

12.2 SLP för kostnader på utfäst tjänstepension

12.2.1 Skattskyldig

Den som utfäst en tjänstepension är enligt 1 § SLPL skyldig att för 2010 betala SLP på kostnaden för utfästelsen med 24,26 %. Arbetsgivare ska betala SLP på pensionskostnader utan hänsyn till om avdragsrätt föreligger för pensionskostnaderna vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:11 s. 45 och 1997/98:146 s. 50). Skattesatsen är densamma för alla skattskyldiga oavsett företagsform. Den jämkas inte efter räkenskapsårets längd. Posten j) i beskattningsunderlaget ska dock jämkas i det fall beskattningsåret inte är 12 månader, se avsnitt 12.2.2 kantrubrik Beskattningsår.

Har tjänstepensionen utfästs av ett handels- eller kommanditbolag eller EEIG är dessa och inte delägarna skattskyldiga till SLP för företagets utfästelser till anställda.

Av lagtextens ordalydelse att döma är tillämpningsområdet för SLP vittomfattande och omfattar både svenska och utländska arbetsgivare. I RÅ 1999 not. 154 har Högsta förvaltningsdomstolen dock funnit att utländska arbetsgivare som varken är hemmahörande i Sverige eller bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige inte är skattskyldiga till SLP. Skatterättsnämnden uttalade, med instämmande av Högsta förvaltningsdomstolen, att SLP måste betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt. Om en utländsk juridisk person skulle ha ett fast driftställe eller fastighet i Sverige, ska endast de kostnader för pensioner som belöper på det fasta driftstället ingå i beskattningsunderlaget till SLP. Trots avsaknad av direkt lagbestämmelse får det, i och med RÅ 1999 not. 154, anses klarlagt att skyldigheten för en utländsk arbetsgivare att betala SLP är avhängig skyldigheten att erlägga inkomstskatt i Sverige. Även i de fall inkomsten från det fasta driftstället är undantagen från beskattning i Sverige genom skatteavtal ska den utländske arbetsgivaren, enligt Skatteverkets uppfattning, erlägga SLP för pensionskostnader hänförliga till det fasta driftstället (Skatteverket 2007-03-21, dnr 131 190696-07/111).

Om ett utländskt bolag som är skattskyldigt i Sverige för inkomst från fast driftställe betalar premier för tjänstepensionsförsäkringar avseende personalen i det fasta driftstället anser Skatteverket att det utländska bolaget ska betala

SLP på premierna även om personalen i fråga inte omfattas av svensk socialförsäkring (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318487-06/111).

Varken lagtext eller förarbete ger besked om ett svenskt företag ska påföras SLP eller inte på utfästelser om tjänstepension som har tryggats och bokförts i företaget i Sverige och som avser personer anställda vid företagens filial i utlandet. Denna fråga prövades i RÅ 2004 ref. 3. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked, vilket innebär att arbetsgivare med verksamhet i filialer utomlands inte är skattskyldiga för SLP som avser lokalt anställd personal i filialerna. I beslutsmotiveringen hänvisar Skatterättsnämnden till syftet med införandet av såväl SLP som särskild löneskatt på förvärvsinkomster (SLF), vilket bl.a. har varit att åstadkomma neutralitet i socialavgiftshänseende mellan olika förvärvsinkomster. Skatterättsnämnden anser att basen för beräkningen av beskattningsunderlaget för SLP därför bör bestämmas efter samma principer som gäller för SLF. Av SLFL framgår att underlaget för SLF ska begränsas till förvärvsarbete i Sverige. När det gäller personal som sänds ut till länder utom EU/EES och till icke konventionsland anser Skatteverket att arbetsgivare ska betala SLP på pensionspremier för sådana utlandsutsända vars utlandstjänstgöring kan antas vara längst ett år, dvs. då utsänd personal omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen (Skatteverket 2005-04-12, dnr 130 186595-05/111 och KRNG 2008-08-29, mål nr 402-06).

Skattskyldigheten till SLP kan överföras endast genom överlåtelse av pensionsutfästelserna eller genom fusion (se avsnitt 12.2.2.5. resp. kantrubrik Fusion nedan). SLP på utfäst tjänstepension ska normalt betalas av arbetsgivaren eller den f.d. arbetsgivaren. Detta gäller även om någon annan anlitas för utbetalning av pensionerna, t.ex. för kommunernas del KPA (prop. 1990/91:166 s. 65). Detsamma gäller pensioner som skuldförts på konto Avsatt till pensioner och kreditförsäkrats i Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt (PRI Pensionsgaranti). Utbetalningen av pensionen kan i sådant fall ske genom PRI Pensionsgaranti.

Även kommunerna ska påföras SLP. Det är den kommun som utfäst pensionen som är skattskyldig, även om utbetalningen i allmänhet sköts av KPA. Staten påförs särskild löneskatt på sina pensionskostnader i särskild ordning (5 § andra stycket

SLPL och förordningen (1991:704) om fastställande av särskild löneskatt på statens pensionskostnader).

SLP ska också påföras stiftelser och allmännyttiga ideella föreningar som inte är skattskyldiga att betala inkomstskatt men som har anställda för vilka de betalar ITP-avgift eller dylikt.

Fusion

Några särskilda regler om SLP vid fusion finns inte i SLPL. I RÅ 2000 ref. 36 förklarade Högsta förvaltningsdomstolen i ett mål avseende särskild löneskatt på pensionskostnader och underskott enligt 2 § 1) SLPL (negativt belopp från föregående beskattningsår), att några regler om fusion inte finns i SLPL och inte heller i lagen (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (numera 37 kap. IL). Således var effekterna av en fusion oreglerade i lag vad avser SLP. Högsta förvaltningsdomstolen anförde beträffande kopplingen i 5 § SLPL till taxeringslagen och inkomstskattelagen, följande:

”Med hänsyn till den nu beskrivna anknytningen mellan den särskilda löneskatten och inkomstbeskattningen talar enligt Regeringsrättens mening starka materiella och taxeringstekniska skäl för att låta det uttag av löneskatt som ska ske vid taxeringen för det beskattningsår då en fusion genomförs följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Denna ordning innebär i enlighet med det föregående att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt.”

Arbetsgivares konkurs

Utformningen av reglerna innebär att en arbetsgivares konkurs kan medföra att SLP inte kan tas ut. Det gäller t.ex. när ett pensionsåtagande har säkerställts genom att arbetsgivaren tecknat en kapitalförsäkring som pantsatts till pensionsborgenären (prop. 1990/91:166 s. 65). I de fall konkursboet betalar ut pension enligt en av arbetsgivaren tidigare lämnad pensionsutfästelse eller tryggar genom köp av pensionsförsäkring upplupen del av den pensionsutfästelse arbetsgivaren redan lämnat enligt 25 § TrL innebär inte att konkursboet har utfäst tjänstepension. Det är arbetsgivaren som i dessa fall har utfäst tjänstepensionen. Konkursboet är då inte skyldig att betala SLP.

12.2.2 Beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget till SLP bestäms enligt ett särskilt avräkningssystem. Enligt 2 § första stycket SLPL beräknas

**Avräknings-
förfarande**

beskattningsunderlaget som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter.

Beskattningsunderlaget ska beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan *å ena sidan summan av*

- a. avgift för tjänstepensionsförsäkring,
- b. avsättning till pensionsstiftelse,
- c. ökning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL,
- d. utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring,
- e. utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse,
- f. överföring eller betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut enligt ett sådant avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren för avdragsrätt i 28 kap. 2 § andra stycket eller 3 § IL,

å andra sidan summan av

- g. gottgörelse från pensionsstiftelse,
- h. ersättning enligt ett avtal om tjänstepension från ett sådant utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 28 kap. 3 § IL,
- i. minskning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL,
- j. 85 % av bokförd skuld på konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL vid beskattningsårets ingång multiplicerad med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret,
- k. erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse,
- l. negativt belopp som uppkommit föregående beskattningsår.

Utfästa tjänstepensionsförmåner som tryggas

För pensionsförmåner som tryggas gäller att SLP ska påföras vid tryggandet. Detta gäller oavsett om avdrag medges vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:166 s. 45 och s. 66). Med begreppet tryggad pensionsutfästelse avses arbetsgivarens kostnad för tryggande av pensionsåtaganden genom

- avgift för tjänstepensionsförsäkring,
- avsättning till pensionsstiftelse,
- avsättning enligt TrL till konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL – Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser enligt ÄRL, eller
- överföring eller betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut enligt ett sådant avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren för avdragsrätt i 28 kap. 2 § andra stycket eller 3 § IL

När det gäller pensioner som tryggats genom pensionsstiftelse eller kontoavsättning tas SLP också ut vid utbetalningen av pensionerna. Underlaget för SLP minskas å andra sidan med den gottgörelse från pensionsstiftelse respektive återföring av kontomedel som utbetalningarna kan medföra. Detsamma gäller ett utländskt tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en svensk pensionsstiftelse. För närmare detaljer avseende tryggande av pensioner, se avsnitt 11.

Utfästa tjänstepensionsförmåner som inte tryggas

Har pensionsutfästelsen inte tryggats på något av ovan nämnda sätt anses den som en icke tryggad pensionsutfästelse, t.ex. en pensionsutfästelse som säkerställts genom företagshypotek, bankgaranti eller kapitalförsäkring och som endast är upptagen inom linjen såsom ansvarsförbindelse i bokslutet. Även om pensionsutfästelser numera i allmänhet tryggas förekommer icke tryggade pensionsförmåner. För icke tryggade pensionsförmåner gäller att SLP tas ut i takt med utbetalningen. Det gäller även om förmånerna tjänats in före ikraftträdandet av SLPL.

Utan pensionsutfästelse ingen beskattning

Medel som betalas ut utan att grunda sig på en utfästelse om tjänstepension beskattas inte enligt SLPL. Utbetalningar från vinstandelsstiftelser ska således inte beläggas med SLP liksom inte heller pensioner som betalas ut med statsmedel av Sveriges Författarfond (prop. 1990/91:166 s. 66).

Underskott i beskattningsunderlaget

Vid beräkning av underlaget för SLP kan i vissa fall underskott uppkomma. Ett sådant underskott får dras av från underlaget närmast följande beskattningsår (2 § första stycket SLPL).

Ett underskott som uppkommer vid beräkning av beskattningsunderlaget får inte överföras till annan arbetsgivare, t.ex. i samband med övertagande av pensionsutfästelse genom företagsövertagelse. Det får inte heller överföras till annat företag i samma koncern. Underskott får dock överföras vid fusion (se ovan).

Bokföringsmässig grunder

Vid beräkning av beskattningsunderlaget för SLP ska enligt 2 § SLPL bokföringsmässiga grunder tillämpas. I RÅ 2002 not. 212 prövades frågan om en kommun skulle betala SLP för det år under vilket den enligt god redovisningssed skulle kostnadsföra pensionsförsäkringspremier för personalen eller om skattskyldigheten för SLP uppkom först det år premierna hade betalats. Skatterättsnämnden, med instämmande av Högsta förvaltningsdomstolen, ansåg att löneskattens nära anslutning till bestämmelserna i 28 kap. IL innebar att beskattningstidpunkten skulle inträffa först när premierna betalades, trots att det kunde vara god redovisningssed att tidigare skuldföra kostnaden för pensionsutfästelserna. Det bör observeras att skattesubjektet i detta fall inte var skattskyldigt till inkomstskatt. Rättsfallet är svårtolkat, och det är osäkert vilka slutsatser man kan dra av det beträffande andra skattskyldiga till SLP vilka, i motsats till en kommun, är skattskyldiga till inkomstskatt. När det gäller arbetsgivare som har avdragsrätt för pensionsförsäkringspremier anser Skatteverket att premierna ska medräknas i beskattningsunderlaget för SLP avseende det beskattningsår under vilket premierna ska dras av (se Skatteverket 2006-02-23, dnr 131 71291-06/111 respektive 2008-06-27, dnr 131 409602-08/111). I den händelse premierna inte blir avdragsgilla i dess helhet ska SLP ändå påföras på hela beloppet.

Uppgifter i självdeklarationen

Beskattningsunderlaget för SLP på utfäst pensionsförmån ska fastställas vid den årliga taxeringen. Den som utfäst en tjänstepension ska därför i inkomstdeklarationen lämna uppgift om kostnaderna under beskattningsåret för utfästelserna. Dessa bestämmelser gäller generellt för alla berörda. Även ett underskott (negativt beskattningsunderlag) ska fastställas och redovisas i självdeklarationen (inkomstdeklarationen). Utländska arbetsgivare, som är skattskyldiga för SLP, ska lämna uppgifterna i inkomstdeklaration 2. Uppgiftsskyldigheten i självdeklarationen (inkomstdeklarationen) finns reglerad i 3 kap. 1 § LSK.

Beskattningsår

Begreppet beskattningsår har samma innebörd som i 1 kap. 13–15 §§ IL. För staten, landstingskommuner, kommuner och kommunförbund är beskattningsåret lika med kalenderår (4 § SLPL). Till denna grupp hör även Försäkringskassan.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader och det finns ett konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser, ska den del av skatte-

underlaget som framgår av 2 § första stycket j) SLPL jämkas, se avsnitt 12.2.2.3 Avsättning i balansräkningen.

12.2.2.1 Tjänstepensionsförsäkring

Att en pensionsutfästelse till en anställd kan tryggas genom tjänstepensionsförsäkring har nämnts ovan. Vad som avses med begreppet tjänstepensionsförsäkring framgår av 58 kap. 7 § IL. Avgifter för tjänstepensionsförsäkringar ska tas upp som en pluspost a) i avräkningsschemat. Undantag gäller för vissa gruppsjukförsäkringar som tecknats enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer, se nedan. Avgifter för andra P-klassade sjukförsäkringar som en arbetsgivare tecknat för sina anställda ska emellertid ingå i underlaget för SLP. Återbäring som arbetsgivaren erhåller ska normalt inte reducera SLP-underlaget. Jfr vad som sägs nedan vid kantrubriken Återbäring m.m.

Kollektivavtalade försäkringar – arbetsmarknadsförsäkringar

Arbetsgivare som är medlem i förbund inom Svenskt Näringsliv (SN) är enligt kollektivavtal skyldig att teckna försäkringar för sina anställda. Motsvarande gäller för arbetsgivare som inte är organiserade men som har slutit kollektivavtal med fackförbund, s.k. hängavtal. Även arbetsgivare som inte tecknat kollektivavtal kan frivilligt teckna avtalsförsäkringar för sina anställda.

Samtliga arbetsgivare på den privata sidan som är bundna av kollektivavtal måste – i olika omfattning – teckna arbetsmarknadsförsäkringar för de anställda. Försäkringarna ger anställda arbetare ersättning vid sjukdom, arbetsbrist, arbets-skada och dödsfall. Avtalspensionen är ett tillägg till de anställda arbetarnas allmänna pension. Tecknandet av försäkringarna sker genom Fora AB (Fora). Fora ägs av SN och LO och handhar försäkringsavtal, debitering och information avseende försäkringarna. Följande arbetsmarknadsförsäkringar finns:

AGS, Avtalsgruppsjukförsäkring

- ersättning utöver sjukpenning, tidsbegränsad sjukersättning eller sjukersättning

AGB, Försäkring om avgångsbidrag (företag utan kollektivavtal)

- ersättning vid förlust av anställning på grund av arbetsbrist eller hälsoskäl

Omställningsförsäkring (företag med kollektivavtal)

- består av AGB och omställningsstöd, omställningsstödet ges av Trygghetsfonden och ger stöd till åtgärder som hjälper den uppsagde att hitta en ny sysselsättning

TFA, Trygghetsförsäkring vid arbetskada

- ersättning vid olycksfall i arbetet, arbetssjukdom eller färdolycksfall

TGL, Tjänstegrupplivförsäkring

- ersättning till efterlevande vid dödsfall

ASL, Avtalspension SAF-LO

- tillägg till den allmänna pensionen och utges i form av ålderspension, efterlevandepension och sjukpension

Arbetare

Arbetare omfattas av alla försäkringar enligt ovan. Med arbetare förstås här anställda som omfattas av lönekollektivavtal för arbetare träffat mellan förbund inom SN och LO.

Tjänstemän

Tjänstemän omfattas normalt enbart av TFA. Med tjänstemän förstås anställda för vilka förbund inom SN och PTK träffat avtal om allmänna tjänstevillkor för tjänstemän. För tjänstemän måste arbetsgivaren enligt kollektivavtal också teckna försäkring avseende ITP, Industrin och handelns tilläggs-pension (se kantrubrik ITP för tjänstemän) och TGL. Dessutom omfattas tjänstemännen av ett omställningsskydd genom Trygghetsrådet.

AGS

AGS är inte en tjänstepensionsförsäkring och premien ska därför inte ingå i underlaget för SLP.

Gruppsjukförsäkring enligt kollektivavtal

Ersättning som utgör ett komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning enligt AFL och som utgår på grund av gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder fastställda i kollektivavtal, beskattas enligt reglerna om SLF (1 § första stycket 4 SLFL). Detta gäller både AGS och sådan kollektivavtalad gruppsjukförsäkring som är tjänstepensionsförsäkring (ITP sjuk och motsvarande). Avgifter för sådana tjänstepensionsförsäkringar ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP till den del avgifterna avser ersättningar som är komplement till sjuk- och aktivitetsersättning. Ersättning som utgör ett komplement till sjukpenning och som betalas ut från gruppsjukförsäkring är däremot inte underlag för SLF. Om gruppsjukförsäkringen är en tjänstepensionsförsäkring ska således den premie som avser denna ersättning räknas med i underlaget för SLP.

Individuellt tecknade P-klassade sjukförsäkringar	Det förekommer också att arbetsgivare tecknar individuella, P-klassade sjukförsäkringar för vissa anställda. Det är t.ex. vanligt att fåmansföretag tecknar sådan tjänstepensionsförsäkring för företagsledare. Undantaget ovan gäller enbart kollektivavtalsreglerade gruppsjukförsäkringar. Premier för individuella, P-klassade sjukförsäkringar som tagits i samband med tjänst följer huvudregeln och ska räknas med i SLP-underlaget (posten a i avräkningsschemat).
AGB och omställningsförsäkring	AGB och omställningsförsäkring är inte P-försäkringar (ej livförsäkringar) och avgifterna ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP.
TFA	TFA är inte en P-försäkring (ej livförsäkring) och avgiften ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP.
TGL	TGL är en kapitalförsäkring och avgiften ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP.
Avtalspension SAF-LO (ASL)	Avtalspension SAF-LO är en premiebaserad tjänstepension inom Arbetsmarknadsförsäkringarna. Avgifter för avtalspension SAF-LO och den därtill hörande premiefrielseförsäkringen ska ingå i underlaget för SLP.
Debiteringen av premier	<p>Arbetsgivaren erlägger under kalenderåret en preliminär premie till Fora uppdelad på sex betalningstillfällen (varje jämn månad). Den preliminära premien för år 2010 baseras som regel på den årslönesumma som arbetsgivaren uppgivit för år 2009. Slutlig premie beräknas på grundval av faktiskt utbetald (kontantprincipen) årslönesumma för det år premien avser. Semestermedel som arbetsgivaren betalar ut under året men som avser föregående år ska räknas in i utbetalningsårets lönesumma. Sker utbetalningen via semesterkassa (gäller arbetsgivare inom vvs-, plåtslageri- och måleribranschen) ska de medel som arbetsgivaren betalar in till semesterkassan räknas in i lönesumman. Premierna för AFA-försäkringarna (AGB, AGS, TGL samt TFA), Omställningsförsäkringen och Avtalspension SAF-LO beräknas i procent av den årslönesumma som lämnas till Fora. Premiesatserna fastställs normalt för ett år i taget. Uppgifter om premiesatserna finns bl.a. att hämta på Foras webbplats, www.fora.se.</p> <p>De slutliga premierna och avgifterna till fonder eller enligt kollektivavtal m.m. grundas på de uppgifter om definitiva årslönesummor som arbetsgivaren lämnar efter premieårets utgång, s.k. försäkringsuppgifter. Fora gör på grundval av dem en årsavräkning och skickar successivt ut slutfakturor (normalt</p>

under perioden mars–juni). Om för litet (stort) belopp har erlagts i preliminära premier och avgifter blir ränta debiterad (krediterad).

Arbetsmarknadsförsäkringar och SLP-underlaget

Av avgiften för arbetsmarknadsförsäkringarna är det således enbart pensionspremien och avgiften för premiebefrielse enligt pensionsavtalet ASL som ska ingå i underlaget för SLP. Dessa pensionsavgifter går att utläsa direkt av de fakturor som arbetsgivaren erhåller under premieåret liksom av slutfakturan. Ersättning som betalas ut från AGB, AGS och TFA beläggs i viss utsträckning med SLF.

ITP för tjänstemän

För tjänstemän måste arbetsgivaren enligt kollektivavtal teckna inte bara TFA utan också försäkring avseende ITP (Industrin och handelns tilläggspension) och TGL (Tjänstegrupplivförsäkring). Ett nytt ITP-avtal har trätt ikraft den 1 juli 2007. I huvudsak innebär avtalet att anställda födda 1979 eller senare (avdelning 1) får en helt premiebestämd ålderspension, medan anställda födda 1978 eller tidigare (avdelning 2) fortsätter med en förmånsbestämd ålderspension och den premiebestämda delen ITPK.

ITP har tidigare tecknats och tecknas numera för ITP avdelning 2 normalt i Alecta pensionsförsäkring, ömsesidigt. Collectum administrerar ITP på Alectas uppdrag. Arbetsgivaren kan också själv svara för ITP:s ålderspension. Pensionsutfästelsen ska i sådant fall registreras och kreditförsäkras hos Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt (PRI Pensionsgaranti). I bokföringen redovisas ett sådant åtagande på konto Avsatt till pensioner eller under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Pensionsutbetalningarna sköts av PRI Pensionsgaranti som två gånger per år debiterar i förskott den som är ansvarig för pensionsutfästelsen. Utbetalade pensioner liksom pensions-skuld framgår av fakturan. Driftkostnader och moms debiteras i särskilda poster på fakturan. Överföring till pensionsstiftelse med bibehållen kreditförsäkring (s.k. PRI-stiftelse) är också ett möjligt trygghande enligt ITP-planen (se även avsnitt 11.5).

ITP, avdelning 1, kan tecknas hos ett flertal försäkringsbolag vilka upphandlats av Collectum, som också administrerar denna avdelning inom ITP. Uppgifter om premiesatserna finns bl.a. på Collectums webbplats, www.collectum.se. Det finns även inom avdelning 1 av ITP-planen möjlighet för arbetsgivare att erbjuda förvaltning av pensionskapitalet i egen regi.

ITP:s sjukpensionspremie

Enligt 2 § andra stycket SLPL ska premier för gruppsjukförsäkringar där utbetalningarna belastas med SLF inte ingå i SLP-underlaget. Ersättning som utgör komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning enligt AFL och som utgår på grund av gruppsjukförsäkring som åtnjuts enligt grunder fastställda i kollektivavtal, beskattas enligt reglerna om SLF (1 § första stycket 4 SLFL). Detta gäller oavsett om gruppsjukförsäkringen är klassad som P-försäkring (som t.ex. ITP:s sjukpensionsdel) eller som annan försäkring (som t.ex. AGS). Den del av ITP-avgiften som avser ITP:s sjukpension som är ett komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning ska därför inte räknas med som pluspost i avräkningsförfarandet vid beräkning av underlaget för SLP (SkU 1990/91:29 s. 45).

TGL för tjänstemän

Tjänstegrupplivförsäkringen är en kapitalförsäkring. TGL kan tecknas i Alecta eller annat försäkringsbolag. Arbetsgivaren avgör i vilket av de försäkringsbolag som är godkända av SN och PTK, som försäkringen för de anställda ska tecknas i. TGL ska inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP.

Debiteringen av ITP-avgifter

ITP tecknas för avdelning 2 normalt i Alecta (undantag för ITPK och ”tiotaggar”-lösningar), medan ITP för avdelning 1 och TGL alltså kan tecknas även hos annan än Alecta. Avgift till Alecta ska ingå i underlaget för SLP utom den del som avser TGL och ITP:s sjukpension (ITP-S). Av fakturorna från Collectum har hittills endast kunnat utläsas summa avgift per anställd (försäkrad). Om TGL tecknats i Alecta, ingår även TGL-avgiften i angiven summa.

Pensionsmedförande lön enligt ITP-planens avdelning 2 utgörs av kontant lön jämte förmåner i form av kost och bostad värderade enligt skattetabell för beräkning av skatteavdrag. Andra förmåner, t.ex. bilförmån, medför inte rätt till ITP. Nytt är att arbetsgivaren från den 1 april 2008 har rätt att även låta lön som tjänstemannen avstått från för erhållande av annan förmån ingå i den pensionsmedförande lönen. Detsamma gäller vid delpensionslösningar, se även avsnitt 11.3.3). Årslönen är lika med den pensionsmedförande månadslönen multiplicerad med 12,2 och semesterlön och semestertillägg är på så sätt beaktade. I RÅ 2007 not. 98 prövades om en reservering för ITP-kostnad på semesterlöneskuld var avdragsgill vid inkomstbeskattningen och om avdrag kunde medges för särskild löneskatt belöpande på denna avsättning. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fann att bolagets avsättning inte rymdes inom 28 kap. 3 § IL och därmed förelåg ingen avdragsrätt för

reserveringen av beräknad ITP-avgift (se även Skatteverket 2008-06-27, dnr 131 409594-08/111). Med hänvisning härtill så medgavs inte heller avdrag för avsättning till särskild löneskatt avseende de ej avdragsgilla beräknade ITP-avgifterna (jfr RÅ 2004 ref. 133). SLP ska således påföras på grundval av de faktiskt erlagda premierna för beskattningsåret med undantag för:

- TGL-premien (om TGL tecknats i Alecta), vilken under 2010 är 50 kr per månad och tjänsteman
- Premien avseende sjukpension som är ett komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning.

Pensionsmedförande lön i den nya ITP-planens avdelning 1 utgörs av kontant utbetald bruttolön inklusive bl.a. övertidsersättning och semesterlön.

Avgifter för ITP betalas månadsvis. Löneändringar ska rapporteras löpande. Retroaktiva lönehöjningar föranleder debitering av retroaktiva premier. På retroaktiva premier tas en avgift, premietillägg, ut. Vid försenad betalning av månadspremie tas dröjsmålsränta ut. Om månadspremien betalas före den sista betalningsdagen gottskrivs i gengäld ränta.

Premietillägg (dvs. avgifterna på de retroaktiva premierna) samt räntor redovisas i en extra trettonde faktura som utfärdas i början av året efter premieåret. Debet- och/eller krediträntorna ska inte påverka underlaget för SLP. Detsamma torde gälla i fråga om premietilläggen. De retroaktiva premierna ska där-
emot medräknas med undantag för TGL-avgifter och sjukpensionspremie enligt ovan.

Vissa utländska pensionsförsäkringar

Numera kan försäkringar tecknade inom EES vara pensionsförsäkringar om de uppfyller villkoren i 4, 6 och 8–16 b §§ IL. Se SKV 301, avsnitt 20. Utländska pensionsförsäkringar ska även i vissa fall andra fall anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL om de tecknats 1997 eller senare. Beträffande äldre försäkringar finns viss möjlighet att frivilligt återöppna dessa regler fr.o.m. 1998 års taxering. Dessa bestämmelser beskrivs i SKV 301, avsnitt 20.2 (se även SN 1997 nr 5 s. 289 ff.). Skatteverket kan, i de fall dessa bestämmelser inte är tillämpliga och om det finns särskilda skäl, efter ansökan medge att en försäkring som meddelats i utomlands bedriven försäkringsrörelse ska anses som en P-försäkring (58 kap. 5 § IL). Har Skatteverket lämnat ett sådant medgivande ska avgifterna för den utländska försäkringen räknas in i under-

laget för SLP förutsatt att fråga är om tjänstepensionsförsäkring. Skatteverkets dispensbeslut kan överklagas hos FR.

Återbäring m.m.

Det förekommer att försäkringsgivare ger premieåterbäring på grund av överkonsolidering. I RÅ 2000 not. 54 har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att återbäring från försäkringsbolaget Alecta av överskott från försäkringsrörelsen avseende pensionsförsäkringar inte ska reducera beskattningsunderlaget för SLP. Detta innebär att återbäring som kommer en arbetsgivare till del på likartat sätt som i RÅ 2000 not. 54, inte ska minska kostnaden för tjänstepensionsavgifterna vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § a) SLPL. Inte heller får en sådan återbäring minska tidigare beskattningsårs skatteunderlag. Premie som återbetalas på grund av en premiebefrielseförsäkring får enligt Skatteverkets uppfattning reducera SLP-underlaget. Detta gäller oavsett om återbetalningen av premien har skett under samma år som premieinbetalningen gjordes, eller om återbetalningen har skett ett senare år (Skatteverket 2004-12-07, dnr 130 692084-04/111).

**Kostnads-
utjämnings mellan
arbetsgivare**

Vissa allmänna pensionsplaner innehåller bestämmelser om utjämnings av pensionskostnader mellan olika arbetsgivare. Av RÅ 2004 ref. 67 framgår att avgifter som en arbetsgivare betalar eller ersättningar som en arbetsgivare får enligt ITP planens bestämmelser om utjämnings av pensionskostnader mellan olika arbetsgivare, inte ska ingå vid beräkningen av underlaget för SLP.

12.2.2.2 Avsättning till pensionsstiftelse

Avsättning till pensionsstiftelse ska tas upp i sin helhet i beskattningsunderlaget utan uppdelning av avsättningen i beräknat avsättningsutrymme för pensionsreserv och administrationskostnader för stiftelseförvaltningen. Kostnaderna för förvaltningen ska erläggas av stiftelsen ur stiftelsens medel.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 ref. 47 gjort bedömningen att bestämmelserna i 28 kap. 13 § IL ska förstås så att avdragsrätten enligt första stycket är begränsad till ett belopp som motsvarar pensionsreserven för tryggade pensionsutfästelser. Andra stycket innebär en begränsning av avdraget enligt första stycket på så sätt att det inte får uppgå till högre belopp än att pensionsstiftelsens förmögenhet, beräknad enligt 80-procentregeln, kommer att motsvara pensionsreserven. Av domen framgår också att en överföring till pensionsstiftelse som bokförs som en förutbetalad kostnad anses utgöra ett avdragsgillt tryggnads för det beskattningsår pensionsrätten

tjänas in och pensionskostnaden uppkommer. Beträffande SLP så pekade Högsta förvaltningsdomstolen på att löneskatten ska betalas på kostnaden för en pensionsutfästelse, varvid bokföringsmässiga grunder ska tillämpas vid bestämmande av beskattningsunderlaget. Att det i 2 § första stycket b) SLPL anges att beskattningsunderlaget ska omfatta avsättning till pensionsstiftelse innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolen därför inte att hela avsättningen ska inräknas i underlaget utan endast den del av den på beskattningsåret belöpande avsättningen som motsvarar kostnaden för pensionsutfästelserna för detta år.

12.2.2.3 Avsättning i balansräkningen

Vid tryggandeformen avsättning i balansräkningen gäller att tryggandet ska ha skett i enlighet med TrL för att SLP ska påföras. I 5 § TrL anges att arbetsgivare äger i balansräkningen som skuld under rubriken Avsatt till pensioner ta upp vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa under denna rubrik. I 4 § TrL finns en definition av allmän pensionsplan. Om en pensionsutfästelse inte omfattas av allmän pensionsplan äger ändå aktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomisk förening och sparbank att redovisa utfästelsen som skuld i balansräkningen under denna rubrik (5 § andra stycket TrL). Detta gäller dock inte i fråga om anställda som har bestämmande inflytande i företaget. I 8 a § görs ett tillägg i förhållande till 5 §. Tillägget avser arbetsgivare som omfattas av bl.a. årsredovisningslagen. Sådana arbetsgivare ska i stället redovisa motsvarande belopp som en delpost under rubriken Avsättningar till pensioner och liknande förpliktelser.

Enligt Skatteverkets skrivelse från 2008-10-26, dnr 131 583863-08/111, görs inte den kommunala redovisningen av pensionsåtaganden i enlighet med TrL. Kommuners avsättning i balansräkningen för pensionsåtaganden ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP. SLP ska i stället betalas när pensionen betalas ut.

I RÅ 2001 not. 166 prövades frågan om en utfästelse (inte enligt allmän pensionsplan) som gjorts av ideell förening om direktpension skulle ingå i underlaget för SLP om denna säkerställts med pantsatt kapitalförsäkring. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att ett säkerställande av en utfäst pension genom en kapitalförsäkring inte utgör ett sådant tryggande som utgör underlag för SLP enligt 2 § SLPL. Det kan tilläggas att ideella föreningar inte omfattas av 5 § andra

stycket TrL och har därmed inte möjlighet att genom kontoavsättning trygga pensionsutfästelser som går utanför allmän pensionsplan. Den gjorda avsättningen var av denna anledning inte gjord i enlighet med TrL.

I RÅ 2004 ref. 133 prövades frågan om SLP ska påföras ett aktiebolag som skuldför utfästelse om pension och säkerställer utfästelsen med en kapitalförsäkring. Utfästelsen avsåg inte personer med bestämmande inflytande. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att om ett aktiebolag skuldför ett pensionsåtagande i enlighet med bestämmelserna i TrL, så ska skuldökningen ingå i underlaget för SLP även när pensionsutbetalningen har säkerställts med kapitalförsäkring. Högsta förvaltningsdomstolen prövade också frågan om SLP skulle påföras om aktiebolaget väljer att skuldföra pensionsåtagandet på ett annat konto än Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser (se 5 § andra stycket respektive 8 a § TrL.). I denna fråga kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till att om ett aktiebolag väljer att inte skuldföra i enlighet med bestämmelserna i TrL ska skuldökningen inte ingå i underlaget för SLP. Sammanfattningsvis innebär domen att om skuldföring av ett pensionsåtagande har skett på konto i enlighet med TrL ska SLP påföras, oavsett om och hur utfästelsen har säkerställts. Högsta förvaltningsdomstolen anser emellertid att TrL inte utesluter att en pensionsskuld kan redovisas på annat sätt än genom en avsättning enligt TrL och enligt Högsta förvaltningsdomstolen strider inte heller en sådan redovisning mot god redovisningssed. Detta innebär att om ett företag väljer att redovisa en pensionsskuld på annat sätt än genom en avsättning enligt TrL så ska SLP inte påföras.

Även RÅ 2004 not. 136 gäller frågan om SLP ska påföras när ett pensionsåtagande skuldförs i balansräkningen. Högsta förvaltningsdomstolen instämde här i Skatterättsnämndens uppfattning att om en skuldföring av ett pensionsåtagande har skett på konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och skuldföringen är i enlighet med TrL:s bestämmelser ska SLP påföras. Av domen framgår också att om det skett en enligt TrL otillåten skuldföring för anställda med bestämmande inflytande på konto Avsatt till pensioner eller på konto Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser utlöser denna skuldföring ingen SLP.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 83 funnit att en avsättning i en församlings balansräkning som gjorts i förening med ett borgensåtagande från kyrkofonden inte ska utgöra underlag för SLP. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att borgen av kyrkofonden inte är någon likvärdig anordning jämfört med kreditförsäkring eller stiftelse och att Kyrkans PFA 2000 därför inte är någon allmän pensionsplan enligt 4 § TrL. Därutöver kan noteras att en kyrkoförsamling inte är en sådan organisationsform som, enligt 5 § andra stycket TrL, har möjlighet att göra avsättning i balansräkningen för pensionsutfästelser som inte omfattas av allmän pensionsplan.

Avräkningsförfarandet, som ska göras för varje beskattningsår, medför att skatten på flertalet tryggade pensionsutfästelser tas ut i takt med intjänandet. Icke tryggade pensionsutfästelser kommer däremot normalt att beskattas vid utbetalningen. Detta gäller även om pensionsåtagandet har säkerställts genom företagshypotek, bankgaranti, kapitalförsäkring eller dylikt och någon skuldföring enligt TrL:s bestämmelser inte gjorts i räkenskaperna.

Exempel

Ett aktiebolag utfäster år 2008 pension till en av de anställda, Andersson (arbetstagare utan bestämmande inflytande enligt 5 § TrL). Utfästelsen tryggas genom kontoavsättning enligt TrL. Ökningen av kontoavsättningen resulterar i en pluspost i avräkningsschemat (c), vilken samtidigt kommer att utgöra SLP-underlag. År 2009 går Andersson i pension. Det belopp som betalas ut i pension till honom kommer då att tas upp som en pluspost vid beräkning av underlag för SLP (posten d i avräkningsschemat). Pensionsreserven minskar emellertid i och med utbetalningen och bolaget reducerar därför det skuldförda beloppet. Minskningen utgör en avdragspost i avräkningsschemat (posten i). Om företaget vid Anderssons pensionering år 2009 anställer en ny medarbetare, Bengtsson, och utfäster pension till denne påverkar detta också pensionsreserven. Skulden som redovisas som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser kan på så sätt komma att öka trots att en pensionsutbetalning skett.

Schablonmässigt avdrag

Då tryggande av pension sker genom en avsättning i balansräkningen enligt TrL får ett visst schablonmässigt avdrag göras vid beräkningen av skatteunderlaget (2 § första stycket h) SLPL). Detta beror på att det i sådana avsättningar ingår en

uppräknig som tar hänsyn till inflationen, vissa räntefaktorer m.m. Avsikten är att den del av avsättningen som avser sådan uppräknig inte ska träffas av SLP. Schablonberäkningen av skatteunderlaget anknyter till de principer som gäller för uttag av avkastningsskatt på pensionsmedel vid kontoavsättningar. Schablonberäkningen av skatteunderlaget för kontoavsättningar bygger på att beskattningsåret omfattar tolv månader. Om beskattningsåret är längre eller kortare är det nödvändigt att i motsvarande mån justera det schablonmässiga avdraget. Detsamma gäller om pensionsskuld, som avser konto Avsatt till pensioner eller motsvarande delpost under konto Avsättning- ar för pensioner och liknande förpliktelser, helt upplösts under beskattningsåret. Upplöses nämnda konton endast delvis, dvs. ett belopp kvarstår på kontot, görs inte någon jämkning.

Kreditförsäkring

Något krav på att en skuldföring ska vara förenad med en kreditförsäkring finns inte för att SLP ska påföras (SkU (1992/93:31 s. 91), annat än när avsättningen sker enligt allmän pensionsplan (se 4 och 5 §§ TrL).

Av KRNG 2002-06-14, mål nr 6878-2000 (ej PT) framgår att kostnad för kreditförsäkring av pensionsskuld hos PRI Pensionsgaranti inte ska anses som en pensionskostnad enligt SLPL. Kreditförsäkringskostnader ska således inte ingå i SLP- underlaget.

12.2.2.4 Överföring eller betalning till utländskt tjänstepensionsinstitut

Betalningar till ett utländskt tjänstepensionsinstitut inom EES enligt avtal med detta om tjänstepension är avdragsgilla och ska behandlas som betalning av premie för pensionsförsäkring om avtalet är jämförbart med en sådan försäkring och uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § IL (28 kap. 2 § andra stycket IL). Pensionsutfästelser kan också tryggas med avdragsrätt genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut inom EES som kan likställas med en svensk pensionsstiftelse enligt TrL (28 kap. 3 § IL). För att avtal om tjänstepension som ingåtts med utländskt tjänstepensionsinstitut före den 2 februari 2007 ska uppfylla villkoren i 28 kap. 2 och 3 §§ IL krävs att avtalet ingåtts och betalning eller överföring gjorts till institutets fasta driftställe i Sverige (SFS 2008:134, övergångsbestämmelserna). Kostnader för pensionsutfästelser som tryggas i utländska tjänstepensionsinstitut enligt 28 kap. IL ska ingå i underlaget för SLP på samma sätt som andra trygghandkostnader.

Ersättning från ett utländskt tjänstepensionsinstitut

Överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL ska ingå i beskattningsunderlaget till SLP (se ovan). Ersättning till arbetsgivaren från ett sådant utländskt tjänstepensionsinstitut är en avdragspost i underlaget för SLP.

12.2.2.5 Övertagandesituationer

En utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse ökar beskattningsunderlaget för SLP. Erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse minskar beskattningsunderlaget.

Exempel

För den nya arbetsgivaren resulterar ett tryggnade av den övertagna utfästelsen i en pluspost i schemat (posterna a, b, c och f). Erhållen ersättning är en avdragspost i schemat (posten k).

För den tidigare arbetsgivaren blir utbetald ersättning en pluspost (posten e). Att denne befrias från pensionsutfästelsen kan emellertid samtidigt resultera i en minskning av den enligt TrL gjorda avsättningen i balansräkningen och således en avdragspost i schemat (posten i).

Bestämmelserna innebär att SLP i praktiken kommer att belasta den arbetsgivare hos vilken pensionsrätten har tjänats in. Detta gäller alla övertaganden oavsett om de avser tryggade eller otryggade pensionsförmåner. Ibland utgår ersättning för övertagande av pensionsutfästelse inte i samband med att den anställda byter arbetsgivare utan först när pensionen betalas ut. Även i sådana fall ska beskattningsunderlaget påverkas (se prop. 1990/91:166 s. 67).

Vid bolagisering av statlig och kommunal verksamhet ska det vederlag som utgår för de överförda pensionsutfästelserna öka myndighetens respektive kommunens beskattningsunderlag (2 § första stycket e) SLPL) oavsett i vilken form vederlaget utgår.

I SLPL finns det inte några särskilda regler om SLP vid fusion (se även avsnitt 12.2.1 kantrubrik Fusion).

I RÅ 2001 ref. 45 prövade Högsta förvaltningsdomstolen följande fråga. Viss verksamhet inklusive personal skulle överföras till två dotterbolag. Ansvaret för pensionsutfästelserna skulle också överföras. Utfästelserna var i moderbolaget tryggade genom två pensionsstiftelser och

skulle i fortsättningen tryggas genom samma stiftelser eller två nybildade pensionsstiftelser. Någon särskild ersättning för övertagandet av utfästelserna skulle inte lämnas av moderbolaget. Frågan gällde bl.a. om någon ersättning ändå skulle anses ha lämnats och föranleda beskattning, bl.a. för SLP. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte det, eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen.

Vid överlåtelse och övertagande av pensionsutfästelser mellan arbetsgivare, som tryggt sina pensionsutfästelser genom en pensionsstiftelse, kan hela stiftelsen överföras mellan företagen efter tillstånd från tillsynsmyndigheten enligt 24 § TrL. Överföringen påverkar mot bakgrund av RÅ 2001 ref. 45 inte beskattningsunderlaget till den särskilda löneskatten för något av företagen.

I RÅ 1997 ref. 30 II ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att avdrag vid inkomsttaxeringen skulle ges för lämnad ersättning inklusive administrationsbidrag till annat bolag i samma koncern för överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser. Motsvarande belopp ska även tas upp i beräkning av beskattningsunderlaget till SLP.

I 2 § fjärde stycket SLPL finns särskilda regler för övertagandesituationer mellan arbetsgivare som inte är skattskyldig för SLP (arbetsgivare i utlandet) och arbetsgivare som är skattskyldig. Om den nye arbetsgivaren inte är skattskyldig för SLP ska den som tidigare utfäst pensionen under posten e ta upp det verkliga värdet av den övertagna utfästelsen om detta är högre än den utgivna ersättningen. Om den som tidigare utfäst pensionen inte är skattskyldig för SLP ska den nye arbetsgivaren under posten i ta upp det verkliga värdet av den övertagna utfästelsen om detta är lägre än den erhållna ersättningen (prop. 1990/91:166 s. 67).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 not. 169 fastställt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked. Förutsättningarna var sådana att ett svenskt bolag avsåg att bolagisera den verksamhet som vid tillfället bedrevs i filialform i utlandet. Sökandebolaget hade i sin balansräkning skuldfört pensioner och pensionsliknande åtaganden avseende personal som var anställd i den utländska filialen. I samband med bolagiseringen avsåg bolaget att överföra den aktuella pensionsskulden till det utländska bolaget som skulle överta verksamheten. Bolaget hade inte betalat SLP för någon av

pensionsutfästelserna avseende de anställda vid den utländska filialen. Varken ersättningen eller den skuldminskning som blev en konsekvens av att ansvaret för pensionsutfästelserna övertogs av det nybildade bolaget ansågs påverka sökandebolagets beskattningsunderlag för SLP med hänvisning till RÅ 2004 ref. 3 (se vidare under avsnitt 12.2.1).

12.3 Eget pensionssparande i näringsverksamhet

Skatteunderlag	<p>Fysiska personer och dödsbon som driver näringsverksamhet i enskild firma eller handelsbolag har rätt att göra avdrag i näringsverksamheten för utgifter för egna pensionsförsäkringar och för inbetalningar på eget pensionssparkonto (16 kap. 32 § IL).</p> <p>En enskild person eller ett dödsbo som medges avdrag för utgift för egen pensionsförsäkring eller för inbetalningar på pensionssparkonto ska betala SLP på avgiften (3 § SLPL). Skatteunderlaget bestäms av det avdrag som medges i näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Jfr SLP på tryggade tjänstepensionsutfästelser där SLP påförs utan hänsyn till om avdragsrätt föreligger eller inte vid inkomsttaxeringen. Egen pensionsförsäkring och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av som allmänt avdrag eller i inkomstslaget kapital ska aldrig räknas in i skatteunderlaget. De regler som gäller vid inkomsttaxeringen behandlas närmare i SKV 301, avsnitt 21.</p>
Skattesats	<p>SLP på utgifter för egna pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av i näringsverksamhet tas ut med 24,26 %.</p>
F-skattsedel saknas o.d.	<p>SLP ska inte betalas till den del avdraget i den enskilda firman måste göras från sådan ersättning som utgjort underlag för uttag av arbetsgivaravgifter. Regeln blir främst tillämplig på näringsidkare som inte har F-skattsedel men som ändå haft näringsinkomst av utfört arbete (3 § tredje stycket SLPL). Regeln ska förhindra att en form av dubbla avgifter/skatter påförs.</p> <p>Om näringsidkaren har haft både inkomster som redan tidigare belastats med arbetsgivaravgifter och inkomster som han ska betala egenavgifter på ska avdraget när man beräknar särskild löneskatt på pensionskostnader i första hand minska den del av inkomsten från näringsverksamheten som utgör underlag för egenavgifter.</p>

Exempel

En näringsidkare som inte har F-skattsedel har dels inkomster från sin konsultverksamhet, dels från varuförsäljning. För ersättningar i konsultverksamheten betalar uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter och de inkomsterna bryts ut ur näringen vid beräkning av pensionsgrundande inkomst (PGI) och anses som inkomst av anställning. För inkomsten av varuförsäljningen betalar näringsidkaren själv egenavgifter och den inkomsten anses som inkomst av annat förvärvsarbete.

Inkomst av näringsverksamhet, efter avdrag
för pensionsförsäkringspremien 180 000 kr

Inkomster från konsultverksamheten, efter
avdrag för kostnader i denna verksamhet 200 000 kr

I näringsverksamheten medgivet avdrag 120 000 kr

Underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader
beräknas på följande sätt.

Nettot av näringsverksamheten 180 000 kr läggs samman med den avdragna pensionsförsäkringspremien 120 000 kr. Näringsinkomsten före avdraget för premien blir 300 000 kr. Av detta belopp är 200 000 kr redovisat som inkomst av anställning och av sådan näringsinkomst som kan bli underlag för egenavgifter återstår 100 000 kr. Av premien 120 000 kr kan därför bara 100 000 kr dras av från den inkomst som det inte betalats arbetsgivaravgifter på. Underlaget för egenavgifter blir därefter 0 kr. Den återstående delen av premien, dvs. 20 000 kr, måste dras av från inkomster som det har betalats arbetsgivaravgifter på.

Underlaget för särskild löneskatt
på pensionskostnader 100 000 kr

Underlaget för egenavgifter i näringen 0 kr

Inkomst av anställning 200 000 kr

Observera att den del av pensionsförsäkringspremien som betalats med ”anställningsinkomsten” inte ska påverka den pensionsgrundande inkomsten.

**Vid inkomst-
taxeringen
medgivet avdrag**

Som framgår av SKV 301, avsnitt 21.2.9 kan avdraget för premie till egen pensionsförsäkring eller inbetalning till pensionssparkonto i näringsverksamhet i vissa fall leda till underskott i förvärvskällan. Även när avdraget leder till

underskott anses det medgivet och ska alltså ingå i skatteunderlaget för SLP. Om den under beskattningsåret erlagda pensionsförsäkringspremien eller inbetalningen till pensionssparkonto överstiger avdragsutrymmet för det året, kan utgiften i vissa fall utnyttjas för avdrag närmast följande beskattningsår. Vid en sådan ettårig förskjutning kommer utgifterna att ingå i skatteunderlaget för det andra beskattningsåret i den mån avdrag då medges för dessa i näringsverksamhet.

AMF, ITP och TGL för egen företagare

Egenföretagare omfattas inte automatiskt av de kollektivavtalsreglerade försäkringarna för arbetare och tjänstemän. Med egenföretagare förstås i detta sammanhang bl.a. enskild näringsidkare, handelsbolagsdelägare (och dennes i företaget verksamme make) och komplementär i kommanditbolag.

Egen företagare kan emellertid frivilligt ansluta sig till ITP. Bedrivs verksamheten som enskild firma kan företagaren anslutas tillsammans med tjänstemän. Alecta debiterar alltid avgifterna för egen företagare på separata fakturor.

Egen företagare kan även teckna arbetsmarknadsförsäkring (inte AGB) för egen del. Make till näringsidkare/handelsbolagsdelägare kan teckna egen sådan försäkring om han/hon är verksam i företaget.

Om enskild näringsidkare, handelsbolagsdelägare eller komplementär i kommanditbolag utnyttjar möjligheten att frivilligt teckna den nya avtalspensionen mellan LO och SAF och/eller ansluta sig till ITP är premie som erläggs för pensionsavgifter avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet. SLP ska då påföras på ett belopp motsvarande avdragsgill premie.

13 Avkastningsskatt på pensionsmedel

13.1 Inledning

Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) infördes i samband med 1990 års skattereform som en del i det reformerade skattesystemet (prop. 1989/90:110). Syftet med införandet av avkastningsskatt (AvP) var att skapa en större neutralitet vad gäller beskattning av olika former av sparande. AvP ersätter inkomstskatten på kapital. Från början avsåg skatten endast pensionsmedel men fr.o.m. 1994 beskattas såväl pensionsmedel som K-försäkringskapital med AvP.

Begrepp	De begrepp som används i AvPL har samma betydelse som i IL (12 § AvPL).
Beskattningsförfarande	För AvP gäller bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483) (10 § AvPL). Detta innebär bl.a. att reglerna om omprövning och överklagande av inkomsttaxeringen också gäller AvP. Även reglerna om skatte-tillägg är tillämpliga (prop. 1991/92:43). Skatteunderlaget ska redovisas i inkomstdeklarationen och skatten påförs i form av slutlig skatt i slutskattebeskedet.
Förhandsbesked	Förhandsbesked avseende AvP kan sökas hos Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.
Uppgiftsskyldighet	Uppgiftsskyldighet avseende AvP finns reglerad i 13 kap. LSK. Utländska försäkringsföretag som avser att bedriva gränsöverskridande försäkringsverksamhet i Sverige ska, innan verksamheten inleds, ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen. Genom den förbinder sig företaget att årligen, senast den 31 januari, till Skatteverket lämna kontrolluppgifter enligt bestämmelserna i LSK (blankett förbindelse – gränsöverskridande verksamhet, utländska försäkringsföretag SKV 2745) (13 kap. 1 § LSK). Denna skyldighet gäller inte ett utländskt företag som hör hemma i en stat inom EES och som

på grund av bestämmelser i den staten är förhindrat att lämna kontrolluppgifter och inte heller försäringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL (13 kap. 1 § andra stycket LSK).

Försäringsgivare som meddelar pensionsförsäkring från fast driftställe utanför Sverige men i en stat inom EES ska för varje försäkringsavtal ge in ett skriftligt åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter. Detsamma gäller utländska tjänstepensionsinstitut som ingår avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring (blanketter SKV 2201, SKV 2203, SKV 2211, SKV 2212) (13 kap. 2 § LSK).

Den som har förmedlat en utländsk försäkring – vanligen en försäkringsmäklare – ska till Skatteverket lämna sådana uppgifter om försäringsgivare och försäkringstagare (namn, adress, personnummer) att personerna kan identifieras (blankett SKV 2749) (12 kap. 4 § LSK).

Kontrolluppgift om värdet av utländsk försäkring lämnas på blankett SKV 2327 (11 kap. 8 a § LSK). Kontrolluppgift ska lämnas för juridiska och fysiska personer och innehålla uppgift om försäkringens värde vid närmast föregående års utgång samt uppgift om försäkringens skattemässiga karaktär av kapital- eller pensionsförsäkring. Uppgiften om försäkringens värde samt skattemässiga karaktär används vid beräkningen av underlaget för AvP. I lagrummet regleras även uppgiftsskyldigheten för understödsföreningar och tjänstepensionsinstitut.

13.2 Skattskyldiga

Skattskyldiga till AvP är enligt 2 § AvPL.

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige och utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige,
3. understödsföreningar, som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelser enligt TrL och utländska tjänstepensionsinstitut som från fast driftställe i Sverige meddelar avtal om tjänstepension med villkor som innebär att institutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt samma lag,

5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag,
6. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionssparkonto,
7. obegränsat skattskyldiga som innehar
 - a. kapital- eller pensionsförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller
 - b. försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL
8. obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapital- eller pensionsförsäkring,
9. obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige, om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL.

Med innehavare av en försäkring (punkt 7 ovan) avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet (prop. 1995/96:231 s. 50). Även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen genom t.ex. köp etc. anses som innehavare av försäkringen.

Om en sådan försäkring som avses i punkt 7 a ovan inte innehas av någon som är obegränsat skattskyldig ska den som har pant- rätt i försäkringen anses inneha den (2 § andra stycket AvPL).

Utländska tjänstepensionsinstitut

Med anledning av genomförandet av tjänstepensionsdirektivet har skatteregler för utländska tjänstepensionsinstitut införts. Reglerna innebär bl.a. att utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige ska beskattas enligt AvPL. Beskattningen av de utländska tjänstepensionsinstituten ska ske enligt samma principer som gäller för svenska livförsäkringsföretag (punkt 2 enligt ovan). Även utländska tjänstepensionsinstitut som från fast driftställe i Sverige meddelar avtal

om tjänstepension med villkor som innebär att institutet kan likställas med en svensk pensionsstiftelse enligt TrL ska beskattas enligt AvPL (punkt 4 enligt ovan).

En arbetsgivare som tecknar avtal om tjänstepension hos ett utländskt tjänstepensionsinstitut som inte bedriver sin verksamhet från ett fast driftställe i Sverige är skattskyldig för AvP (punkt 8 enligt ovan). Detta under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapital- eller pensionsförsäkring. På motsvarande vis är en arbetsgivare som tryggar utfästa pensioner genom avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige skattskyldig till AvP om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL (punkt 9 enligt ovan).

För bedömningen om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL kan vägledning i första hand hämtas från innehållet i tjänstepensionsavtalet med arbetsgivaren. Detta avtal får sedan jämföras med den förmögenhetsrättsliga reglering som finns i TrL. Det är också av stor vikt att syftet med avtalet överensstämmer med syftet för en pensionsstiftelse enligt TrL (prop. 2005/06:22 s. 40).

**Skattskyldighet
vid överlåtelse
under beskatt-
ningsåret**

AvPL ger inte något entydigt svar på frågan vid vilken tidpunkt under beskattningsåret som en obegränsat skattskyldig ska inneha en utländsk livförsäkring för att bli skyldig att betala AvP. Frågan blir intressant då en utländsk livförsäkring har överlåtits under beskattningsåret. Enligt Skatteverkets mening är det den som äger försäkringen vid beskattningsårets ingång som ska betala AvP för hela kalenderåret.

**Skattskyldighet
vid inflyttning till
Sverige**

Skattskyldig till AvP är obegränsat skattskyldiga som innehar kapital- eller pensionsförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige eller försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL (punkt 7 enligt ovan). Vid inflyttning till Sverige inträder skattskyldighet till AvP för personer som innehar utländsk livförsäkring. Underlaget för AvP beräknas på värdet vid beskattningsårets ingång. Enligt Skatteverket ska något underlag för AvP inte redovisas för det kalenderår inflyttning till Sverige sker eftersom personen då inte var skattskyldig till AvP vid kalenderårets ingång. Vid utflyttning från Sverige är personen skattskyldig vid beskattningsårets ingång och ska enligt Skatteverket betala AvP för hela kalenderåret.

Undantagna försäkringar	Bestämmelserna i punkt 7 ovan omfattar inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpbar.
HB och EEIG	I fråga om handelsbolag och EEIG är det företaget och inte delägarna som är skattskyldigt till AvP.
Avdragsgillt tryggnade i balansräkningen	Punkt 5 ovan omfattar samtliga arbetsgivare som skuldför pensionskostnader enligt TrL på konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser för vilka avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen. Högsta förvaltningsdomstolen har förklarat att skattskyldigheten till AvP även omfattar allmännyttiga bostadsföretag som t.o.m. 1994 års taxering beskattades schablonmässigt enligt dåvarande 2 § 7 mom. SIL och därigenom inte kunde göra avdrag för pensionskostnader vid inkomstbeskattningen (RÅ 1999 ref. 1). Domen får anses innebära att även privatbostadsföretag är skyldiga att betala AvP på kontoavsättningar av angivet slag. Detsamma torde även gälla arbetsgivare som är befriade från inkomstskatt och som skuldför pensionskostnader enligt TrL även om de inte kan göra avdrag för pensionskostnaden. Kravet att AvP enbart tas ut på avsättningar för vilka avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen ska enligt Skatteverket tolkas så att för en arbetsgivare som är befriad från inkomstskatt ska en prövning ske om avdragsrätt hade förelegat om arbetsgivaren hade varit skattskyldig.
Pensionssparkonto	Det är innehavaren av ett pensionssparkonto som är skattskyldig (punkt 6 ovan) till AvP men skatten ska redovisas och betalas in av det pensionssparinstitut som anlitas av pensions-spararen. Både pensionssparinstitutet och den skattskyldige kontoinnehavaren har rätt att överklaga Skatteverkets beslut om skatt enligt bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (SBL) (10 § AvPL).

13.3 Skatteberäkning

Skatteunderlaget beräknas i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag och sedan en schablonmässig avkastning på detta kapitalunderlag genom att underlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan för det kalenderår som närmast föregått beskattningsåret. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

13.3.1 Kapitalunderlaget

Livförsäkringsföretag m.fl.	För svenska livförsäkringsföretag, utländska livförsäkringsföretag, utländska tjänstepensionsinstitut, understödsföreningar
------------------------------------	---

och pensionsstiftelser enligt punkterna 1–4 i 2 § AvPL (se uppräkningsen ovan) utgörs kapitalunderlaget av värdet av samtliga tillgångar (både omsättnings- och anläggningstillgångar) minskat med finansiella skulder vid beskattningsåret ingång.

Med finansiella skulder avses sådana skulder som har ett direkt samband med förvaltningen av pensionskapitalet såsom lån i form av säkerheter i egna fastigheter, redovisningstekniskt betingade periodiseringar av inkomster och utgifter, exempelvis för skatter, samt förvaltningskostnader avseende personal, stiftelseledamöter och revisorer m.m. Till finansiella skulder räknas inte de försäkringstekniska skulderna och återbäringsmedel (prop. 1992/93:187 s. 221).

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till att aktiverade anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal inte ska utgöra kapitalunderlag för beräkning av AvP (RÅ 2003 not. 116).

Om en kapitalförsäkring som tecknas under ett beskattningsår helt återköps av försäkringsbolaget före beskattningsårets utgång saknas det vid årsskiftet ett underlag för beräkning av AvP. Någon AvP kan därför inte påföras (Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 665362-06/111). Skatteverket har i en hemställan begärt lagändring (Skatteverket 2007-01-22, dnr 131 770233-06/113).

Frågan om hur kapitalunderlaget ska beräknas för ett svenskt livförsäkringsföretag som bedriver verksamhet i Sverige men också utomlands, genom filial eller gränsöverskridande, har varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning. Tillgångar hänförliga till försäkringar som tecknats utomlands (filial och gränsöverskridande verksamhet) ska ingå i kapitalunderlaget till AvP. Av domen framgår också att en sådan tillämpning av lagen, som innebär att kapitalunderlaget beräknas på samma sätt oavsett var verksamheten bedrivs eller försäkringstagaren är bosatt, inte kan anses strida mot EUrätten (RÅ 2007 not. 173).

Utländska försäkringsföretag och utländska tjänstepensionsinstitut ska endast medräkna de tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna försäkringsrörelsen respektive tjänstepensionsverksamheten.

Vid beräkning av kapitalunderlaget ska bortses från den del av tillgångar och skulder som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning. Vid beräkning av kapitalunderlaget ska även bortses från tillgångar och skulder som hänför sig till avgångsbidrags-

försäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer samt tillgångar och skulder som hänför sig till försäkringar som i redovisningshänseende tas upp som grupplivförsäkringar eller sjuk- och olycksfallsförsäkringar hänförliga till försäkringsklass enligt 2 kap. 3 a § första stycket 1 och 12 samt 3 b § första stycket 1 b och 4 försäkringsrörelselagen (1982:713). Bestämmelserna ovan ska även tillämpas på tjänstepensionsverksamhet i fråga om avtal som är jämförbara med personförsäkring.

Livförsäkringsföretag kan bedriva sin verksamhet enligt ömsesidighetsprincipen eller såsom ett vinstutdelande företag. För vinstutdelande livförsäkringsföretag uppkommer gränsdragningsproblem huruvida kapitalet i livförsäkringsföretaget ska ingå i underlaget för AvP eller bli föremål för inkomstbeskattning enligt IL. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked prövat frågan hur ett vinstutdelande livförsäkringsbolag som bedriver försäkringsverksamhet inom tre huvudgrenar – individuell livförsäkring (dödsfallsrisker utan sparande), individuell sjuk- och olycksfallsförsäkring samt gruppliv- och tjänstegrupplivförsäkring – ska beskattas. Skatterättsnämnden har uttalat att vid bestämmandet av kapitalunderlaget för AvP ska den delen av verksamheten som motsvarar tillgångar och skulder avseende förvaltningen av individuell livförsäkring medräknas. Som Skatteverket tolkar förhandsbeskedet anser Skatterättsnämnden att kapitalunderlaget utgörs av tillgångar som efter avdrag för finansiella skulder uppgår till ett värde motsvarande de försäkringstekniska avsättningarna. Inkomster och utgifter hänförliga till bolagets övriga verksamhet ska beskattas enligt reglerna i IL. Skatteverket delar Skatterättsnämndens bedömning (SRN 2007-11-13, 87-07/D). Skatterättsnämnden har i ett annat förhandsbesked tagit ställning till om så kallad kick-back inkomst ska anses hänföras till kapital som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller inte (SRN 2010-05-28, 52-09/D), se vidare avsnitt 4.1.2.

Värdering av tillgångar och skulder

Tillgångar och skulder ska i princip värderas till det bokförda värdet med följande undantag.

Fastigheter

Fastigheter ska tas upp till marknadsvärdet oavsett om de är omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar. Om något aktuellt marknadsvärde inte finns, kan för understödsföreningar och pensionsstiftelser i regel godtas att 133 % av taxeringsvärdet används (se prop. 1992/93:187, s. 224).

Noterade värdepapper	Värdepapper, som är upptaget till handel på en reglerad marknad, en motsvarande marknad utanför EES-området eller som annars är föremål för regelbunden handel vid någon annan marknad som är reglerad och öppen för allmänheten, tas upp till det noterade värdet. Detta innebär att det normalt är betalkursen på årets sista dag som ska användas. Finns ingen betalkurs noterad kan sista noterade köpkurs användas. Om det finns synnerliga skäl att anta att det noterade värdet på värdepapper överstiger vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden får värdet jämkas till det beräknade priset vid en sådan försäljning.
Onoterade och noterade aktier	Om det finns både onoterade och noterade aktier i ett aktieföretag, ska alla aktier tas upp till det värde som gäller för de noterade aktierna.
Flera aktieslag	Om det finns flera aktieslag som är noterade görs värderingen med ledning av det lägsta noterade värdet för någon av aktierna.
Aktier/andelar i fastighetsbolag	Aktier och andelar i fastighetsförvaltande dotterbolag ska värderas med ledning av marknadsvärdena på fastigheterna i dotterbolagen. Detta innebär att en substansvärdering får ske av dotterbolaget, vilket inte utesluter att fastigheterna värderas med hänsyn till deras förväntade avkastning.
Svenska värdepapper	Andelar i svenska och utländska värdepappersfonder värderas på samma sätt som värdepapper i allmänhet.
Fordringar	Onoterade fordringar tas upp till anskaffningsvärdet jämte upplupen ränta. Osäker fordran tas upp till det belopp som kan beräknas inflyta. Vårdelös fordran tas inte med.
Skulder	Skulderna värderas på samma sätt som onoterade fordringar och tas upp till skuldbelopp jämte upplupen ränta.
Försäkringsföretag	Hos försäkringsföretag bokförda försäkringstekniska avsättningar, återbäringsmedel, obeskattade reserver, garantikapital samt eget kapital utgör inte finansiella skulder vid beräkning av kapitalunderlaget till AvP (prop. 1992/93:187 s. 163 och s. 221).
Pensionsstiftelse	I en pensionsstiftelse kan det finnas en skuld bokförd till arbetsgivaren för begärd gottgörelse avseende pensionskostnad som belöper på beskattningsåret. En sådan skuld får reducera underlaget för AvP (RÅ 2004 ref. 30). Om en pensionsstiftelse redovisar en fordran på en arbetsgivare avseende en av arbetsgivaren gjord utfästelse om pension till arbetstagare som arbetsgivaren har för avsikt att trygga genom att överföra motsvarande belopp till pensionsstiftelsen är Skatteverkets uppfattning att

denna fordran inte ska ingå i underlaget till AvP. Anledningen är att pensionsstiftelsen inte kan anses inneha någon fordran på arbetsgivaren (11 § TrL) och därigenom inte heller ha någon tillgång att redovisa enligt god redovisningssed.

Avsättning i balansräkning

För skattskyldiga som har konto Avsatt till pensioner enligt 2 § första stycket 5 AvPL utgörs kapitalunderlaget av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilkas tryggnade avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen. I kontobehållningen ingående pensionsmedel som inte har dragits av vid inkomsttaxeringen ska således frånräknas.

En avsättning i en församlings balansräkning som gjorts i förening med ett borgensåtagande från kyrkofonden ska inte vara underlag för SLP och AvP. Borgen av kyrkofonden är inte någon likvärdig anordning jämfört med kreditförsäkring eller stiftelse och Kyrkans PFA 2000 är därför inte någon allmän pensionsplan enligt 4 § TrL (RÅ 2006 ref. 83).

Individuellt pensionssparkonto

För innehavare av pensionssparkonto enligt 2 § första stycket 6 AvPL utgörs kapitalunderlaget av värdet av de tillgångar som är hänförliga till pensionssparkontot vid ingången av kalenderåret.

Vid beräkning av kapitalunderlaget får som skuld inräknas obetald AvP.

Utländsk försäkring

Kapitalunderlag för skattskyldiga som innehar utländska kapital- och pensionsförsäkringar enligt 2 § första stycket 7 AvPL utgörs av försäkringarnas värde vid beskattningsårets ingång. Detta värde består av återköpsvärdet, beräknat efter försäkringstekniska riktlinjer, med tillägg för beräknad återbäring för försäkringen oavsett om återbäringen är fördelad eller inte. För försäkringsavtal som tecknats före 1997 och där några ytterligare premier inte erläggs under 1997 eller senare ska försäkringen inte ingå i underlaget för AvP. Beträffande övriga försäkringsavtal som tecknats före 1997 ska endast den del av försäkringens värde tas upp som överstiger värdet 1996-12-31. Till detta fribelopp får tillägg göras för en årlig värdestegring motsvarande den genomsnittliga statslåneräntan. Från regeln att värdet vid årsskiftet 1996/97 ska vara skattefritt finns ett undantag som gäller livförsäkringar som har tecknats före 1997, men som har förvärvats genom köp, byte, etc. efter årsskiftet 1996/97, dvs. som nu ägs av annan person än försäkringstagaren, s.k. begagnad utländsk kapitalförsäkring (se 3 § åttonde stycket AvPL). Detta undantag gäller dock inte för överlåtelse mellan arbetsgivare på grund av anställds byte av tjänst.

Avtal om tjänstepension

Kapitalunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 8 och 9 AvPL utgörs av värdet vid beskattningsårets ingång av de tillgångar som är hänförliga till avtalet om tjänstepension.

13.3.2 Skatteunderlaget

Skatteunderlaget för AvP fastställs vid den årliga inkomst-taxeringen. Det innebär att AvP kommer att ingå i den slutliga skatten. I fråga om debitering och uppbörd av AvP gäller SBL:s bestämmelser. Det innebär också att AvP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt.

Beskattningsår

Begreppet beskattningsår har samma innebörd som i IL. Observera dock att beskattningsår för obegränsat skattskyldiga enligt 2 § första stycket 7, 8 och 9 AvPL, dvs. de som innehar en utländsk kapital- eller pensionsförsäkring eller ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige, alltid ska vara kalenderår (12 § AvPL). Detta gäller oavsett om den skattskyldige är en fysisk eller juridisk person och oavsett vilket räkenskapsår som den skattskyldige har i sin näringsverksamhet.

Skatteunderlaget beräknas efter en schabloniserad avkastning på framräknat kapitalunderlag på så sätt att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan, SLR, för kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret.

Skatteverket (tidigare RSV) har för respektive år angett den genomsnittliga statslåneräntan till:

Genomsnittlig SLR

Taxeringsår	Beskattningsår	SLR kalenderåret	%
1998	1997	1996	7,90
1999	1998	1997	6,47
2000	1999	1998	4,98
2001	2000	1999	4,88
2002	2001	2000	5,35
2003	2002	2001	4,97
2004	2003	2002	5,15
2005	2004	2003	4,39
2006	2005	2004	4,31
2007	2006	2005	3,24
2008	2007	2006	3,61
2009	2008	2007	4,13
2010	2009	2008	3,88
2011	2010	2009	3,10

Den som har kalenderår som räkenskapsår ska alltså vid 2011 års taxering använda 3,10 % vid beräkningen av skatteunderlaget, medan den som har brutet räkenskapsår ska använda den genomsnittliga statslåneräntan för 2008, 3,88 % för beräkning av AvP. Observera att för utländska kapital- och pensionsförsäkringar och avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige är beskattningsåret alltid lika med kalenderår även om innehavaren har brutet räkenskapsår.

Antag att ett aktiebolag har räkenskapsår 1 maj 2009–30 april 2010. Aktiebolaget har säkerställt utfästa pensioner genom köp av utländsk kapitalförsäkring där aktiebolaget är ägare till försäkringen. Vid 2011 års taxering ska aktiebolaget redovisa värdet av kapitalförsäkringen vid beskattningsårets ingång, som för utländska kapitalförsäkringar alltid är lika med värdet vid kalenderårets ingång (1 januari 2010) multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan 3,10 %.

För skattskyldiga med utländska kapitalförsäkringar (2 § första stycket 7 AvPL) som tecknats före 1997 och där premier betalats efter 1997 beräknas skatteunderlaget vid 2011 års taxering till 3,10 % (SLR för 2009), multiplicerat med skillnaden mellan försäkringens värde vid ingången av 2010 och försäkringens värde vid ingången av 1997. Värdet vid ingången av 1997 får uppräknas med 7,9 % för år 1997, med 6,47 % för år 1998, med 4,98 % för år 1999 med 4,88 % för år 2000, med 5,35 % för år 2001, med 4,97 för år 2002, med 5,15 för år 2003, med 4,39 % för år 2004, med 4,31 för år 2005, med 3,24 för år 2006, med 3,61 för år 2007, med 4,13 för år 2008 och med 3,88 för år 2009 (ränta på ränta-beräkning).

Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

13.3.3 Skattesatsen

AvP tas ut med 15 % eller 27 % (30 % av nio tiondelar) av skatteunderlaget.

Pensionsstiftelser, utländska tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en pensionsstiftelse, arbetsgivare som skuldför sina pensionsåtagande enligt TrL, arbetsgivare som tryggar utfästa pensioner hos ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse om tjänstepensionsinstitutet inte är skattskyldigt till AvP samt innehavare av pensionsparkonto avseende individuellt pensionssparande, IPS, beskattas alltid med 15 %.

För utländska försäkringar som anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL är skattesatsen 15 %.

Svenska och utländska försäkringsföretag, utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet, understödsföreningar, innehavare av utländsk livförsäkring samt skattskyldig som ingått avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut och där avtalet är jämförbart med en pensions- eller kapitalförsäkring, kan bli beskattade efter två olika procentsatser, 15 % respektive 27 %. För dessa skattskyldiga gäller att AvP tas ut med 15 % på skatteunderlag som avser pensionskapital respektive tjänstepensionskapital som är jämförbart med pensionsförsäkring (uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § IL). AvP tas ut med 27 % på skatteunderlag som avser annan personförsäkring än pensionsförsäkring och på skatteunderlag som avser tjänstepensionskapital som inte kan jämföras med pensionsförsäkring. Dock finns undantag från denna regel (se nedan).

Pensions- eller kapitalförsäkring

Obegränsat skattskyldiga som innehar en livförsäkring tecknad hos en utländsk försäkringsgivare utanför Sverige är skattskyldiga till AvP (2 § första stycket 7 AvPL). En klassificering i pensions- eller kapitalförsäkring måste göras för att avgöra vilken skattesats som gäller för livförsäkringen. Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om en livförsäkring som på Irland klassificeras som en fondförsäkring ska behandlas som en svensk fondförsäkring (pensionsförsäkring) vid tillämpningen av 58 kap. 15 § IL. Livförsäkringen uppfyllde de kvalitativa kraven på en pensionsförsäkring med undantag av att placeringarna av kapitalet fick ske på annat vis än vad som gäller för svenska fondförsäkringar. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att livförsäkringen inte kunde vara en sådan fondförsäkring som avses i 58 kap. 15 § IL. Livförsäkringen skulle behandlas såsom en kapitalförsäkring vid uttag av AvP (RÅ 2007 not. 118).

Även för livförsäkringsföretagen är klassificeringen i pensions- respektive kapitalförsäkring av avgörande betydelse för om det förvaltade kapitalet ska beläggas med 15 % eller 27 % AvP. Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där frågan gällde en svenska depåförsäkring och om kapitalet i denna skulle beläggas med AvP såsom för en pensionsförsäkring. Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att depåförsäkringen inte utgjorde en fondförsäkring (58 kap. 15 § IL) och att depåförsäkringen saknade en utbetalningsplan som säkerställde att

beloppen inte sjunker de första fem åren varför depåförsäkringen inte skulle behandlas som en pensionsförsäkring vid uttag av AvP (RÅ 2007 not. 119).

Undantag

En livförsäkring tecknad före den 2 februari 2007 hos en försäkringsgivare inom EES men utanför Sverige och som uppfyller alla kvalitativa villkor för en pensionsförsäkring ska behandlas som en pensionsförsäkring vid uttag av AvP. Jämför Högsta förvaltningsdomstolens dom rörande s.k. Ekmanförsäkringar RÅ 2004 ref. 84.

Kapitalpension

Från och med 1 januari 2005 t.o.m. 1 februari 2007 fanns särskilda regler för vissa kapitalförsäkringar, s.k. kapitalpension (prop. 2004/05:31). Reglerna låg i linje med RÅ 2004 ref. 84 (se ovan) och innebar att kapitalpension vid beskattning till AvP skulle likställas med pensionsförsäkring och beskattas med den lägre skattesatsen för AvP, dvs. 15 %.

Reglerna om kapitalpension har slopats för försäkringsavtal som ingåtts den 2 februari 2007 eller senare men gäller även fortsättningsvis för försäkringsavtal som tecknats t.o.m. den 1 februari 2007. Om en premie betalas efter den 1 februari 2007 ska dock i vissa fall ett särskilt skatteunderlag beräknas för den del av försäkringens värde som är hänförligt till premiebetalningen och AvP betalas med 27 % av skatteunderlag ifråga. Detta sker om premien beror på att avtalet ändrats på ett sätt som medför ökad premieförpliktelse totalt sett eller att premiebetalningen tidigareläggs eller om en större premie betalas än den som lägst ska betalas för betalningsperioden enligt avtalet (p. 2 till övergångsbestämmelserna till AvPL).

Jämkning

När räkenskapsåret är längre eller kortare än 12 månader ska skattesatsen jämkas i motsvarande mån.

Sådan jämkning ska också ske i följande situationer (9 § fjärde stycket 1–3 AvPL)

- om avskattning sker av hela behållningen på pensionssparkonto för IPS enligt 58 kap. 33 § IL eller om konto Avsatt till pensioner eller i delpost på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser helt upplöses under räkenskapsåret
- om det kapital som hänför sig till en pensionsförsäkring avskattats enligt 58 kap. 19 eller 19 a § IL eller 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 SINK (SFS 2008:136)

- om en försäkring ska anses som kapitalförsäkring enligt 58 kap. 2 § tredje stycket IL (SFS 2008:136).

Avskattning av hela behållningen på ett pensionssparkonto sker i följande fall:

1. Pensionsspararen avlider och det saknas förmånstagarförordnande.
2. Förmånstagare avlider sedan förmånstagarförordnandet börjat tillämpas, och det inte i förordnandet föreskrivits att rätten till utbetalningar ska övergå till någon annan om förmånstagaren avlider.
3. Pensionssparavtal upphör att gälla i samband med att pensionsparrörelse avvecklas.
4. Behållningen tas i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord.

När det gäller pensionsförsäkring innebär avskattning att pensionsförsäkringen byter karaktär till kapitalförsäkring. Skattesatsen är olika för dessa två försäkringsslag. I andra strecksatsen ovan regleras således den jämkning som sker av skattesatsen för pensionsförsäkring och i tredje strecksatsen ovan den jämkning som sker av skattesatsen för kapitalförsäkring vilken blir tillämplig till följd av avskattningen.

Om ett helt försäkringsbestånd överläts från ett livförsäkringsföretag till ett annat sådant företag eller om fusion sker enligt 15 a kap. 1 eller 18 § försäkringsrörelselagen (1982:713) inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation (9 § femte stycket AvPL). Om försäkringsbestånd överläts helt eller delvis från ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt AvPL till ett företag som inte är det ska det överlåtande livförsäkringsföretaget betala AvP för den del av året som företaget innehaft försäkringsbeståndet. Skattesatsen ska då jämkas i motsvarande mån (9 § sjätte stycket AvPL). För den som efter överlåtelsen inträder som skattskyldig beräknas skatteunderlaget som om försäkringen innehafts hela året. Skattesatsen ska dock jämkas med hänsyn till den tid som skattskyldighet förelegat (9 § sjunde stycket AvPL).

Någon jämkning av skattesatsen på grund av räkenskapsårets längd ska inte ske avseende utländska pensions- och kapitalförsäkringar (2 § första stycket 7 AvPL) eftersom beskattningsåret för innehavaren alltid är kalenderår (12 §

AvPL). Någon jämkning ska inte heller ske för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 8 och 9 AvPL eftersom beskattningsåret även för dem alltid är kalenderår.

Några regler om jämkning vid en försäljning av svensk eller utländsk kapitalförsäkring under beskattningsåret finns inte, utan full beskattning sker (schablonbeskattning), oavsett hur stor del av beskattningsåret som kapitalförsäringen har innehaft. Enligt Skatteverkets mening är det innehavaren vid kalenderårets ingång som är skattskyldig till AvP för hela året.

Nedsättning av AvP

Juridisk och fysisk person som avses i 2 § sjunde stycket AvPL har rätt till nedsättning av AvP med belopp motsvarande utländsk skatt som antingen försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat. Nedsättning medges endast om förutsättningar att tillämpa lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas.

Med utländsk skatt avses sådan skatt som omnämns i 14 § nämnda lag samt punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt vilken avser samma försäkring. Det är den skattskyldige som ska visa att det finns förutsättningar för avräkning. Har den skattskyldige visat att förutsättningar för avräkningen föreligger men inte förmått lämna samtliga uppgifter för nedsättning får nedsättning av AvP ske med skäligt belopp (10 a § AvPL).

Normalt är det den faktiska skattebelastningen på sparandet, dvs. den utländska skatt som betalats och allokerats till försäkringen, som grundar avräkningsbart belopp. I vissa fall kan det antas vara svårt för försäkringstagarna att få fram uppgifter från de utländska bolagen om skatt hänförlig till försäkringen. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att nedsättning av AvP med utländsk skatt som beräknats efter skälighet kan medges trots att skatten var hänförlig till tidigare år (RÅ 2004 ref. 66). I skrivelse Nedsättning av avkastningsskatt framgår Skatteverkets bedömning beträffande möjligheten till avräkning med skäligt belopp (Skatteverket 2004-12-08, dnr 657552-04/111).

I vissa fall kan utländska försäkringar också belastas med svensk kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624). Den som är skattskyldig för en utländsk livförsäkring har rätt till nedsättning av AvP för den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen (10 a § AvPL). Denna möjlighet till avräkning gäller generellt och begränsas inte till försäkringar som

tecknats inom EES-området. Den bestämmelsen tillämpades första gången vid 2006 års taxering (se dock RÅ 2005 not. 7 när det gäller försäkringar tecknade inom EES-området). Av förarbetena framgår att det är den faktiska kupongskatten som slutligt belastat försäkringen och påförts den skattskyldige, dvs. efter att t.ex. skatteavtal beaktats, som berättigar till nedsättning av AvP (prop. 2004/05:31 s. 19).

Nedsättning av AvP med utländsk skatt och kupongskatt ges enligt Skatteverket med den skatt som är hänförlig till försäkringen och som betalats under året före beskattningsårets ingång (Skatteverket 2009-12-08, dnr 131 942098-09/111).

För en utförligare redogörelse kring nedsättning av AvP se Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 5.7.2.6.

13.3.4 Vissa särbestämmelser

Skatten avdragsgill

AvP är avdragsgill för de arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. AvP som beräknas på värdet av ett avtal om tjänstepension med villkor som innebär att det utländska tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL ska också dras av. Avdraget för AvP ska ske före eventuell avräkning av utländsk skatt (16 kap. 17 § andra och tredje stycket IL).

För övriga skattskyldiga är skatten inte avdragsgill eftersom den får anses som en svensk allmän skatt (16 kap. 17 § IL). Jfr RÅ 1997 not. 149.

Övertagande- situationer

Om en arbetsgivare övertar en pensionsutfästelse från annan arbetsgivare tillämpas jämningsreglerna i 9 § fjärde stycket AvPL.

Överlåts ett helt försäkringsbestånd mellan livförsäkringsföretag anses överlåtande och övertagande företag som en skattskyldig.

Med försäkringsföretag torde även avses understödsföreningar enligt 2 § första stycket 3 AvPL.

Enligt p. 3 i övergångsbestämmelserna till AvPL (SFS 2008:136) gäller vid överlåtelse av försäkringsavtal (vid överlåtelse av försäkringsbestånd och vid andra partsbyten på försäkringsgivarsidan) som tecknats före den 2 februari 2007 till en ny försäkringsgivare att reglerna i 2 § första stycket 7 a och 9 § sjätte och sjunde styckena ska tillämpas om

överlåtelsen sker efter 31 december 2008. Detsamma gäller vid överföring till en annan enhet hos försäkringsgivaren. I sådana fall ska försäkringsavtalet anses ha ingåtts vid den tidpunkt då ansvaret för försäkringen övergår på den nya försäkringsgivaren respektive när försäkringen förts över. Se även Skatteverket 2008-12-08, dnr 131 727157-08/111.

Fusion

Om en fusion sker enligt 15 a kap. 1 eller 18 § försäkringsrörelselagen (1982:713) anses överlåtande och övertagande företag som en och samma skattskyldig (9 § femte stycket AvPL).

Några andra regler som reglerar fusionsfallen finns inte i AvPL.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål avseende särskild löneskatt på pensionskostnader och underskott enligt 2 § j) SLPL förklarat, att några regler om fusion inte finns i SLPL och inte heller i lagen (1998:1603) om beskattning vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Således var effekterna av en fusion oreglerade i lag vad avser SLP. Högsta förvaltningsdomstolen anförde i sina domskäl, beträffande kopplingen i 5 § SLPL till taxeringslagen (1990:324) och IL följande (RÅ 2000 ref. 36):

”Med hänsyn till den nu beskrivna anknytningen mellan den särskilda löneskatten och inkomstbeskattningen talar enligt Regeringsrättens mening starka materiella och taxeringstekniska skäl för att låta det uttag av löneskatt som ska ske vid taxeringen för det beskattningsår då en fusion genomförs följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Denna ordning innebär i enlighet med det föregående att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt.”

Enligt Skatteverkets uppfattning torde samma förhållande som för SLP gälla för avkastningsskatt vid fusion, dvs. att överlåtande och övertagande företag ska anses utgöra en skattskyldig enligt 37 kap. 19 § IL. I de fall de fusionerade företagen har kalenderår som räkenskapsår sker all beskattning i det övertagande företaget och kapitalunderlaget vid årets ingång slås samman med det för det övertagande företags verksamhet i övrigt. Om något av de fusionerade företagen har räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret ska det övertagande företaget i sin deklaration redovisa kapitalunderlaget i två delar. Den ena delen består av ett kapitalunderlag

**Ersättning för
betald
avkastningsskatt**

som avser det överlåtande företags ställning vid ingången av beskattningsåret enligt 37 kap. 19 § IL. Den andra delen består av det övertagande företags ”egna” kapitalunderlag, dvs. underlaget vid ingången av detta företags beskattningsår. Skattesatsen bör vad avser de båda delarna jämkas med hänsyn till beskattningsårets längd.

Innehavare av utländsk pensionsförsäkring (2 § första stycket 7 a AvPL) och obegränsat skattskyldiga som ingått tjänstepensionsavtal som är jämförbara med pensionsförsäkring och uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § IL kan ingå ett skriftligt avtal med försäkringsgivaren, om vissa förutsättningar är uppfyllda, om att få ersättning för betald avkastningsskatt ur pensionsförsäkringen. En sådan betalning ska då inte betraktas som uttag ur eller återköp av försäkringen under förutsättning att beloppet betalas ut sedan underlaget för AvP fastställts i beslut om årlig taxering (58 kap. 18 a § IL).

13.4 Särskilda frågor för pensionssparinstitut

13.4.1 Deklaration

Pensionssparinstitut ska lämna deklARATION en gång om året. Institutets beskattningsår är redovisningsperiod enligt 10 § andra stycket, andra meningen AvPL. Om pensionssparinstitut har brutet räkenskapsår, överensstämmer inte redovisningsperioden med beskattningsåret för AvP, vilket är kalenderår. Deklaration ska lämnas enligt vad som gäller för punktskatte-deklARATION (10 kap. 9 a § SBL).

På deklARATIONsblanketten redovisas skatten för olika kontoinnehavare sammanlagt i fyra kategorier, som är beroende av om skattesatsen ska jämkas och/eller om avdrag yrkas för utländsk skatt respektive om inte något av detta ska göras. Kontoinnehavarens rätt att överklaga Skatteverkets beslut om skatten, medför att till varje deklARATION som ett institut lämnar, måste fogas de uppgifter om varje enskilt konto som behövs för att Skatteverkets beslut om skatt avseende kontot ska kunna identifieras. För varje konto anges därför kontoinnehavarens namn och personnummer, kapitalunderlag, skatteunderlag och skatt att betala.

13.4.2 Skattebetalning

Avkastningsskatten ska för den skattskyldiges räkning, enligt 10 § andra stycket AvPL, betalas av det pensionssparinstitut

med vilket den skattskyldige träffat avtal om individuellt pensionssparande.

13.4.3 Redovisning av skatt vid byte av institut

Kontoinnehavare har enligt 3 kap. 9 § lag om individuellt pensionssparande, rätt att flytta sitt pensionssparavtal från ett pensionssparinstitut till ett annat. Sker en sådan flyttning under kalenderåret ska det institut som har pensionssparavtal med den skattskyldige den 1 januari beskattningsåret, lämna deklARATION och betala skatten. Institutet torde därför, vid byte till ett annat institut under beskattningsåret, innehålla den skatt som senare ska betalas.

Om skattesatsen ska jämkas uppstår emellertid problem som måste lösas mellan berörda institut. Jämkning sker om avskattning av hela behållningen på kontot äger rum under beskattningsåret. I vilka fall detta inträffar efter ett byte kan givetvis inte det institut, som hade pensionssparavtal med den skattskyldige vid beskattningsårets ingång, känna till. För att det hela ska fungera måste det institut som har pensionssparavtalet vid avskattningstillfället underrätta det institut som ska deklarerera, om tidpunkten för avskattningen, så att jämkning av skattesatsen kan ske i deklARATIONEN.

13.4.4 Avräkning av utländsk skatt

Allmänt

Skattskyldig dvs. innehavare av pensionsparkonto har rätt att få nedsättning av AvP, genom avräkning av utländsk skatt som erlagts under kalenderåret före beskattningsåret. Den utländska skatten ska belöpa på sådan avkastning på den skattskyldiges utländska tillgångar som vid beräkning av AvP ingår i kapitalunderlaget för beskattningsåret (3 kap. 1 § första stycket avräkningslagen)

I 1 kap. 3 § avräkningslagen anges vad som avses med utländsk skatt. Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 2 kap. 8 § 2 avräkningslagen, dvs. belopp vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal (jämför prop. 1995/96:230, s. 9–10).

Innehav i en delägarbeskattad juridisk person som avses i 5 kap. 1 L, anses vid tillämpningen av avräkningslagen som en utländsk tillgång till den del som tillgångarna i den delägarbeskattade juridiska personen hade ansetts som utländska om de i stället innehafts direkt av den som är skattskyldig till avkastningsskatt. Om den delägarbeskattade juridiska personen har betalat utländsk skatt, ska sådan skatt anses ha betalats av

den som är skattskyldig till avkastningsskatt för andelen, se 3 kap. 2 § avräkningslagen.

Avräkning får inte ske med belopp som överstiger det s.k. spärrbeloppet.

Spärrbelopp

I 3 kap. 3 § avräkningslagen föreskrivs hur spärrbeloppet beräknas. Utgångspunkten är att spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som hänför sig till avkastningen på de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och därigenom påverkar avkastningsskattens storlek. Spärrbeloppet beräknas genom ett bråktal med nedanstående faktorer

a = avkastningsskatten före avräkning.

b = värdet av de utländska tillgångarna.

c = värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar före avdrag för finansiella skulder.

Spärrbeloppet = $a * b / c$.

I fråga om faktor b finns den viktiga begränsningen att värdet av de utländska tillgångarna endast får tas upp till ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

S.k. carry forward

Om erlagd utländsk skatt överstiger spärrbeloppet för ett visst beskattningsår, får det överskjutande beloppet avräknas senast femte beskattningsåret därefter, s.k. carry forward. Bestämmelserna om detta finns i 3 kap. 4 § avräkningslagen:

”3 kap. 4 § Till den del avräkning inte kunnat ske det beskattningsår då avräkning enligt 1 § första stycket ska ske, därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke ska avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 3 § beräknade spärrbeloppet, är den skattskyldige efter begäran berättigad att senast femte beskattningsåret därefter få avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får ske inte överstiga det årets spärrbelopp enligt 3 §. Om den skattskyldige begär avräkning av utländska skatter som enligt 1 § första stycket är hänförliga till olika år, ska avräkning ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.”

Utredningsansvar Pensionssparinstitut ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om avräkning av utländsk skatt (1 kap. 6 § avräkningslagen).

13.4.5 Återbetalning av skatt

När det gäller återbetalning av skatt finns det speciella regler för avkastningsskatten. Dessa finns i 10 § fjärde stycket AvPL:

”Återbetalas skatt hänförlig till ett pensionssparkonto till ett pensionssparinstitut skall beloppet tillsammans med räntan enligt 19 kap. 12 § skattebetalningslagen tillgodoföras kontot. Har kontot avslutats skall institutet ombesörja att beloppet i stället överförs till det pensionssparkonto till vilket de tillgångar som var hänförliga till det avslutade kontot har överförts. Finns inte sådant konto skall institutet betala ut beloppet på det sätt som gäller för utbetalningar enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.”

13.5 Särskilda frågor om utländska försäkringar

Försäkring eller banksparande

En kapitalförsäkring – traditionell eller en Unit Linked-försäkring (fondförsäkring) – kan inte helt likställas med ett bank- eller fondsparande, eftersom sparandet sker genom försäkringsföretaget och det är detta som har den omedelbara äganderätten till den sparade egendomen. Därutöver innehåller en kapitalförsäkring ett riskmoment knutet till en viss eller vissa personers liv. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1994 not. 19 och 20, såvitt avser utländska kapitalförsäkringar, godtagit ett riskmoment på 1 % (i ett mål ända ner till 0,1 %).

Egendomens avkastning, som i huvudsak ska tillkomma försäkringstagaren, är för svenska försäkringar föremål för en beskattning hos försäkringsgivaren. I andra länder förekommer att beskattning sker hos försäkringsgivaren eller hos försäkringstagaren, eller att ingen beskattning sker.

När det gäller utländska kapitalförsäkringar finns det en variationsrik flora av försäkringar med villkor som utgår från respektive lands försäkringsrätt. Det är inte ovanligt att dessa försäkringar skiljer sig från motsvarande svenska försäkringar, bl.a. genom generösare tidsgränser för lyftning av försäkringsbelopp. Även reglerna för återlån är ofta generösare. I många fall kan försäkringarna dessutom anpassas speciellt till kundernas egna behov och villkor. Detta bidrar till att vissa

försäkringar kan användas i skatteundandragande syfte, dvs. för att vinna skattefördelar utanför det svenska skattesystemets syfte och kontroll.

Det förekommer att en företagare i egenskap av försäkringsstagare placerar sina onoterade aktier i fåmansbolag i en fondförsäkring och härigenom söker kringgå fåmansbolagsreglerna i inkomstskattelagen. Formell ägare av aktierna blir ju försäkringsgivaren. Ett sådant förfarande bör prövas utifrån föreliggande omständigheter i det enskilda fallet. Möjligheter till genomsyn eller tillämpning av skatteflyktslagen kan föreligga (se t.ex. KRNS 2003-09-22, mål nr 3528–3530-2001, 2004-09-08, mål nr 6507–6508-03, 2005-02-04, mål nr 4817–19-02 och 4820–22-02, 2003-04-28, mål nr 7362-01, 2005-01-27, mål nr 8765-02, 2005-06-21, mål nr 1132-04, 2005-09-30, mål nr 5182-04, 2005-11-17, mål nr 7840/1-03 samt KRNG 2002-11-25, mål nr 3873-2001 och 2003-12-18, mål nr 5922-02).

Även Högsta förvaltningsdomstolen har prövat transaktioner där utländska kapitalförsäkringar har används för att kringgå fåmansbolagsreglerna i IL. I två domar underkände Högsta förvaltningsdomstolen vissa ”kapitalförsäkringsupplägg” med inblandning av fåmansföretag och ansåg att de skattskyldiga personligen skulle beskattas för inkomsterna (RÅ 2008 ref. 41 och RÅ 2008 not. 113). Högsta förvaltningsdomstolen har även underkänt liknande transaktioner med stöd av skatteflyktslagen (RÅ 2010 ref. 51).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat avgörande funnit att ett utländskt försäkringsavtal (Bermuda) inte var att anse som livförsäkring. Enligt avtalet utfäste sig försäkringsbolaget att vid dödsfall utbetala värdet av tillgångarna i försäkringen plus 0,1 % samtidigt som en årlig administrationsavgift på 1,2 % av kapitalet i försäkringen togs ut av försäkringstagaren. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen saknade avtalet med hänsyn till de ekonomiska verkningarna betydelse från försäkringsmässiga utgångspunkter och därmed inte kunde anses avse en livförsäkring, oavsett hur avtalet klassificerats enligt jurisdiktionen på Bermuda (RÅ 2008 ref. 54).

Ett annat problemområde är i de fall en anställd är insatt som förmånstagare till en av arbetsgivaren tecknad kapitalförsäkring. Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till skattekonsekvenserna vid överföring av pensionsutfästelser och medel till en utländsk trust, vilken sedan vid pensionsfallet skulle teckna en ”utländsk tjänstepensionsförsäkring” som inte

inrymdes i bestämmelserna 58 kap. 5 § IL. Försäkringen likställdes med en enligt svensk skatterätt tecknad kapitalförsäkring, på vilken AvPL var tillämplig. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock i förevarande fall att den anställde inte var skattskyldig till AvP som innehavare av försäkringen (försäkringen tecknades av trusten) oaktat att den anställde blev beskattad såsom för lön för förmånen av att trusten betalade försäkringen. Utfallande belopp från försäkringen till den anställd var å andra sidan att anse som belopp på grund av kapitalförsäkring och således fria från inkomstskatt enligt IL (RÅ 2000 ref. 28). Fr.o.m. 2005 års taxering gäller att om en utländsk kapitalförsäkring inte innehas av någon som är obegränsat skattskyldig ska den som har panträtt i försäkringen anses inneha den. Bestämmelsen har införts som ett led i en stopplagstiftning avseende överlåtelse av ansvar för pensionsutfästelse.

Ännu ett problemområde är om ränte- och förvaltningskostnader kan vara avdragsgilla eller om de är en del av försäkringspremierna. Jfr KRNG 2000-11-07, mål nr 4955-1998.

Utländska tjänstepensionsinstitut

Med anledning av genomförandet av tjänstepensionsdirektivet får ett utländskt tjänstepensionsinstitut fr.o.m. 1 januari 2006 bedriva tjänstepensionsverksamhet i Sverige från en sekundäretablering eller genom gränsöverskridande verksamhet. En förutsättning för detta är att institutet i sitt hemland har tillstånd eller är registrerat för att bedriva tjänstepensionsverksamhet. Ett utländskt tjänstepensionsinstitut definieras som ett utländskt institut vars hemland hör till EES och som utan att vara försäkringsgivare enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige (LUFV) omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (1 kap. 5 § 3 LUFV).

Genomförandet av tjänstepensionsdirektivet har medfört att skatteregler för utländska tjänstepensionsinstitut införts. Reglerna gäller fr.o.m. 1 januari 2006 och tillämpades för första gången vid 2007 års taxering. Reglerna innebär bl.a. att utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige ska beskattas enligt AvPL. Beskattningen av de utländska tjänstepensionsinstituten ska ske enligt samma principer som gäller för svenska livförsäkringsföretag. Även utländska tjänstepensionsinstitut som från fast driftställe i Sverige meddelar avtal om tjänstepension med villkor som

innebär att institutet kan likställas med en svensk pensionsstiftelse enligt TrL ska beskattas enligt AvPL. Utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver verksamhet i Sverige bedöms bara med hänsyn till den verksamhet som institutet bedriver från fast driftställe här.

Obegränsat skattskyldig som ingår ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige är skattskyldig för AvP om avtalet är jämförbart med en kapital- eller pensionsförsäkring eller om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt TrL.

Utländsk försäkring som pensionsförsäkring

Även en försäkring som i det land den är tecknad anses som en pensionsförsäkring är enligt IL en kapitalförsäkring om den inte uppfyller villkoren 58 kap. 2 § IL och inte heller anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § första och andra styckena IL. Frågan om en livförsäkring uppfyller villkoren för att utgöra en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL har behandlats i en skrivelse från Skatteverket. En utländsk försäkring som uppfyller hemlandets regelverk för pensionsparande kan accepteras om det utfallande beloppet i huvudsak tjänar ett pensionsändamål. Bedömningen av pensionsändamålet ska ske mot bakgrund av de svenska kvalitativa reglerna. Kravet på periodiska utbetalningar under en viss tidsperiod är av avgörande betydelse för pensioneringssyftet. Det bör vara möjligt att under vissa omständigheter ta ut ett visst belopp som ett engångsbelopp och resten som löpande pension utan att försäkringen förlorar sin karaktär av pensionsförsäkring förutsatt att engångsbeloppet står i rimlig proportion till de periodiskt utfallande beloppen. Det bör även vara möjligt att ta ut pensionsbelopp något före 55 år, men en större avvikelse från denna åldersgräns kan inte accepteras då pensionsändamålet kan ifrågasättas i ett sådant fall. När det gäller förfoganderätten (återköp m.m.) bör vissa avvikelser från svenska krav kunna accepteras (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318472-06/111).

Skatteverket har även uttalat sig om dansk kapitalpension. ”Kapitalförsäkring i pensionsöjemed” och ”Opsparing i pensionsöjemed” är inte att likställa med en pensionsförsäkring. ”Kapitalförsäkring i Pensionsöjemed” ska ses som en kapitalförsäkring medan ”Opsparing i pensionsöjemed” mer är att liknas vid ett banksparande och är därmed inte föremål för AvP (Skatteverket 2010-10-27, dnr 131 479512-10/111).

Om en försäkring ansetts som en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL kan den inte sedan övergå till att vara kapitalförsäkring. Detta gäller också i de fall dispens har medgivits (se nedan).

Dispens

Skatteverket kan lämna medgivande (dispens) att försäkringen ska anses såsom en svensk pensionsförsäkring (58 kap. 5 § tredje stycket IL).

Försäkringsrörelse i Sverige

Utländska försäkringsgivare och utländska tjänstepensionsinstitut har rätt att bedriva verksamhet i Sverige enligt LUFV. En EES-försäkringsgivare, dvs. en utländsk försäkringsgivare vars hemland hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som i sitt hemland har tillstånd att driva försäkringsrörelse, får med stöd av koncessionen i hemlandet bedriva verksamhet i Sverige antingen genom en sekundäretablering eller gränsöverskridande (2 kap. 1 LUFV).

Sekundäretablering

Med sekundäretablering avses generalagent eller filial och för försäkringsgivare även en generalrepresentation för flera försäkringsgivare i en sammanslutning (1 kap. 8 § första och andra styckena LUVF). En generalagent driver ingen egen försäkringsrörelse eller tjänstepensionsverksamhet utan det är det utländska företaget som driver verksamheten genom agenten som representerar försäkringsgivaren respektive tjänstepensionsinstitutet i alla rättsförhållanden som föranses av verksamheten i Sverige (SOU 1996:77 s. 110). Uttrycket fast driftställe innefattar att någon är verksam här i riket för en näringsverksamhet och har fått och regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal för verksamhetens innehavare (2 kap. 29 § IL).

Försäkringar och avtal om tjänstepension som tecknas genom utländsk försäkringsgivares eller utländskt tjänstepensionsinstituts generalagent i Sverige är med andra ord att anse som tagna i Sverige och den utländska försäkringsgivaren och det utländska tjänstepensionsinstitutet är skattskyldiga till AvP för verksamheten i Sverige.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade frågan om innebörden av begreppet försäkringsrörelse enligt 1 § lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsföretag att driva försäkringsrörelse i Sverige. ALPHA Insurance Ltd var ett på Cypern inregistrerat försäkringsbolag som utan koncession marknadsförde livförsäkringar genom direktreklam till presumtiva kunder i Sverige. Bolaget hade inget fast kontor eller ombud i Sverige men hade anlitat här bosatta personer som referensgivare och uppgiftslämnare i övrig och som fått viss

ekonomisk ersättning för detta arbete. Högsta förvaltningsdomstolen majoritet fann att bolaget bedrivit försäkringsrörelse i Sverige (RÅ 1992 ref. 29).

Gränsöverskridande verksamhet

Med gränsöverskridande verksamhet avses att en EES-försäringsgivare från ett utländskt driftställe tillhandahåller försäringstjänster på den svenska marknaden utan förmedling av en sekundäretablering eller ett dotterbolag i Sverige (1 kap. 13 § första stycket LUVF). Så snart det utländska företaget genom ombud eller andra åtgärder, t.ex. marknadsföring, försöker sälja försäkringar i Sverige betraktas det som en gränsöverskridande verksamhet. Även när kunden själv tar initiativ till kontakt med det utländska företaget anses det som gränsöverskridande verksamhet. En försäkringsaffär som förmedlas av försäkringsmäklare räknas som gränsöverskridande verksamhet. Detta förutsätter dock att verksamheten är av viss omfattning. En enstaka förmedlad affär anses inte som sådan verksamhet (prop. 1997/98:141 s. 73 och s. 101, 2 kap. 1 § lagen (1998:293) om utländska försäringsgivares verksamhet i Sverige).

Med gränsöverskridande verksamhet avses också att ett utländskt tjänstepensionsinstitut, utan förmedling av en sekundäretablering eller ett dotterbolag här i landet, ingår avtal om tjänstepension som ska fullgöras här (1 kap. 13 § andra stycket LUVF).

Utländska försäringsgivare utanför EES

Utländska försäringsgivare utanför EES måste ha koncession i Sverige och vara etablerade här om de avser att vara verksamma på den svenska marknaden medan EES-försäringsgivare, som ovan framgår, får bedriva gränsöverskridande verksamhet i Sverige med stöd av koncession i hemlandet. Vissa uppgifter ska dock först lämnas till Finansinspektionen. Försäkringsföretag utanför EES får alltså inte bedriva gränsöverskridande verksamhet i Sverige. Utländska försäringsgivare utanför EES kan få tillstånd av Finansinspektionen att marknadsföra sina produkter i Sverige om försäljningen sker genom ett närstående bolag (eller ett bolag med vilket de har samarbetsavtal) som har koncession i Sverige (4 kap. 1 § andra stycket lagen (1998:293) om utländska försäringsgivares verksamhet i Sverige).

14 Byte av företagsform

14.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas skattefrågor som kan uppkomma vid ombildning av företag till annan företagsform. Byte av företagsform kan aktualisera tillämpning av regler av flera olika slag. Främst är det fråga om reglerna om underprisöverlåtelser samt om övertagande av periodiseringsfond och expansionsfond. Framställningen nedan fokuserar på dessa regler i ombildningssituationer. Även några andra skatteregler kommenteras.

14.2 Ombildning

Ombildningar kan sägas vara en sorts överlåtelser som liknar vanliga avyttringar av tillgångar men där överlåtelse inte sker till någon utomstående. Syftet med överlåtelsen är att ägandet och driften av verksamheten ska behållas men att verksamheten ska drivas vidare i annan form. Ett typfall är att en enskild näringsidkare överlåter samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet till ett av honom ägt aktiebolag. Aktiebolaget köper tillgångarna av den enskilde näringsidkaren. Denne erhåller betalning kontant, genom revers eller i form av aktier i det köpande aktiebolaget.

Retroaktivitet

Överlåtelser av näringsverksamhet har av praktiska skäl ofta skett per ett datum som ligger före själva avtalsdagen, vanligen per ingången av räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten.

Fr.o.m. 2005 godtas inte längre retroaktiv företagsombildning för enskild näringsidkare (1 kap. 13 § IL, prop. 2004/05:32).

Skulder och avsättningar

Förvärvaren tar vid en ombildning ofta över säljarens betalningsansvar för skulder. Befrielsen från betalningsansvaret utgör en del av förvärvarens betalning för tillgångarna. Även reserveringar och avsättningar för framtida utgifter kan ingå i överlåtelsen och behandlas i princip på samma sätt som övertagande av skulder dvs. som en del av betalningen för tillgångarna. Det innebär normalt sett att något avsättningsbelopp att återföra hos säljaren inte uppkommer. Hos förvärvaren får

en prövning av avdragsrätten göras med avseende på förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Pensionsansvar Beskattning och avdragsrätt för ersättning vid överföring av pensionsansvar regleras i 28 kap. 26 § IL.

Skogskonto En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk kan få göra avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto. Ett sådant konto är närmast att betrakta som ett banktillgodohavande förenat med en uppskjuten inkomstbeskattning. Medel på skogskonto eller skogsskadekonto kan överlåtas men medlen ska då tas upp som intäkt i näringsverksamhet hos överlåtaren (21 kap. 40 § IL).

Om den skattskyldiges lantbruksenhet med skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning kan i vissa fall ovannämnda medel föras över utan beskattningsekvenser för överlåtaren (21 kap. 41 § IL).

Ersättningsfond Ersättningsfonder kan i princip inte överlåtas. Om hela eller den huvudsakliga delen av en näringsverksamhet överläts ska ersättningsfond återföras till beskattning (31 kap. 20 § IL). Detta gäller dock inte om avsättningen grundats på en sådan tvångsförsäljning som anges i 31 kap. 5 § 1–4 IL. I det fallet ska återföring ske när tiden för ianspråktagande löpt ut eller om skattskyldigheten för näringsverksamheten dessförinnan upphört.

Vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag enligt 42 kap. 20 § IL får dock aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens ersättningsfonder (31 kap. 23 § första stycket IL). Det finns även vissa andra undantag, t.ex. vid kvalificerade fusioner och fissioner (31 kap. 23 § andra stycket IL).

Vid återföring ska ett tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt såvida inte synnerliga skäl talar häremot (31 kap. 22 § IL).

Räntefördelning Underlag för räntefördelning eller sparad fördelningsbelopp enligt 33 kap. IL kan inte föras över till något annat subjekt utom genom arv, testamente, gåva eller bodelning om vissa villkor är uppfyllda (33 kap. 7 a § IL).

Underskott Underskott enligt 40 kap. IL får inte tas över, se RÅ 2008 ref. 25. Här gäller dock ett undantag vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag (40 kap. 23 § andra stycket IL).

Tillskott I 53 kap. IL finns bestämmelser om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar. Bestämmelserna gäller om fysisk person

överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till sådant svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i. Bestämmelserna gäller också om svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt under motsvarande förhållanden.

Periodiseringsfond Periodiseringsfond kan överföras till annat subjekt i vissa ombildningssituationer som behandlas närmare nedan.

Expansionsfond Detsamma gäller beträffande expansionsfond.

Uttag Vid ombildning överlåts ofta tillgångarna till det skattemässiga värdet. Skattemässigt värde definieras i 2 kap. 31–33 §§ IL och motsvarar ofta det bokförda värdet. Detta värde kan vara lägre än marknadsvärdet. I sådant fall aktualiseras bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Med uttag avses bl.a. att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (22 kap. 3 § IL). Som huvudregel gäller att uttag av en tillgång ur näringsverksamhet behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). Det innebär att om inget vederlag mottagits av överlåtaren ska denne ta upp marknadsvärdet som intäkt. Om vederlag mottagits och intäktsförts ska skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget intäktsföras av överlåtaren. Det skattemässiga värdet kostnadsförs.

Underprisöverlåtelse I 23 kap. IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. De innebär att uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske vid uttag av en tillgång. Villkoren i 23 kap. 14–29 §§ IL måste då vara uppfyllda. Även underprisöverlåtelser till och från handelsbolag omfattades av reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL t.o.m. den 17 april 2008. Från och med den 18 april kan ett handelsbolag inte längre vara en part i en underprisöverlåtelse (se prop. 2008/09:37 samt SKV 336 2010, avsnitt 15.8). Sker överlåtelse till underpris i det nya regelsystemet medför det uttagsbeskattning.

Nedan behandlas de regler som gäller med avseende på underprisöverlåtelser och tillskott samt överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning av

- enskild näringsverksamhet till aktiebolag,
- enskild näringsverksamhet till handelsbolag,

- handelsbolag till enskild näringsverksamhet,
- handelsbolag till aktiebolag,
- aktiebolag till enskild näringsverksamhet samt,
- ekonomisk förening till aktiebolag.

14.3 Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag

- underprisreglerna i 23 kap. IL kan tillämpas
- tillskott av kapitaltillgångar, 53 kap. IL, kan ske
- periodiseringsfonder får föras över, 30 kap. 11 § IL
- expansionsfond behöver inte återföras till beskattning, 34 kap. 20 § IL

Underprisöverlåtelse

Underprisreglerna tillåter att uttagsbeskattning kan underlåtas när överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett aktiebolag (23 kap. 14 § IL). Nedanstående villkor måste vara uppfyllda.

Aktiebolaget måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överlåts (23 kap. 17 § IL). När överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett aktiebolag ska samtliga aktier i aktiebolaget vara kvalificerade (23 kap. 18 § IL). Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket detta kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Aktiebolaget kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Tillskott av kapitaltillgångar

Om fysisk person överlåter en kapitalbeskattad tillgång, t.ex. en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt, utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett aktiebolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnads-

beloppet ska den anses ha avyttrats till marknadsvärdet (53 kap. 3 § IL). I det senare fallet uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskingsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte göras. Detta gäller även näringsbostadsrätter (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos aktiebolaget utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i det förvärvande bolaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier (53 kap. 5 § IL).

**Skulderna
överstiger
tillgångarna**

Om värdet på de överlåtna skulderna överstiger värdet på de överlåtna tillgångarna uppkommer ett förbjudet lån om inte aktiebolaget kompenseras vid överlåtelsetillfället. Det förbjudna lånet är skattepliktigt för den fysiska personen, se KRNG 1999-10-22, mål nr 673-1998.

Periodiseringsfond

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet till ett aktiebolag får aktiebolaget, helt eller delvis, ta över periodiseringsfonder (30 kap. 11 § IL).

Vissa villkor måste vara uppfyllda. Överföringen av tillgångar till aktiebolaget får inte ha föranlett uttagsbeskattning. Den fysiske personen måste skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. I fråga om överföringar före den 30 januari 2004 gäller särskilda regler vid apportemission, bl.a. att överförda periodiseringsfonder inte behövde bokföras i aktiebolaget, se Handledning för beskattning av inkomst vid 2004 års taxering.

Aktiebolaget ska anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till. Detta gällde också vid apportemission före den 30 januari 2004 även

om periodiseringsfonden då inte behövde bokföras av aktiebolaget (30 kap. 15 § IL). Schablonintäkt på övertagen periodiseringsfond ska inte beräknas i aktiebolaget för övertagandeåret, vilket framgår av Skatteverkets skrivelse 2008-10-01, dnr 131 582119-08/111.

Sådant tillskott som behöver lämnas vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfonder räknas inte med i omkostnadsbeloppet för aktierna (48 kap. 12 IL).

Expansionsfond

En expansionsfond kan upphöra utan återföring vid ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag. Det krävs att samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten överläts till ett aktiebolag i vilket överlåtaren äger eller kommer att äga aktier. Med reelltillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond med undantag för likvida medel och liknande (34 kap. 23 § IL). Jfr även RÅ 2001 not. 110.

Överlåtaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras. Han måste också skjuta till kapital till bolaget som motsvarar minst 73,7 % av expansionsfonden. Till och med taxeringsåret 2009 skulle i stället kapital tillskjutas som motsvarade 72 % av expansionsfonden. För överföringar före den 30 januari 2004 gäller särskilda regler vid apportemission, se Handledning för beskattning av inkomst vid 2004 års taxering.

Om de ovan nämnda villkoren är uppfyllda upphör expansionsfonden i den enskilda näringsverksamheten utan några beskattningskonsekvenser. Någon återbetalning av expansionsfondskatt kommer inte att ske. Eftersom inbetald expansionsfondskatt på 26,3 % motsvarar bolagsskatten kommer 73,7 % av expansionsfonden att övergå till att bli beskattat eget kapital i aktiebolaget efter övertagandet. Något krav på att hela expansionsfonden måste ersättas med beskattat kapital i aktiebolaget finns inte. Viss del av expansionsfonden kan således utnyttjas som beskattat kapital i aktiebolaget och resten återförs till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångarna överförs till aktiebolag och fonden inte ska återföras ska det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med i omkostnadsbeloppet för aktierna (48 kap. 12 § IL).

14.4 Ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

- tillskott av kapitaltillgångar, 53 kap. IL, kan ske
- expansionsfonden kan föras över, 34 kap. 19 § IL
- underprisreglerna i 23 kap. IL gäller inte
- periodiseringsfonder kan inte överföras

Tillskott av kapitaltillgångar

Om fysisk person överlåter en kapitalbeskattad tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska den anses ha avyttrats till marknadsvärdet (53 kap. 3 § IL). I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningss-avdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte göras. Detta gäller även näringsbostadsrätter (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos handelsbolaget utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften för andelarna i handelsbolaget ska, om ersättning inte har lämnats, anskaffningsutgiften ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes andelar (53 kap. 5 § IL).

Expansionsfond

Expansionsfond får föras över från enskild näringsverksamhet till ett svenskt handelsbolag. Överlåtaren måste ha en andel i eller genom överlåtelsen få en andel i det övertagande handelsbolaget. Som villkor gäller också att samtliga realtillgångar i näringsverksamheten ska överlåtas till handelsbolaget och att näringsidkaren begär att expansionsfonden inte ska återföras (34 kap. 19 § IL). Delägaren i handelsbolaget ska anses ha

gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

JAU

Den justerade anskaffningsutgiften ska minskas med 73,7 % av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag (50 kap. 5 § IL). Anledningen till detta är att delägaren anses ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget (34 kap. 19 § IL) och när expansionsfonden återförs till beskattning kommer den justerade anskaffningsutgiften att öka med motsvarande belopp.

14.5 Ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet

- periodiseringsfonder får föras över, 30 kap. 13 § IL
- expansionsfond behöver inte återföras till beskattning, 34 kap. 22 § IL
- underprisreglerna i 23 kap. IL gäller inte
- ~~periodiseringsfonder kan inte överföras~~

Periodiseringsfond

Om en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag tilldelas realtillgångar i samband med utskiftning vid upplösning av handelsbolag och skiftet inte har föranlett uttagsbeskattning får periodiseringsfond övertas av delägaren. Ett sådant övertagande innebär att delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till dennes enskilda näringsverksamhet (30 kap. 13 § IL). Återföringen av periodiseringsfonden sker därefter som om den ursprungligen hade avsatts i den enskilda näringsverksamheten. Delägarens justerade anskaffningsutgift bör därför ökas med ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder, se SKV 302, avsnitt 18.5.4. Annars skulle delägarens justerade anskaffningsutgift bli för låg vid kapitalvinstberäkningen av andelen då handelsbolaget upplöses.

Expansionsfond

Expansionsfond får föras över från svenskt handelsbolag till enskild näringsverksamhet om delägaren tillskiftas realtillgångar vid handelsbolagets upplösning. Situationen måste dock vara sådan att utskiftningen inte utlöst uttagsbeskattning och delägaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras (34 kap. 22 § IL).

Expansionsfonden behandlas därefter som om avsättningen hade gjorts i den enskilda näringsverksamheten. Inbetald expansionsfondsskatt återfås då expansionsfonden återförs till

beskattning i den enskilda näringsverksamheten. Därför ska delägarens justerade anskaffningsutgift ökas med 73,7 % av överförd expansionsfond (50 kap. 5 § IL). Detta sker för att kapitalvinstbeskattningen av andelen inte ska påverkas då handelsbolaget upplöses.

14.6 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

- tillskott av kapitaltillgångar, 53 kap. IL, kan ske
- periodiseringsfonder får föras över, 30 kap. 12 § IL
- expansionsfond behöver inte återföras till beskattning
- underprisreglerna i 23 kap. IL gäller inte

Tillskott av kapitaltillgångar

I 53 kap. IL finns bestämmelser om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar till företag som görs av fysiska personer. Bestämmelserna gäller även om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till sådant svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i (53 kap. 2 § andra stycket IL).

Den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska ersättning motsvarande marknadsvärdet anses ha lämnats (53 kap. 3 § IL). I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningssavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte ske. Detta gäller även näringsbostadsrätter (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos förvärvaren utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i det förvärvande aktiebolaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffnings-

utgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier (53 kap. 5 § IL).

**Skulderna
överstiger
tillgångarna**

Om värdet på de överlåtna skulderna överstiger värdet på de överlåtna tillgångarna uppkommer ett förbjudet lån om inte aktiebolaget kompenseras vid överlåtelsetillfället. Det förbjudna lånet är skattepliktigt för den fysiska personen, se KRNS 1993-10-15, mål nr 4386-1991.

Periodiseringsfond

Om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag och överföringen inte har föranlett uttagsbeskattning får aktiebolaget ta över befintliga periodiseringsfonder. Handelsbolaget ska skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. I fråga om överföringar före den 30 januari 2004 gäller särskilda regler vid apportemission, seHandledning för beskattning av inkomst vid 2004 års taxering.

Aktiebolaget ska anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till. Detta gäller också vid apportemission före den 30 januari 2004 även om periodiseringsfonden då inte behövde bokföras av aktiebolaget (30 kap. 15 § IL). Schablonintäkt på övertagen periodiseringsfond ska inte beräknas i aktiebolaget för övertagandeåret, vilket framgår av Skatteverkets skrivelse 2008-10-01, dnr 131 582119-08/111.

Det tillskott som är en förutsättning för överföring av periodiseringsfond ska inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbelopp för aktierna i bolaget (48 kap. 12 § IL).

Hur delägarrens justerade anskaffningsutgift kan komma att påverkas av överföringen framgår av SKV 302, avsnitt 18.5.2.

Expansionsfond

Om näringsverksamhet överläts från ett handelsbolag till ett aktiebolag får expansionsfond inte flyttas över från delägare i handelsbolaget till aktiebolaget.

Däremot kan en ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan beskattning av expansionsfond ske om ombildningen genomförs i två steg. Först upplöses handelsbolaget enligt 34 kap. 22 § IL dvs. verksamheten övergår till enskild näringsverksamhet. Därefter överläts tillgångarna till aktiebolaget enligt 34 kap. 20 § IL. I ett sådant fall aktualiseras kapitalvinstbeskattning för andelarna i handelsbolaget. Se även Skatteverkets skrivelse 2004-09-29,

dnr 130 575103-04/111. Observera att ombildning från handelsbolag till enskild näringsverksamhet måste ske till marknadsvärde efter den 17 april 2008. Sker överlåtelsen till underpris medför det uttagsbeskattning och då kan expansionsfonden inte föras över enligt 34 kap. 22 § IL.

14.7 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet

- underprisreglerna i 23 kap. IL kan tillämpas
- periodiseringsfonder kan inte överföras

Underprisöverlåtelse

Uttagsbeskattning kan underlåtas när överlåtaren är ett aktiebolag och förvärvaren en fysisk person (23 kap. 14 § IL).

Förvärvaren måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Det innebär att näringsfastighet och näringsbostadsrätt, som vid en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital hos en fysisk person, inte kan överföras till underpris från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande aktier (13 kap. 7 § IL).

Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överläts (23 kap. 17 § IL).

Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser eller i annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2–4 §§ (23 kap. 24 § IL). Denne kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid det bortses från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Om ersättning inte lämnas vid överlåtelse från aktiebolag till enskild näringsidkare eller om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet ska mellanskillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen betraktas som utdelning för den fysiske personen (23 kap. 11 § andra stycket IL).

14.8 Ombildning av svensk ekonomisk förening till aktiebolag

Ekonomiska föreningar är för sin kapitalförsörjning främst hänvisade till medlemsinsatser och till de vinster som kan genereras i verksamheten. De begränsade möjligheterna till kapitalförsörjning kan göra den ekonomiska föreningen mindre lämpad som associationsform för mer kapitalkrävande verksamhet. För en verksamhet som en gång startades som ekonomisk förening kan en expansion med krav på ökade investeringar innebära ett behov av att övergå till aktiebolagsform för att förbättra möjligheterna att skaffa riskkapital.

Det har därför ansetts motiverat att göra det möjligt för en ekonomisk förening att under vissa förutsättningar kunna ombildas till aktiebolag utan några omedelbara skattemässiga konsekvenser. Särskilda bestämmelser för sådana ombildningar finns i 22 kap. 10 § IL samt i 42 kap. 20 § IL. Dessa bestämmelser omfattar inte sådana ekonomiska föreningar som utgör fåmansföretag.

Utgångspunkten för ombildning utan omedelbara skattemässiga konsekvenser är att föreningen överför tillgångar och skulder till ett aktiebolag, varefter föreningen upplöses och aktierna skiftas ut till medlemmarna i den ekonomiska föreningen. Vid en sådan utskiftning som avses i 42 kap. 20 § IL ska uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på aktierna överstiger omkostnadsbeloppet. Detta gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som utgör lagertillgångar (22 kap. 10 § IL).

Aktier som skiftas ut till medlem ska inte behandlas som utdelning om den utskiftande föreningen inte är ett fåmansföretag, föreningen äger samtliga aktier i bolaget, samtliga aktier skiftas ut och värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas kvotvärde. Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlem behandlas som utdelning (42 kap. 20 § IL).

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning ska som anskaffningsutgift anses det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen i den överlåtande föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen (48 kap. 9 § IL).

Underpris- överlåtelse

En ombildning på sätt ovan beskrivits kan ha föregåtts av en underprisöverlåtelse av tillgångar från föreningen till aktiebolag.

En svensk ekonomisk förening är liksom aktiebolag ett företag i underprisreglernas mening (23 kap. 4 § IL). Ett företag kan vara överlåtare eller förvärvare i en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL).

Aktiebolaget ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Om avdragsrätt för koncernbidrag saknas ska överlåtelsen avse en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL). Vidare gäller att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket aktiebolaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Villkoret tillämpas inte om föreningen under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till förvärvaren och avdragsbegränsning genom koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte gäller om aktiebolaget får koncernbidrag från föreningen avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket aktiebolaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via aktiebolaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från föreningen (23 kap. 26 § IL). Ett företag får avstå från att utnyttja underskott varvid det bortses från detsamma vid tillämpning av dessa bestämmelser (23 kap. 29 § IL).

- Periodiseringsfond** Vid ombildning enligt 42 kap. 20 § IL får periodiseringsfond tas över av aktiebolaget (30 kap. 14 § andra stycket IL).
- Ersättningsfond** Vid ombildning enligt 42 kap. 20 § IL får ersättningsfond tas över av aktiebolaget (31 kap. 23 § IL).
- Underskott** Föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut ska anses som ett och samma företag när det gäller i vilken utsträckning underskott från tidigare beskattningsår är avdragsgilla (40 kap. 23 § andra stycket IL). Aktiebolaget tar därför över den ekonomiska föreningens rätt att dra av underskott.

15 Underprisöverlåtelse

15.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas bestämmelserna i 23 kap. IL om beskattningen vid underprisöverlåtelse, vilka ursprungligen infördes år 1998. Konsekvensen när reglerna om underprisöverlåtelse är tillämpliga är bl.a. att uttagsbeskattning inte ska ske. Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i SKV 302, avsnitt 16.

Tidigare hade en rikhaltig rättspraxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtelse utvecklats. Någon preciserad lagstiftning fanns inte utan undantag från uttagsbeskattning kunde göras om det förelåg särskilda skäl. Det bildades en mer eller mindre klar praxis rörande vad som var särskilda skäl i samband med omstruktureringar, men det förelåg ändå en betydande osäkerhet om vad som skulle gälla i enskilda fall. I syfte att öka förutsebarheten för när uttagsbeskattning ska ske, respektive underlåtelse, vid omstruktureringar, infördes särskilda bestämmelser för när uttagsbeskattning kan underlåtelse genom lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelse till underpris ("underprislagen"), UPL. Dessa regler har med vissa smärre justeringar förts över till 23 kap. IL. Bestämmelserna innebär i praktiken att utrymmet för att göra omstruktureringar utan uttagsbeskattning har ökat.

15.2 Överväganden som ligger bakom bestämmelserna

Tidigare praxis

Tidigare praxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtelse vid omstruktureringar byggde på att

- det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtelse och förvärvare,
- överlåtelse skulle vara ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen,
- överlåtelse fick inte, direkt eller indirekt, medföra någon otillbörlig skatteförmån,

- skattemässiga omsättningstillgångar fick inte till följd av överlåtelsen skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar, och
- tillgångar fick inte föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn till den enkelbeskattade.

Otillbörlig skatteförmån

Även fortsättningsvis är huvudregeln att uttagsbeskattning ska ske vid överlåtelse under marknadsvärdet, om inte priset är affärsmässigt. I 23 kap. 11 L specificeras under vilka förutsättningar denna huvudregel kan frångås och uttagsbeskattning underlåtas. Bestämmelserna har konstruerats utifrån tanken att sådana överlåtelse får medföra någon otillbörlig skatteförmån, medan de övriga ovan angivna kraven inte har ansetts nödvändiga att upprätthålla.

En redogörelse för tidigare praxis rörande uttagsbeskattning samt för de överväganden som ligger bakom konstruktionen av reglerna om underprisöverlåtelse finns i prop. 1998/99:15 s. 117–163.

Ingen särskild skatteflyktsregel

Någon specifik skatteflyktsregel för att fånga upp inte förutsedda otillbörliga skatteförmåner har inte införts. Företagskatteutredningen (SOU 1998:1) angav att det självfallet inte kan uteslutas att den praktiska tillämpningen kommer att ge oförutsedda exempel på förfaranden som medför inte önskade skatteförmåner. Enligt utredningens uppfattning skulle en taxering som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som täcks av reglerna om underprisöverlåtelse inte anses strida mot lagstiftningens syfte. Utredningen ansåg därför att lagen (1995:575) mot skatteflykt inte skulle vara tillämplig på sådana förfaranden.

Med anledning av kritik mot nämnda ståndpunkt vid remissbehandlingen, uttryckte regeringen förståelse för farhågor om att metoden öppnar för kringgåendekonstruktioner på ett sätt som en mer allmän regel inte gör. Regeringen avvisade dock tanken på att införa en särskild skatteflyktsregel i UPL. Följande sägs i prop. 1998/99:15 s. 147.

”En allmän bestämmelse innebärande att uttagsbeskattning ska ske om överlåtelse skett i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån innebär dock att osäkerheten om behandlingen av en underprisöverlåtelse består. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att en sådan bestämmelse inte bör införas. Däremot har utredningen enligt regeringens mening uttalat sig väl

kategoriskt i frågan om tillämpligheten av den allmänna skatteflyktslagen. En taxering, som innefattar att uttagsbeskattning inte sker vid ett förfarande som faller inom ramen för denna diskussion, kan visserligen inte normalt strida mot lagstiftningens syfte. Det kan dock inte uteslutas att omständigheterna i vissa fall kan vara sådana att lagen är tillämplig.”

Skatteflyktslagen

I samband med utskottsbehandlingen hemställdes i en motion om ett klagörande av att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på förfaranden som omfattas av reglerna om underprisöverlåtelse. Skatteutskottet konstaterade att det enligt propositionen (jfr prop. 1998/99:15 s. 147) redan får anses ha gjorts klart att skatteflyktslagen även i fortsättningen ska kunna tillämpas på underprisöverlåtelse (SkU 1998/99:5 s. 9).

I två domar har Högsta förvaltningsdomstolen tillämpat skatteflyktslagen och ansett att transaktionerna som var föremål för prövning stred mot syftet med underprisreglerna, RÅ 2009 not. 86 respektive RÅ 2009 not. 88 (båda förhandsbesked).

15.3 Tillämpningsområdet

23 kap. IL reglerar ett antal situationer i vilka överlåtelse av en tillgång i näringsverksamhet utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet kan göras utan uttagsbeskattning (jfr 22 kap. 11 § IL). Lagen omfattar däremot, med ett undantag, inte överlåtelse av tjänster. Av 23 kap. 2 § IL framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelse inte heller gäller

- när bestämmelserna om kvalificerade fusioner ska tillämpas på överlåtelsen,
- om överlåtelsen avser utdelning av lagerandelar med stöd av lex ASEA,
- om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, eller
- om överlåtelsen avser näringsbetingade andelar och kapitalvinsten är skattefri enligt de införda bestämmelserna i 25 a kap. IL per 2003-07-01 (även om skalbolagsreglerna blir tillämpliga i dylikt fall) – se även avsnitt 22. Eftersom underprisbestämmelserna inte blir tillämpliga skulle ägarna kunna komma att bli utdelningsbeskattade, jfr bl.a. RÅ 2004 ref. 140. För att motverka sådana beskattningseffekter har en bestämmelse i 23 kap. 2 § IL införts. Innebörden av lagregeln är att om näringsbetingade andelar överläts av ett företag till

underpris i en situation där en kapitalvinst är skattefri så ska överlåtelserna inte medföra att en delägare i det överlåtande företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på andelen och ersättningen som utdelning om vissa villkor är uppfyllda. Bestämmelsen har trätt i kraft den 1 juni 2005 men kan på begäran få tillämpas på avyttringar som skett efter den 30 juni 2003 (se även SRN 2005-09-06). År 2010 infogades handelsbolagen i systemet med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar, se 25 a kap. 23 § IL.

Som en illustration till när och hur reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL tillämpas, respektive inte tillämpas, redovisas nedan fyra exempel med följande förutsättningar. Exempelen bygger på att A överlåter tillgångar till B.

Exempel	Marknadsvärde	Skattemässigt värde	Försäljningspris
1	200	100	100
2	200	100	150
3	200	100	50
4	100	200	50

Exempel 1

Under förutsättning att villkoren i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllda, och vederlaget överensstämmer med eller understiger tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelserna behandlas som om tillgången avyttrats för det skattemässiga värdet. Förvärvaren anses i sådana fall ha anskaffat tillgången för samma belopp (23 kap. 10 § IL). I exemplet uttagsbeskattas A inte. Någon vinst eller förlust uppkommer inte heller hos A ($100 - 100$). B:s anskaffningsvärde blir 100 (= skattemässigt värde hos A).

Exempel 2

Under förutsättning att bestämmelserna i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning är tillämpliga och vederlaget överstiger det skattemässiga värdet, men understiger det marknadsmässiga värdet, blir skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet beskattat. Anskaffningsvärdet för förvärvaren kommer att överensstämma med vederlaget. A beskattas således för den del av vederlaget som överstiger det skattemässiga värdet ($150 - 100 =$) 50 men uttagsbeskattas inte och B:s anskaffningskostnad blir 150 (= vederlaget).

Exempel 3

Förutsättningarna i 23 kap. IL för att underlåta uttagsbeskattning antas vara uppfyllda. I fall då vederlag utgått med ett belopp som är lägre än tillgångens skattemässiga värde, ska överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådana fall förvärvat för samma belopp (23 kap. 10 § IL). A beskattas som om avyttring skett till det skattemässiga värdet, dvs. med 50 (100 - 50). Eftersom avyttringen medfört en förlust på (100 - 50 =) 50 kvittas denna mot det beskattade beloppet, varvid någon reell beskattning inte sker hos A. Tillgången anses anskaffad av B för 100 (= A:s skattemässiga värde) trots att B endast erlagt 50.

Exempel 4

I fall då marknadsvärdet av den överlåtna tillgången överensstämmer med eller understiger det skattemässiga värdet, ska reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL inte tillämpas (23 kap. 2 § 3 IL) oavsett om övriga villkor i detta kapitel för att underlåta uttagsbeskattning föreligger.

23 kap. IL är således inte tillämplig. A ska uttagsbeskattas på grund av att försäljningspriset understiger marknadsvärdet. Detta innebär att beskattning sker som om tillgången avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning sker med (100 - 50 =) 50. Skillnadsbeloppet mellan redovisad förlust (200 - 50 =) 150 och det uttagsbeskattade beloppet 50, dvs. 100, utgör A:s förlust på transaktionen. Huruvida denna förlust är direkt avdragsgill får bedömas enligt vanliga regler.

Det saknas uttrycklig lagreglering om vad B:s anskaffningskostnad blir när uttagsbeskattning av A ägt rum, se också SKV 302, avsnitt 16.7.

**Förtäckt lön –
ingen under-
prisöverlåtelse**

I vissa situationer kan en överlåtelse av en tillgång eller en verksamhetsgren, som till synes sker för ett belopp understigande marknadsvärdet, från ett företag till en fysisk person, eller till dennes företag eller till någon denne närstående etc., delvis avse ersättning för utfört arbete, utgöra ett avgångsvederlag eller liknande. I ett sådant fall har det inte ägt rum vad som avses i 23 kap. IL med en underprisöverlåtelse, utan

den anställde eller uppdragstagaren får anses ha lämnat ett sidoverdrag (jfr prop. 1998/99:15 s. 128 f). Sidoverdraget består i ett sådant fall av dennes arbetsinsats eller liknande. Reglerna i 23 kap. IL är då per definition inte tillämpliga.

En underprisöverlåtelse är, som framgår ovan, en avyttring av en tillgång eller verksamhetsgren etc. för ett vederlag som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt betingat, *samtidigt* som villkoren i 23 kap. 14–29 §§ IL är uppfyllda. När man tar ställning till om förfarandet är en sådan underprisöverlåtelse som omfattas av dessa regler eller det i stället är fråga om en överlåtelse där det finns ett inslag av ersättning för utfört arbete eller liknande, måste bedömningen grundas på omständigheterna i det enskilda fallet.

Om man därvid kommer fram till att ett sidoverdrag i form av arbetsinsats eller liknande har lämnats och det sammanlagda värdet av detta och övrigt vederlag motsvarar marknadsvärdet, är reglerna om underprisöverlåtelse, enligt Skatteverkets uppfattning, således inte tillämpliga (jfr även 2002 års företagsskatteutrednings slutbetänkande SOU 2005:99 s. 119).

Av allmänna principer får anses följa att förvärvaren i ett sådant fall ska förmånsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och eventuellt erlagd ersättning för tillgången (jfr RÅ 1980 1:28). Förvärvaren kan också vara t.ex. en närstående till den som är anställd hos överlåtaren och som anses ha lämnat sidoverdrag i form av arbetsinsats. Förmånsbeskattning sker då av den anställde och inte av förvärvaren (jfr t.ex. RÅ 1989 ref. 57).

Om det är ett företag som förvärvar tillgången i fråga kan tjänstebeskattning för direkta eller indirekta andelsägare i det förvärvande företaget endast komma i fråga om denne är eller har varit verksam i det överlåtande företaget eller hos någon i intressegemenskap med överlåtaren (jfr prop. 2001/02:46 s. 55).

Överlåtelsen utgör i dessa fall således en avyttring av tillgången till marknadspris. Ett alternativt synsätt, innebärande att överlåtelsen trots allt bedöms vara gjord till underpris, ger samma resultat då överlåtaren uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag och erhåller därvid samtidigt avdrag såsom för lön samt påförs avgifter på det uttagsbeskattade beloppet (jfr RÅ 2004 ref. 83 och SOU 2005:99 s. 119).

Tjänstebeskattning vid underprisöverlåtelse

Om det däremot är en överlåtelse som uppfyller kraven för att omfattas av reglerna om underprisöverlåtelse, ska förfarandet inte utlösa beskattning för inkomst av tjänst hos förvärvaren eller andelsägare som, direkt eller indirekt, har ett kvalificerat innehav i det förvärvande företaget (23 kap. 11 § första stycket IL), såvida inte förvärvaren är en fysisk person och vederlaget understiger det skattemässiga värdet. I sistnämnda fall sker beskattning under inkomst av tjänst för skillnadsbeloppet mellan det skattemässiga värdet och vederlaget (23 kap. 11 § andra stycket IL). Se även avsnitt 15.7.

I vissa situationer kan det förekomma att anställda, eller närstående till sådana, bereds tillfälle att, genom företag de äger andelar i, förvärva tillgångar till underpris utan att det för den skull kan göras sannolikt att prissättningen är avhängig av att den anställde lämnar ett dolt sidoverdrag i form av t.ex. arbetsinsats, jfr RÅ 2008 ref. 52 (I) (fhh). Trots att det är en allmän princip att värdeöverföring från en arbetsgivare till – direkt eller indirekt – en anställd ska förmånsbeskattas, kan det tänkas finnas situationer där den anställde inte kan förmånsbeskattas för värdet av underpriset med stöd av allmänna grunder.

Såsom bestämmelsen utformades i samband med att reglerna överfördes till IL kom den att innebära ett uttryckligt hinder mot bl.a. sådan tjänstebeskattning som beskrivs ovan. Därför fann lagstiftaren det nödvändigt att formulera om bestämmelsen (se vidare prop. 2001/02:46 s. 52–53 och SkU13 s. 12–13). Det är dock något svårt att ur förarbetena bilda sig en klar uppfattning om hur lagstiftaren sett på problematiken med förtäckt lön och innebörden av en underprisöverlåtelse. Regeln omfattar överlåtelse som skett fr.o.m. den 2 februari 2001.

I ett sådant fall (jfr exempel i prop. 2001/02:46 s. 54) kan det alltså enligt förarbetena bli aktuellt att tjänstebeskatta den anställde för värdet av att indirekt ha förvärvat en tillgång till ett vederlag understigande marknadsvärdet, utan att man för den skull kan påvisa att det är en förtäckt lön. Dvs. det är alltså en underprisöverlåtelse. Genom det inte marknadsmässiga priset berikas den anställde på så sätt att hans, eller någon honom närståendes, andelar i det förvärvande företaget ökar i värde. Om andelsinnehavet i det förvärvande företaget inte är kvalificerat, kommer en realisering av värdeöverföringen att beskattas endast i inkomstslaget kapital.

Enligt förarbetena ska således i ett sådant fall en tjänstebeskattning av den anställde ske. Äger den anställde, eller någon denne närstående som indirekt berikats av transaktionen, direkt eller indirekt, kvalificerade andelar i det förvärvande företaget, ska sådan beskattning dock inte ske, enligt 23 kap. 11 § första stycket IL.

Är det fråga om en *förtäckt lön* (se ovan) är det inte en underprisöverlåtelse och reglerna i 23 kap. IL är inte tillämpliga. Beskattning för lön kan då ske med stöd av allmänna grunder (jfr 11 kap. 1 § IL).

Sammanfattning

Beskattning för inkomst av tjänst vid en sådan *underprisöverlåtelse* som avses i 23 kap. IL, dvs. när det inte är fråga om en förtäckt lön, kan således ske endast i två typsituationer och under nedan angivna förutsättningar.

1. Förvärvaren är en fysisk person som är eller har varit anställd eller uppdragstagare hos det överlåtande företaget, eller någon närstående till sådan person, och vederlaget understiger det *skattemässiga värdet*, utan att det samtidigt föreligger ett dolt sidoverdrag.
2. Förvärvaren är ett företag, och direkt eller indirekt ägare av detta företag tillika är, eller har varit, anställd eller uppdragstagare hos överlåtande företag och vederlaget understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, samtidigt som det är sannolikt att det inte föreligger ett dolt sidoverdrag. Det direkta eller indirekta innehavet i det förvärvande företaget får emellertid inte vara kvalificerat om tjänstebeskattning ska kunna ske i ett sådant fall.

Tjänstebeskattat belopp ökar omkostnadsbelopp

I 48 kap. 17 a § IL anges att om det vid en *underprisöverlåtelse* sker en tjänstebeskattning av direkt eller indirekt andelsägare i det *förvärvande* företaget – se punkt 2 ovan – ska det belopp som denne beskattats för räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget (prop. 2001/02:46 s. 51 och 55–56). Denna bestämmelse omfattar andelsavyttringar fr.o.m. den 2 februari 2001.

15.4 Vissa definitioner som används i 23 kap. IL

I 23 kap. 3–6 §§ IL anges vissa definitioner på vilka lagtexten bygger. De visar samtidigt vilka företagsformer som kan omfattas av reglerna om underprisöverlåtelse.

Underpris	Med <i>underprisöverlåtelse</i> enligt 23 kap. IL avses att man överlåtit en tillgång som ingår i näringsverksamheten till ett pris som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat samtidigt som villkoren enligt 23 kap. 14–29 §§ IL är uppfyllda. Är det fråga om en sådan överlåtelse som faller in under definitionen av en underprisöverlåtelse i enlighet med bestämmelserna i 23 kap. IL ska alltså ingen uttagsbeskattning ske.
Överlåtelse	Med uttrycket <i>överlåtelse</i> avses såväl onerösa som benefika överlåtelser, t.ex. gåva och bodelning av annan anledning än makes död, men däremot inte äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente (jfr prop. 1998/99:15 s. 151 och 270). Gåva ska dock inte alltid utgöra en överlåtelse enligt 23 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2004 ref. 42, som avsåg en överlåtelse till underpris (över skattemässigt värde men under taxeringsvärdet), av en hel näringsverksamhet bestående av fastigheter som utgjorde lagertillgångar att en dylik gåvsituation inte omfattades av reglerna om underprisöverlåtelser. I överensstämmelse med tidigare praxis medförde överlåtelserna inte uttagsbeskattning (jfr 2009 not. 72 samt se även SKV 302, avsnitt 16.2.3). Överlåtelse med karaktär av gåva av hel näringsverksamhet, där tillgångarna bestod av fartyg med tillhörande inventarier, ansågs däremot falla in under bestämmelserna för underprisöverlåtelser (RÅ 2007 ref. 50). Även utdelning och tillskott hänförs till överlåtelse.
Fysisk person	Med <i>fysisk person</i> avses fysisk person (oavsett om denne är svensk eller utländsk) samt svenskt dödsbo (2 kap. 3 § jfr med 4 kap. IL).
Företag	Med <i>företag</i> avses (23 kap. 4 § IL) <ol style="list-style-type: none">1. svenskt aktiebolag2. svensk ekonomisk förening3. svensk sparbank4. utländskt bolag enligt 6 kap. 8–10 §§, 4 kap. 3 § IL.5. svensk stiftelse6. svensk ideell förening7. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag Fr.o.m. den 1 januari 2010 anses även ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person vara ett

företag vid tillämpning av 23 kap. 11 och 12 §§ IL. Detta under förutsättning att detta ägs av ett sådant företag som anges i punkterna 1 till 7 ovan.

Utländskt bolag

Med *utländskt bolag* avses en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som Sverige har skatteavtal med och som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster, om personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna stat enligt avtalet (2 kap. 5 a § IL).

Investmentföretag

Investmentföretag räknas vid tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelser inte som företag (23 kap. 4 § tredje stycket IL). Anledningen är att sådana företags skattefrihet för kapitalvinster på andelar skulle kunna medföra en inte avsedd skatteförmån om andelar överförs till underpris till ett investmentföretag från t.ex. ett dotterföretag utan att uttagsbeskattning sker.

Privatbostadsföretag (= äkta bostadsföretag)

Från och med den 1 januari 2007 har den schablonmässigt beräknade inkomstbeskattningen för privatbostadsföretag, s.k. äkta bostadsföretag, tagits bort. Enligt reglerna ska ett privatbostadsföretag inte ta upp inkomster och utgifter som är hänförliga till fastigheten (39 kap. 25 § IL). Med anledning av att den skattepliktiga inkomsten tidigare beräknats schablonmässigt har inte heller sådana företag tagits med bland de företagsformer på vilka reglerna om underprisöverlåtelser är tillämpliga (23 kap. 4 § tredje stycket IL). Underprisbestämmelserna i 23 kap. IL har inte ändrats vid införandet av de nya reglerna för privatbostadsföretag.

Det saknas i IL bestämmelser som tar sikte på vilken tidpunkt som ska ligga till grund för bedömningen om fråga är om ett äkta bostadsföretag eller inte. Enligt RÅ 2003 ref. 61 ska bedömningen göras vid tidpunkten för underprisöverlåtelser. Ett privatbostadsföretag föreligger först när en ekonomisk förening har blivit ägare till en byggnad med användning i enlighet med 2 kap. 17 § IL. Följaktligen kan uttagsbeskattning underlåtas i det fall den ekonomiska föreningens förvärv av byggnaden utgör en underprisöverlåtelser (jfr RÅ 2006 not. 78). Att en bostadsrättsförening utgör ett privatbostadsföretag vid beskattningsårets utgång, och därför behandlas som ett sådant vid inkomsttaxeringen i övrigt, utgör inte hinder för att i ett fall

som ovan tillämpa bestämmelserna i 23 kap. IL (Skatteverket 2007-06-04, dnr 131 372388-07/111).

**Kooperativ
ek. för.**

Trots att kooperativa ekonomiska föreningar i praktiken endast är enkelbeskattade, behandlas de på samma sätt som aktiebolag i reglerna om underprisöverlåtelse. Det har bedömts att det knappast föreligger någon risk för otillbörliga skatteförmåner för dem och att det därför saknas skäl för särbehandling av dem (prop. 1998/99:15 s. 157).

**Stiftelser och
ideella föreningar**

Såväl önskemålet om en enhetlig skattelagstiftning som neutralitets-skäl ligger till grund för att reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL i viss uträkning är tillämpliga även på stiftelser och ideella föreningar (se prop. 1998/99:15 s. 157f).

**Besparingsskog
och samfällighets-
föreningar**

Vad en besparingsskog är regleras i lagen (1952:167) om allmännings-skogar i Norrland och Dalarna. Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked funnit att en besparingsskog inte är att hänföra till uttrycket företag i 23 kap. IL. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskeden i RÅ 2007 not. 32 respektive RR 2007-03-13, mål nr 2969-05. Det finns därför ingen möjlighet för en besparingsskog att vara part i en underprisöverlåtelse.

Andel

Med *andel* avses aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag (23 kap. 6 § IL). Andel i handelsbolag omfattas alltså inte av begreppet.

Tillgång

En tillgång ska anses ingå i näringsverksamhet om ersättning eller kapitalvinst vid avyttring utgör intäkt av näringsverksamhet (23 kap. 16 § IL).

**Skattemässigt
värde**

Begreppet *skattemässigt värde* definieras i 2 kap. 31–33 §§ IL. Innebörden av definitionen är bl.a. att en avyttring för ett vederlag som motsvarar detta värde inte påverkar överlåtarens skattemässiga resultat.

För lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, utgörs det skattemässiga värdet av det utgående skattemässiga värdet föregående beskattningsår. För tillgångar som anskaffats under det aktuella beskattningsåret överensstämmer det skattemässiga värdet med anskaffningsvärdet. Vid värdering av en lagerfastighet ska reducering ske med värdeminskningsskatt som medgetts vid beskattningen, även om sådant avdrag inte gjorts i räkenskaperna (2 kap. 31 § IL).

För sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust vid en avyttring beräknas enligt kapitalvinstreglerna (45, 46, 48, 50–

52 kap. IL) utgörs det skattemässiga värdet av omkostnadsbeloppet (2 kap. 32 § IL). Nämnda belopp för fastigheter beräknas med reducering för medgivna värdeminskningssavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer. För andel i handelsbolag med negativt justerat ingångsvärde, ska vederlaget ökas med ett belopp som motsvarar det negativa värdet beräknat enligt 50 kap. 3 § IL (dvs. omkostnadsbelopp = 0), även om avyttringen skett till underpris och uttagsbeskattning underlåtes (prop. 1998/99:15 s. 271).

Exempel

AB A överlåter en andel i HB Z till AB B utan vederlag. AB A:s justerade ingångsvärde uppgår till -200. Underprisreglerna i 23 kap. IL antas vara tillämpliga. Omkostnadsbeloppet blir 0. AB A blir beskattad för beloppet 200, motsvarande det negativa värdet. Uttagsbeskattning underlåtes. För AB B är andelens anskaffningsvärde 0.

För inventarier samt aktiverade forsknings- och utvecklingskostnader, patent och liknande tillgångar utgörs det skattemässiga värdet av anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningssavdrag och liknande avdrag (2 kap. 33 § IL). Enligt Skatteverkets skrivelse 2006-10-12, dnr 131 616821-06/111 ska avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL inte inräknas i det skattemässiga värdet.

Har delar av ett inventariebestånd överlåtit kan det vara svårt att klarlägga det skattemässiga värdet på enskilda tillgångar. Enligt 23 kap. 8 § IL ska i sådana fall som skattemässigt värde anses en skälig del av hela värdet. Vid tillämpning av nämnda skälighetsregel kan interna avskrivningsplaner komma till användning (prop. 1998/99:15 s. 272).

15.5 Tillgångar som kan överlåtas

Enstaka tillgång eller verksamhetsgren

I 23 kap. 3 § IL anges att bestämmelserna kan bli tillämpliga när tillgång som ingår i näringsverksamhet överlåts till pris understigande marknadsvärdet. Av 23 kap. 17 § IL framgår indirekt att även en *verksamhetsgren* kan överlåtas. Med verksamhetsgren avses ”sådan del av rörelsen som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse”, 2 kap. 25 § IL. Begreppet har i 23 kap. 7 § IL fått en utökad betydelse – se vidare nedan under rubriken Näringsbetingade andelar.

Det kan i många situationer vara svårt att avgöra vad som avses med en verksamhetsgren. I prop. 1998/99:15 s. 138 har följande angetts i syfte att förtydliga begreppet ”verksamhetsgren”:

”... i fråga om ett rederi med flera fartyg (kan) verksamhet som är knuten till ett fartyg utgöra en verksamhetsgren. Även ägande och förvaltning av enstaka fastighet kan i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. I båda fallen gäller att verksamheten bör ha sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.”

Något krav på viss minsta storlek för att en verksamhetsgren ska anses föreligga har således inte uppställts. Kravet på att verksamhetsgrenen lämpar sig för att avskiljas bör prövas utifrån förvärvarens synvinkel. Detta leder till att bedömningen inte sällan torde bli ganska generös vilket bl.a. kommit till uttryck i RÅ 2004 ref. 140 och RÅ 2004 not. 197.

Kontanta medel och värdepapper

För att det ska kunna vara fråga om en verksamhetsgren krävs således att denna utgör en del av en *rörelse*. Med rörelse avses annan verksamhet än innehav (förvaltning) av kontanta medel eller värdepapper (2 kap. 24 § IL). Innehav av sådana tillgångar kan dock hänföras till rörelse om medlen eller värdepapperna innehåses som ett led i rörelsen. En prövning måste således ske om medlen etc. är direkt hänförliga till den del – enstaka tillgång eller verksamhetsgren – av rörelsen som överförs, eller om fråga egentligen är om ren överföring av kontanta medel eller värdepapper.

Näringsbetingade andelar

Innehav av andelar i ett företag kan betraktas som en sådan verksamhet eller verksamhetsgren som kan överföras enligt reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL om *förvärvaren* efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i det överlåtna företaget, 23 kap. 7 § IL.

Bestämmelserna i 23 kap. IL är dock överhuvudtaget inte tillämpliga när *överbåtaren* överlåter näringsbetingade andelar som omfattas av skattefrihet med hänvisning till 25 a kap. IL. Vad som avses med näringsbetingad andel framgår av 24 kap. 13 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen har i bl.a. RÅ 2004 ref. 140 fastslagit att utdelningsbeskattning skulle kunna utlösas vid sådana överlåtelse. Eftersom det inte har bedömts finnas några sakliga skäl för att utdelningsbeskatta ägarna i dessa fall har en bestämmelse i 23 kap. 2 § IL införts. Innebörden av lagregeln är att om näringsbetingade andelar överläts av ett företag till underpris i en situation där en kapitalvinst är

skattefri så ska överlåtelsen inte medföra att en delägare i det överlåtande företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på andelen och ersättningen som utdelning om vissa villkor är uppfyllda (jfr SRN 2006-08-31). Inte heller ska underpriset öka omkostnadsbeloppet för ägare till förvärvande företag. Bestämmelsen har trätt i kraft den 1 juni 2005 men har på begäran kunnat tillämpas på avyttringar som skett efter den 30 juni 2003.

- Beträffande andel i HB, se nedan under rättspraxis. Notera att andelar i handelsbolag inordnats i regelverket för näringsbetingade andelar fr.o.m. den 1 januari 2010 (SFS 2009:1413).

- Ideell andel** Även en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren kan överlåtas med stöd av reglerna i 23 kap. IL. Vad som innefattas i sådan ideell andel är dock något oklart. Möjligen skulle man i vissa fall kunna godta överlåtelser av andelar i t.ex. fastigheter (jfr SRN 2005-06-29) och rörelsegrenar under förutsättning att den mottagna ideella andelen i sig är lämplig att ligga till grund för att driva näringsverksamhet.
- Rättspraxis** Exempel på när man i praxis har prövat om en underprisöverlåtelse avsett en sådan verksamhetsgren som lämpar sig att avskiljas är följande.
- **kontanter** Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2000 not. 86 prövat innebörden av vederlagsfri överföring av likvida medel. I fallet var det fråga om att dela upp en skola i två delar. Årskurs 1–6 och förskoleverksamheten, som bedrevs i den ena lokalen, skulle föras över till nytt AB, medan resten av verksamheten, som bedrevs i en annan lokal, skulle ligga kvar. Samtidigt skulle likvida medel vederlagsfritt föras över till det nybildade bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att överföring av kontanta medel inte i sig kan föranleda någon uttagsbeskattning (se fö även RÅ 2007 not. 161). De kontanta medlen utgör, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, endast en avräkningspost vid bestämmandet av det faktiska vederlaget vid överlåtelsen av inventarier m.m. Vidare uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att överlåtelsen, oavsett överföringen av kontanta medel, ska anses ha skett till skattemässiga värden. Innebörden av Högsta förvaltningsdomstolens dom är oklar. Så långt går dock att utläsa att överföring av likvida medel inte kan uttagsbeskattas, trots att andra balansposter som överförs till värden understigande skattemässiga värden ska uttagsbeskattas, såvida inte reglerna i 23 kap. IL är tillämpliga.

- värdepapper** Innehav av värdepapper (förvaltning) kan i sig inte utgöra en verksamhetsgren, såvida inte det är fråga om ett näringsbetingat innehav. Detta gäller oavsett om det är andelar i svenska aktiebolag eller i utländska juridiska personer (RÅ 2001 not. 24).
- utländska dotterbolag** Begreppet ”näringsbetingade andelar” har här samma betydelse i 23 kap. IL som i 24 kap. 16 § IL, vilket bl.a. innebär att ett innehav av aktier i en utländsk juridisk person kan utgöra ett näringsbetingat innehav och därigenom utgöra en verksamhetsgren (jfr RÅ 2001 not. 24).
- HB-andelar** Näringsbetingat innehav kan med beaktande av 23 kap. 4, 6 och 7 §§ IL inte omfatta andel i handelsbolag eller kommanditbolag (jfr RÅ 2003 not. 132). Normalt utgör andel i handelsbolag/kommanditbolag en enstaka tillgång (jfr även RÅ 2004 ref. 1). Undantagsvis kan andelar i sådant bolag anses utgöra hel verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 not. 87 ansett att en byggmästarsmittad fysisk person har avyttrat hela sin enskilda näringsverksamhet då denne överlåtit lager-tillgångar i form av andelar i fastighetsförvaltande handelsbolag till eget aktiebolag.
- andel i bostadsrättsförening** Vid överlåtelse av en andel i privatbostadsföretag från ett AB till ett annat AB har uttags- och utdelningsbeskattning skett då fråga ej ansetts vara om en verksamhetsgren enligt 2 kap. 25 § IL och inte heller ett näringsbetingat innehav enligt 23 kap. 7 § IL (RÅ 2006 ref. 74).
- fastigheter** Hyresfastigheter och driftfastigheter med maskiner är också sådana tillgångar som kan utgöra självständiga verksamhetsgrenar (se t.ex. SRN 2000-11-01, 2001-06-12 och 2002-03-20 samt RÅ 2004 ref. 140). I det förstnämnda förhandsbeskedet var det även fråga om överlåtelse av fritidsfastighet från ett AB till ägaren till pris understigande marknadsvärdet. SRN fann att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas eftersom fastigheten inte blev lagertillgång hos förvärvaren utan privatbostad, varvid en försäljning av den skulle komma att beskattas i inkomstslaget kapital. Underprisreglerna är då inte tillämpliga (jfr 23 kap. 16 § IL). SRN fann vidare att förvärvaren (andelsägaren) skulle beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget.

I ett förhandsbesked från 2007-04-11 fann SRN att ett bolags överlåtelse av del av fastighet genom fastighetsreglering till ett dotterbolag, inför en extern avyttring, är att anse som en avyttring av verksamhetsgren vid tillämpning av 23 kap. 17 § IL. Denna bedömning gäller oavsett om avstyckningen var avslutad eller ej vid överlåtelsetidpunkten.

Även avstyckad tomtmark har i visst fall ansetts kunna skapa underlag för en ändamålsenlig och självständig rörelse, varför uttagsbeskattning underlåts (SRN 2008-10-20, dnr 44-08/D).

– bilprovningsanläggning

Ett AB ägde en fastighet där man bedrev två olika verksamheter; försäljning och service av bilar som hyrdes ut internt inom koncernen samt en bilprovningsanläggning som hyrdes ut till Svensk Bilprovning. Bilprovningsanläggningen var en sådan självständig verksamhetsgren som kunde överlåtas med stöd av underprisreglerna (SRN 2001-06-14).

– avstyckad del av skogsfastighet

I ett överklagat förhandsbesked anslöt sig Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 not. 197 till SRN:s uppfattning att avstyckad del (så gott som uteslutande skogsmark) av en fastighet utgjorde verksamhetsgren varvid villkoret för underlåten uttagsbeskattning i 23 kap. 17 § IL ansågs vara uppfyllt.

– jordbruksdrift utan driftfastighet

I ett fall fann SRN 2000-09-07 att man utan uttagsbeskattning kunde överföra jordbruksdrift till ett AB utan att fastigheten där driften bedrevs fördes över. Det var således fråga om att föra över hela verksamheten eller verksamhetsgren.

– karaktärsbyte för fastigheter

I två fall avsåg fysisk person att överlåta sina byggmästar-smittade lagerfastigheter till eget bolag. Fastigheterna kommer att bli anläggningstillgångar hos förvärvande AB. Att fastigheter skiftar karaktär från lager till anläggningstillgång är inget hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Dock förutsätts att andelarna i det förvärvande bolaget är kvalificerade (RÅ 2002 not. 193 respektive SRN 1999-11-22) – se avsnitt 15.6.5. Även i fall då moderbolag till dotterbolag överlåter fastigheter som ändrar skattemässig karaktär från lagertillgång till kapitaltillgång har uttagsbeskattning ansetts kunna underlåtas (SRN 2003-12-09).

– avkastnings- och nyttjanderätt

I stället för att till underpris överlåta lagerfastigheter i byggnadsrörelse till ett nybildat AB avsåg sökanden att till underpris överlåta avkastnings- och nyttjanderätter till ett nybildat AB, som skulle sköta förvaltningen av fastigheterna. Eftersom underprisreglerna inte omfattar tjänster – annat än vissa tjänster i samband med omstruktureringar – fann Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2000 not. 121 att uttagsbeskattning inte kunde underlåtas.

– leasingverksamhet

Överlåtelse av del av leasingverksamhet (flygplan jämte leasingkontrakten på planen) har av SRN 2006-02-15 ansetts utgöra en verksamhetsgren.

15.6 Villkor för undantag från uttagsbeskattning

Det finns ett antal krav som samtliga måste uppfyllas för att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL ska medge undantag från uttagsbeskattning. De reglerar

- vem som kan vara överlåtare respektive förvärvare,
- skattskyldighet för förvärvaren,
- särskilda krav när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare,
- villkor avseende kvalificerade andelar, och
- särskilda krav när förvärvaren har underskott.

15.6.1 Överlåtare och förvärvare

Underprisöverlåtelser kan göras utan uttagsbeskattning i ett antal olika fall. Reglerna är inte begränsade till överlåtelser mellan aktiebolag utan även exempelvis överlåtelser till och från enskild näringsverksamhet omfattas. Dock finns det vissa begränsningar vad gäller vem som kan vara förvärvare i vissa fall.

Ideell förening

Stiftelse

Sparbank

En ideell förening eller en stiftelse kan normalt endast delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. I fråga om ideella föreningar kan underprisöverlåtelser göras även mellan föreningarna under förutsättning att den förvärvande ideella föreningen är skattskyldig för all sin verksamhet. Vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) får en stiftelse vara förvärvare av aktierna i bankaktiebolaget (prop. 1999/2000:9 s. 72 f.).

Livförsäkringsföretag

Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i en sådan verksamhet som ska beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag (jfr 39 kap. 4 § IL och prop. 2000/01:22 s. 103).

15.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person

Förvärvaren ska enligt 23 kap. 14 § IL vara

Mellan fysiska personer

a. En *fysisk* person.

Reglerna omfattar underprisöverlåtelser mellan fysiska personer. Med fysiska personer jämställs svenskt dödsbo (4 kap. IL).

- b. Ett *företag*, med undantag för svensk stiftelse och svensk ideell förening.

Kvalificerade andelar

Beträffande svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och utländskt bolag krävs att samtliga andelar är kvalificerade enligt 57 kap. 4–7 §§ IL (23 kap. 18 § IL). Detta innebär, att kapitalinkomster över en viss nivå som huvudregel kommer att helt eller delvis beskattas som inkomst av tjänst. När sådan beskattning i inkomstslaget tjänst inte ska göras på grund av att den s.k. utomstående regeln i 57 kap. 5 § IL är tillämplig, anses andelarna inte kvalificerade vid tillämpning av underprisreglerna. En andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL (på grund av andelsbyten) anses inte som en kvalificerad andel (23 kap. 23 a § IL). Se vidare avsnitt 15.6.5.

15.6.1.2 Överlåtare är ett företag

Förvärvaren ska vara

- a. En *fysisk* person.

Ut ur den dubbelbeskattade sektorn

Det går numera att göra en underprisöverlåtelse från t.ex. ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning. Det tidigare i praxis uppställda kravet på att tillgångarna inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn upprätthålls inte längre. Detta motiveras med att skattebelastningen på en inkomst i ett aktiebolag och i en enskild näringsverksamhet numera totalt sett ansetts vara ungefär densamma (prop. 1998/99:15 s. 152).

Ej krav på ägarsamband

En annan förändring i förhållande till tidigare praxis är att kravet på ett starkt ägarsamband mellan det överlåtande företaget och förvärvaren inte heller upprätthålls längre. Det är därför numera möjligt att föra över tillgångar i form av t.ex. verksamhetsgrenar till underpris från t.ex. ett aktiebolag till ett av aktieägarens barn bedriven näringsverksamhet utan att någon inkomstbeskattning utlöses.

- b. Ett *företag* (se vissa begränsningar angivna i 23 kap. 14 § andra och tredje stycket IL, avsnitt 15.6.1).

Kvalificerade och särskilt kvalificerade andelar

Om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, krävs för att ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag ska kunna vara förvärvare, att andelarna i det förvärvande bolaget ska vara kvalificerade med minst samma andel av samtliga andelar som i det överlåtande företaget (23 kap. 19 § IL), se också avsnitt 15.6.5. En andel i

ett *förvärvande* företag som är särskilt kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § IL (på grund av andelsbyten) anses inte som en kvalificerad andel (23 kap. 23 a § IL) vid tillämpning av 23 kap. 19 § IL. *Förvärvande* företags andelar ska dock anses som kvalificerade till den del som andelarna i det *överlåtande* företaget endast är särskilt kvalificerade. Dessutom ska, vid överlåtelse mellan två företag, en *marknadsnoterad* andel i det *överlåtande* företaget inte anses som kvalificerad enligt 23 kap. 19 § andra stycket om andelen är särskilt kvalificerad (prop. 2006/07:2 s. 86 ff.). Bestämmelserna tillämpades första gången vid 2008 års taxering.

En utomlands bosatt och begränsat skattskyldig persons andelar i ett fåmansföretag har bedömts kunna vara kvalificerade vid tillämpningen av bestämmelserna i 23 kap. IL (Skatteverket 2007-04-11, dnr 131 205189-07/111).

Ideell förening

En ideell förening kan delta i en underprisöverlåtelse i egenskap av överlåtare. För att en ideell förening ska omfattas av möjligheten att förvärva tillgångar till underpris krävs både att den är skattskyldig för all sin verksamhet och att förvärvet görs från en annan ideell förening (23 kap. 14 § andra stycket IL). Överlåtande förening kan däremot mycket väl vara begränsat skattskyldig.

Högsta förvaltningsdomstolen har i två domar RÅ 2007 ref. 5 I och II (fhb) behandlat uttagsbeskattningsproblematiken när ideell förening överlätit tillgångar till underpris till ideell förening respektive stiftelse.

c. Ett handelsbolag.

Ett handelsbolag kan inte efter den 17 april 2008 vara förvärvare vid en underprisöverlåtelse, se avsnitt 15.8.

Om underprisöverlåtelsen genomförts före den 18 april 2008 ska lagtexten i sin tidigare lydelse gälla – närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, SKV 336, avsnitt 15.

15.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag

Ett handelsbolag kan inte efter den 17 april 2008 vara överlåtare vid en underprisöverlåtelse, se avsnitt 15.8.

Om en underprisöverlåtelse genomförts före den 18 april 2008 ska lagtexten i sin tidigare lydelse gälla – närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, SKV 336, avsnitt 15.

15.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren

För att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse, krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår, och att inkomsten (av hela eller del av verksamheten) inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal (23 kap. 16 § IL), vilket kan vara fallet då det föreligger ett s.k. exempt-avtal men inte då det föreligger ett s.k. credit-avtal. Villkoret om skattskyldighet gäller både svenska och utländska rättssubjekt.

Av bestämmelsen följer vidare att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelse och den s.k. armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL. Sistnämnda regel gäller bara om den som tillförts inkomsten (värdeöverföringen) inte är skattskyldig för denna i Sverige.

Inget tidsmässigt krav

I 23 kap. IL uppställs inte något krav på att den som till underpris förvärvat en verksamhet eller verksamhetsgren ska bedriva verksamheten under viss minsta tid efter övertagandet för att reglerna ska gälla.

Näringsfastighet

En tillgång anses vid tillämpningen av underprisreglerna som tillgång i näringsverksamhet om ersättning eller kapitalvinst vid en avyttring av tillgången utgör intäkt av näringsverksamhet. En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas allmänt som en tillgång i näringsverksamhet, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid avyttring av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, såvida fastigheten inte utgör lagertillgång. Vid tillämpning av underprisreglerna anses ett sådant fastighetsinnehav inte utgöra en tillgång i näringsverksamhet (jfr också prop. 1998/99:15 s. 271). Det är därför inte möjligt att överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet utan uttagsbeskattning, såvida inte fastigheten erhåller karaktär av lagertillgång hos förvärvaren.

Aktier

Avyttring av aktier beskattas hos fysisk person som inkomst av kapital (undantaget lagertillgångar och vissa andelar i kooperativa föreningar – jfr 13 kap. 7 § IL). Uttagsbeskattning kan därför inte underlåtas med stöd av bestämmelserna i 23 kap. IL när aktier m.m. överlåts till ett vederlag understigande marknadsvärdet från ett företag till en fysisk person.

– näringsbetingade

Om överlåtelse av aktier, som hos överlåtaren utgör lagertillgångar (t.ex. byggnadsföretags aktieinnehav i fastighetsför-

valtande dotterbolag), sker till underpris och där förvärvarens innehav blir näringsbetingat är villkoret om förvärvarens skattskyldighet inte uppfyllt i de fall förvärvarens kapitalvinst vid avyttring av aktierna blir skattefri. Överlåtelserna kan därmed medföra uttagsbeskattning (jfr RÅ 2005 not. 128). Villkoret om förvärvarens skattskyldighet i 23 kap. 16 § IL får däremot anses vara uppfyllt om förvärvaren inte kan avyttra sitt näringsbetingade andelsinnehav skattefritt i omedelbar anslutning till förvärvet på grund av kravet på innehavstid för marknadsnoterade andelar i 25 a kap. 6 § IL (jfr SRN 2004-12-29).

15.6.3 Koncernbidragsrätt saknas

Skattelagstiftningen erbjuder möjligheten att genom koncernbidrag kvitta underskott i ett företag mot överskott i ett annat. Reglerna, som finns i 35 kap. IL, ställer upp ett antal villkor för att avdrag för ett sådant bidrag ska godtas. Reglerna innebär i huvudsak att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan företag i en koncern med helägda dotterbolag. Det förutsätts bl.a. att sådant koncernförhållande bestått mellan företagen under hela beskattningsåret (se vidare SKV 336, avsnitt 5).

Enstaka tillgång förutsätter koncern- bidragsrätt

En förutsättning för att underlåta uttagsbeskattning vid överlåtelse till underpris av enstaka tillgång, är att det överlåtande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det förvärvande företaget under beskattningsåret (23 kap. 17 § IL). Om denna förutsättning brister kan uttagsbeskattning underlåtas endast i fall då det är fråga om överlåtelse av en hel verksamhet eller en verksamhetsgren (se vidare prop. 1998/99:15 s.138). Även en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren kan överlåtas utan uttagsbeskattning.

Fysisk person är part

Kravet på koncernbidragsrätt medför att om t.ex. en fysisk person utgör part i en underprisöverlåtelse, så kommer uttagsbeskattning alltid att utlösas om endast enstaka tillgångar överlåts. Här kan noteras att uttrycket ”verksamhetsgren” har tolkats generöst, detta utesluter dock inte uttagsbeskattning i de fall fråga verkligen är om en enstaka tillgång.

Mellan HB och delägande företag

Möjligheten att delta i en underprisöverlåtelse efter den 17 april 2008 har slopats för handelsbolag, se avsnitt 15.8. Vid överlåtelse som skett före den 18 april 2008 mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget gäller 23 kap. IL i sin tidigare lydelse – närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, SKV 336, avsnitt 15.

15.6.4 Underskott hos förvärvaren

En överlåtelse av tillgångar till underpris kan leda till en resultatutjämnning om förvärvaren har ett inrullat underskott. Om denne realiserar övervärdet i de överlåtna tillgångarna kan nämligen intäkten kvittas mot underskottet.

Otillbörlig skatteförmån

I lagstiftningsarbetet har man ansett att en underlåten uttagsbeskattning i sådana fall skulle medföra att förvärvaren erhåller en otillbörlig skatteförmån, eftersom en underlåten uttagsbeskattning skulle strida mot grunderna för lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet, LAU (prop. 1998/99:15 s. 141). Nämnda regler återfinns numera i 40 kap. IL. För att förhindra sådana skatteförmåner, innehåller 23 kap. 24–29 §§ IL bestämmelser som innebär att uttagsbeskattning som huvudregel inte kan underlåtas om förvärvaren har rätt till avdrag för underskott från tidigare beskattningsår. Detta gäller såväl vid överlåtelse av enstaka tillgång som vid överlåtelse av verksamhetsgren etc. Överlåtaren kommer därför i fall som dessa att uttagsbeskattas.

Med underskott avses dock inte rätt till avdrag för outnyttjade kapitalförluster enligt de s.k. fällorna i 25 kap. 12 § respektive 48 kap. 26 § IL.

I fall där öppen resultatutjämnning skulle kunna åstadkommas genom koncernbidrag, har det däremot inte bedömts som om någon otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppnås om uttagsbeskattning underlåts.

Avstående från underskott

För att förhindra att även ett obetydligt underskott från ett tidigare beskattningsår hos förvärvaren medför att en underprisöverlåtelse blir så kostsam att genomföra att den i praktiken omöjliggörs, har huvudregeln om att uttagsbeskattning ska ske i sådana fall kompletterats med en ”ventil” i 23 kap. 29 § IL. Enligt denna undantas från uttagsbeskattning det fallet att fysisk person eller företag avstår från att utnyttja underskottet. Härmed avses hela underskottet från tidigare beskattningsår, dvs. hela det inrullade underskottet. Det saknas dock regler om i vilken form eller vid vilken tidpunkt ett sådant avstående ska göras. Avstående kan därför ske även efter det att deklARATIONEN har lämnats. Det saknas också regler för vad som gäller om den som avstått från ett underskott senare ändrar sig.

Olika regler gäller beroende på vem som är förvärvare.

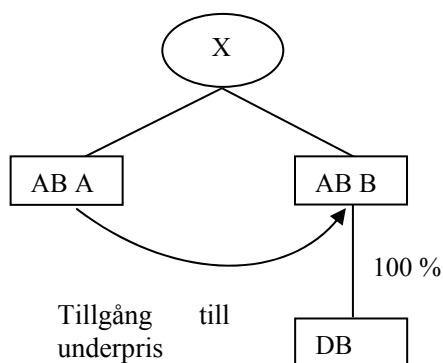
15.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person

Om förvärvaren är en fysisk person får det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser (23 kap. 24 § IL). All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare, bortsett från självständig näringsverksamhet bedriven utomlands, räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL).

Om ett inrullat underskott finns i näringsverksamheten hos den förvärvande fysiske personen, sker således uttagsbeskattning hos överlåtaren. Uttagsbeskattning kan inte heller underlåtas när förvärvaren har rätt till avdrag för underskott av annan näringsverksamhet enligt 62 kap. 2–4 §§ IL (dvs. sådant underskott av nystartad näringsverksamhet eller av viss konstnärlig verksamhet som under vissa förutsättningar får kvittas mot annan förvärvsinkomst). Som ovan angetts kan uttagsbeskattning dock underlåtas om förvärvaren avstår från att utnyttja det inrullade underskottet.

15.6.4.2 Förvärvaren är ett företag

En underprisöverlåtelse kan som tidigare nämnts medföra en resultatutjämnning mellan överlåtande och förvärvande företag. Grunderna för reglerna om koncernbidrag har ansetts tala för att kvittning av detta slag bör medges endast i sådana fall då resultatutjämnning kan ske genom koncernbidrag (prop. 1998/99:15 s. 140).



Eftersom AB B kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till DB, får detta inte ha inrullat underskott om uttagsbeskattning ska kunna underlåtas.

**Huvudregel:
ej inrullat under-
skott hos
förvärvaren**

Enligt 23 kap. 27 § IL är det som huvudregel inte möjligt att göra en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning om det för förvärvaren har uppkommit underskott för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detsamma gäller också om underskottet i stället uppkommit hos ett företag till

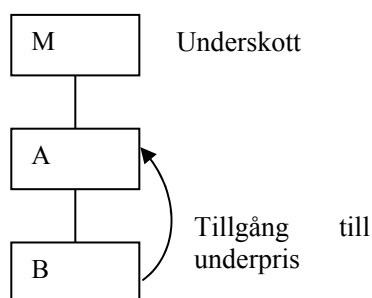
**Undantag:
koncernbidrags-
rätt**

vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Undantag från detta gäller dock om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 28 § första stycket IL). I sådana fall skapas ju inte någon ytterligare möjlighet till förlustutjämning genom överlåtelsen. Sist nämnda regel har emellertid en inskränkning. För att undantaget ska tillämpas krävs nämligen att koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL (som hindrar att koncernbidrag ges med avdragsrätt i vissa fall under viss tid efter ett ägarbyte) inte är tillämplig.

Bestämmelserna i 23 kap. 27–28 §§ IL illustreras i nedanstående exempel (se prop. 1998/99:15 s. 274 och prop. 1998/99:113 s. 22 f).

Exempel



Ett moderbolag, M, har ett dotterbolag, A som i sin tur har ett dotterbolag B. Tillgång har överlåtits till underpris från B till A. För det beskattningsår, då överlåtelsen gjordes, hade M rätt till avdrag för underskott.

Fall 1.

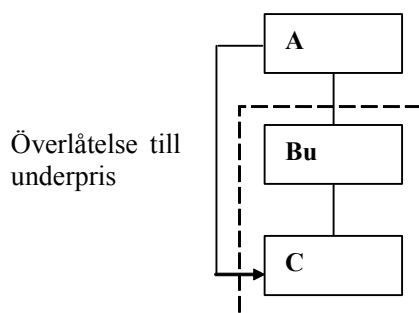
Koncernen har bestått under längre tid, varför koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte är tillämplig på underskottet hos M. Bestämmelsen i 23 kap. 27 § IL ska därför inte tillämpas. Någon uttagsbeskattning utlöses med andra ord inte.

Fall 2.

A har förvärvat B under beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Underskottet i M härrör från tid före förvärvet. M har således omfattats av en ägarförändring enligt 40 kap. 14 § IL. Enligt 40 kap. 18 § IL är koncernbidragsspärren tillämplig på underskottet om

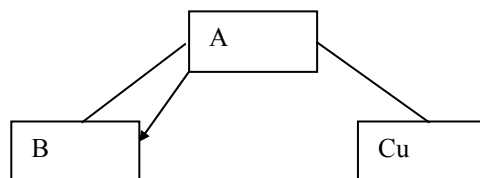
A lämnar koncernbidrag till M och koncernbidraget motsvaras av koncernbidrag som A erhållit från B. Bestämmelserna i 23 kap. 28 § andra stycket IL medför i detta fall att B uttagsbeskattas.

Exempel



Ett företag, A, förvärvar B, som har ett underskott. B har sedan tidigare dotterbolaget C. Eftersom B är ett förlustföretag som omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 40 kap. 10 § IL gäller avdragsbegränsning för underskott för B om A lämnar koncernbidrag till B. 40 kap. 19 § första meningen IL innebär dock att B kan ta emot koncernbidrag från C utan att avdragsbegränsningen för underskott i 40 kap. IL blir tillämplig. Detta undantag från huvudregeln gäller dock inte om koncernbidraget slussats från A via C till B. Om inte bestämmelsen i 23 kap. 28 § IL fanns skulle en sådan slussning i praktiken kunna ske genom att A till C överlät en tillgång till underpris och C realiserade tillgången och lämnade ett belopp motsvarande vinsten till B i form av ett koncernbidrag.

Exempel



Däremot kan en underprisöverlåtelse ske i följande situation (se figur ovan).

Ett aktieföretag, A, har två dotterföretag, B och C. C har omfattats av en ägarförändring och har ett underskott.

A gör en underprisöverlåtelse till B. Om inte regleringen i 23 kap. 28 § andra stycket. IL förelåg skulle A uttagsbeskattas eftersom avdragsbegränsningen i 40 kap. 18 § IL för C gäller om koncernbidrag slussas till C via B. Lagstiftaren har ansett det omotiverat att begränsa tillämpningen av reglerna om underprisöverlåtelser i denna situation. Uttagsbeskattning ska alltså inte ske i detta fall.

Som ovan angetts ska man bortse från ett underskott om det företaget som det är fråga om avstår från att utnyttja underskottet. I ett förhandsbesked från 2003-06-05 har SRN slagit fast att avståendet ska avse företagets hela underskott, dvs. även del som inte omfattas av avdragsbegränsningar. Hindret mot att underlåta uttagsbeskattning på grund av underskottet faller då bort (23 kap. 29 § IL).

15.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag

Ett handelsbolag kan inte vara förvärvare i en underprisöverlåtelse som sker efter den 17 april 2008, se avsnitt 15.8. För transaktioner som gjorts tidigare gäller 23 kap. IL i sin tidigare lydelse – närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, SKV 336, avsnitt 15.

15.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m.

Villkoren för att underlåta uttagsbeskattning har utformats så att det inte ska vara möjligt att kringgå reglerna om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL. Det är exempelvis inte möjligt att utan uttagsbeskattning överföra tillgångar till underpris från ett fåmansföretag till ett företag vars aktier inte omfattas av reglerna i 57 kap. IL.

Definition av andel

Med andel avses i reglerna om underprisöverlåtelser aktie eller annan andel i svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller utländskt bolag (23 kap. 6 § IL). Villkoren i 23 kap. IL om att andelar ska vara kvalificerade avser därför inte det fallet att förvärvaren är en stiftelse, ideell förening, sparbank eller försäkringsbolag.

Om ett företag är förvärvare i en underprisöverlåtelse anses en andel i detta företag inte som kvalificerad enligt 23 kap. IL om andelen endast är särskilt kvalificerad, se avsnitt 15.6.1.2.

I ett förhandsbesked från 2003-02-13 har SRN funnit att lagerandelar i byggnadsrörelse, jfr 27 kap. 6 § IL, inte kan anses uppfylla kravet på att vara kvalificerade andelar. Motivet till SRN:s ställningstagande var att begreppet kvalificerad andel i 57 kap. IL endast kan avse andel som utgör kapitaltillgång.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 140 och RÅ 2005 ref. 3 haft att bedöma om andelar varit att anse som kvalificerade vid prövning mot villkoren för en underprisöverlåtelse.

15.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag

Villkor för ombildning av enskild firma till AB

I tidigare praxis har det accepterats att inkråmet i en enskild firma förts över till ett av den skattskyldige helägt aktiebolag till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning. Även fortsättningsvis kommer överföring av enskild firma till företag att kunna göras utan uttagsbeskattning. Ett villkor för detta är dock att samtliga andelar i företaget är (23 kap. 18 § IL), eller under samma beskattningsår kommer att bli (23 kap. 23 § IL), kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. 4–6 §§ IL i andelsägarens hand. Det kan noteras att villkoret måste vara uppfyllt, oavsett om underprisöverlåtelsen inneburit en otillbörlig skatteförmån eller ej. Högsta förvaltningsdomstolen har i dom RÅ 2002 not. 193 inte medgett undantag från uttagsbeskattning då byggmästare, till underpris, överlätit omsättningsfastigheter till sitt eget nybildade aktiebolag, i vilket han inte kommer att vara verksam i betydande omfattning. Högsta förvaltningsdomstolen har således i sin dom gjort klart att lagtexten ska följas trots att aktierna i bolaget blir att betrakta som lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § IL, vilket innebär att en avyttring av aktierna helt kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet varför någon otillbörlig skatteförmån knappast uppstår.

– begränsat skattskyldiga delägare

I ett förhandsbesked från 2006-10-25 har SRN funnit att villkoret att samtliga andelar i förvärvande företag ska vara kvalificerade får anses vara uppfyllt, även om vissa delägare är begränsat skattskyldiga.

Överlåtelse från AB till enskild firma

I motsats till vad som gällt i tidigare praxis ger reglerna om underprisöverlåtelse möjlighet att utan uttagsbeskattning från t.ex. ett aktiebolag överlåta tillgångar till en enskild näringsverksamhet (23 kap. 19 § IL). Detta gäller även om andelarna i företaget från vilket överlåtelsen görs är kvalificerade. Sådana överföringar kan för övrigt göras även till annan än till ägaren av aktiebolaget, t.ex. till dennes barn. Om transaktionen inne-

håller benefika inslag kan däremot en gåvobeskattnings aktualiseras – om överlåtelserna har skett före den 17 december 2004. Det förutsätts dock att det är en underprisöverlåtelse och att det inte lämnats ett sidovederlag i form av t.ex. en arbetsinsats. Om sådant sidovederlag har lämnats har också en förtäckt lön lämnats (se avsnitt 15.3).

15.6.5.2 Underprisöverlåtelser mellan ett svenskt handelsbolag och en fysisk person eller ett företag

Möjligheten att delta i en underprisöverlåtelse efter den 17 april 2008 har slopats för handelsbolag, se avsnitt 15.8. För överlåtelser som skett före detta datum ska 23 kap. IL, i sin tidigare lydelse, tillämpas – närmare redogörelse för dessa bestämmelser finns i Handledning för beskattning av inkomst vid 2009 års taxering, SKV 336, avsnitt 15.

15.6.5.3 Underprisöverlåtelser mellan företag

Om andelarna, eller viss andel av dem, i överlåtande företag är kvalificerade, ska enligt 23 kap. 19 § IL minst samma andel av andelarna i förvärvande företag också vara kvalificerade för att uttagsbeskattnings inte ska ske.

Exempel

Antag att två fysiker, A och B, äger hälften vardera av andelarna i de bägge bolagen AB X och AB Y. A och B är aktiva i AB X. Deras andelar är därmed kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. IL. Om AB X överlåter en tillgång till underpris till AB Y, krävs för underlåten uttagsbeskattnings att samtliga andelar i AB Y är kvalificerade.

Antag – under i övrigt samma förutsättningar som i exemplet ovan – att fysikern A nu äger 75 % av samtliga andelar i AB X och att fysikern B äger resterande andelar. Antag vidare att endast A är aktiv i AB X. 75 % av samtliga andelar i AB X är således kvalificerade genom A:s innehav. Om AB X överlåter sina tillgångar till underpris till AB Y krävs att minst 75 % av samtliga andelar i AB Y är kvalificerade. Är inte kravet på kvalificerat andelsinnehav i AB Y uppfyllt utlöser transaktionen uttagsbeskattnings.

Såsom reglerna i 23 kap. 19 och 22 §§ IL är utformade omfattas även den situationen att t.ex. ett börsbolag gör en underprisöverlåtelse till ett annat börsbolag och några av aktierna i det överlåtande företaget innehas av ett fåmansföretag där ägarens aktier

är kvalificerade. I en sådan situation måste, enligt lagtexten, även aktierna i det förvärvade bolaget vara kvalificerade till minst samma andel som i överlåtande bolag.

Ett eller flera takbelopp?

Reglerna i 57 kap. IL innehåller en takregel avseende beskattning av kapitalvinst som intäkt av tjänst. Som sådan intäkt tas – för varje företag – upp högst ett belopp som för den skattskyldige och närstående till honom under beskattningsåret och de fem beskattningsår som närmast föregått detta sammanlagt uppgår till 100 basbelopp. En konsekvens av underprisreglernas utformning är att det numera är möjligt för en skattskyldig fysisk person som bedriver verksamhet i flera fåmansföretag att genom överlåtelser av tillgångar till underpris samla övervärden i *ett* bolag och behöva tillämpa endast ett takbelopp. Det har nämligen inte ansetts strida mot grunderna för reglerna i 57 kap. IL att överföra över värden till ett annat fåmansföretag utan uttagsbeskattning (prop. 1998/99:15 s. 145).

15.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m.

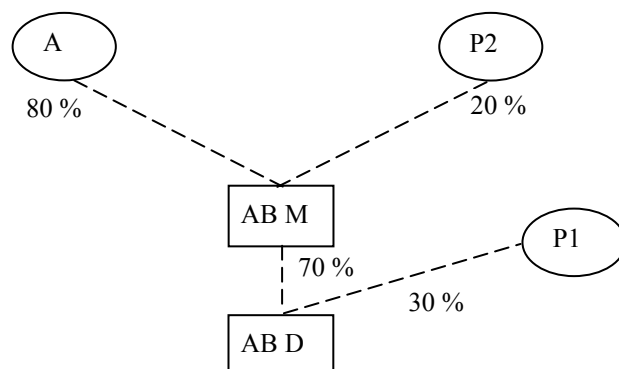
Tidpunkter

Villkoret att andelar i mottagande företag ska vara kvalificerade anses vara uppfyllt även i de fall andelarna först efter överlåtelser, men under året för denna, blir kvalificerade i handen på den person som ägde andelarna vid tidpunkten för överlåtelser (23 kap. 23 § IL). Detta kan uppnås t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i det förvärvande företagets verksamhet. Lämnas utdelning på andelarna efter överlåtelser men under året för denna, krävs att andelarna är kvalificerade vid tidpunkten för utdelningen.

Indirekt ägande

Kravet på kvalificerade andelar gäller även vid indirekt ägande (23 kap. 22 § IL). Bestämmelsen har ansetts erforderlig på grund av att reglerna i 57 kap. IL tar sikte endast på aktier och andelar som ägs direkt av en fysisk person. Även här gäller att en andel i ett förvärvande företag som är kvalificerad bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § (på grund av andelsbyten) inte anses som en kvalificerad andel (23 kap. 23 a § IL).

Hur ett indirekt innehav påverkar klassificeringen åskådliggörs genom ett exempel hämtat från förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 275).



Andelskapitalet i ett aktiebolag, AB D, är fördelade på 100 andelar. 30 andelar ägs av en passiv delägare, P 1, och 70 av ett moderbolag, AB M. Av de totalt 100 andelarna i AB M ägs 80 av aktiva delägare A och 20 av passiva, P 2.

Eftersom även AB M:s indirekta innehav i AB D ska påverka bedömningen av i vilken utsträckning det föreligger kvalificerat innehav i AB D anses $(0.8 \times 70 =) 56$ andelar av AB M:s samtliga andelar i AB D vara kvalificerade.

Lättnadsberättigade andelar

Reglerna om underprisöverlåtelser medger alltså inte att tillgångar utan uttagsbeskattning förs över från ett fämansföretag, vars andelar omfattas av reglerna i 57 kap. IL, till ett företag, vars andelar inte omfattas av dessa regler. Däremot finns det inga inskränkningar i möjligheterna att överföra tillgångar till underpris från ett företag, vars andelar inte berättigar till lättnad på kapitalinkomster enligt 43 kap. IL, till ett företag vars andelar berättigar till sådan lättnad, om villkoren i övrigt är uppfyllda. Det beror på att risken för inte önskvärda skatteförmåner i sådana fall har bedömts som obetydlig (prop. 1998/99:15 s. 146). Lättnadsreglerna har numera upphört att gälla – se vidare SKV 301, avsnitt 25.

15.7 Om uttagsbeskattning inte sker

Varken uttags- eller utdelningsbeskattning ...

Av 23 kap. 11 § IL följer att direkta och indirekta ägare till företag som är parter i en underprisöverlåtelse undgår beskattningsekvenser. Detta kan även gälla i de fall näringsbetingad andel överlåts till underpris trots att en sådan överlåtelse inte omfattas av underprisreglerna (23 kap. 2 § IL) – se avsnitt 15.3. Bestämmelsen i 23 kap. 11 § IL omfattar ägare som kan vara såväl fysiska som juridiska personer.

Samma gäller för medlemmar i ideella föreningar om en sådan förening överlåter tillgångar till underpris (2001/02:SkU13 s 12–13). I prop. 1998/99:15 s. 172 har i huvudsak följande exempel använts för att illustrera detta.

Två aktiebolag, A och B, helägs av den fysiska personen F. En tillgång eller verksamhetsgren överläts till underpris från A till B. Underprisreglerna är tillämpliga, varför uttagsbeskattning inte ska ske. Av 14 och 15 §§ UPL (numera 23 kap. 11–12 §§ IL) följer att F inte ska utdelningsbeskattas för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan tillgångens marknadsvärde och köpeskillingen (skillnadsbeloppet) samt att omkostnadsbeloppet för aktierna i B inte ska ökas med skillnadsbeloppet.

**... eller tjänste-
beskattning**

Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår vidare att varken förvärvaren – om denne i stället för ett företag är en fysisk person – eller den som direkt eller genom indirekt innehav äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget, ska ta upp skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärdet som intäkt av tjänst (se vidare prop. 2001/02:46 s. 55).

Detta innebär att om underprisreglerna är tillämpliga, ska den som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande företaget inte utdelningsbeskattas och om förvärvaren är en fysisk person ska denne inte beskattas i inkomstlaget tjänst. Inte heller ska den som direkt eller indirekt äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget beskattas i inkomstlaget tjänst.

**Undantag då
fysisk person
är förvärvare**

Om ersättningen understiger det skattemässiga värdet och förvärvaren är en fysisk person, kan beskattning ske av förvärvaren för inkomst av tjänst för skillnadsbeloppet mellan det skattemässiga värdet och vederlaget. Detta förutsätter dock att förvärvaren är eller har varit anställd i, eller uppdragstagare hos, det överlåtande företaget (23 kap. 11 § andra stycket IL).

**– mellanskillnad =
tjänst eller
utdelning**

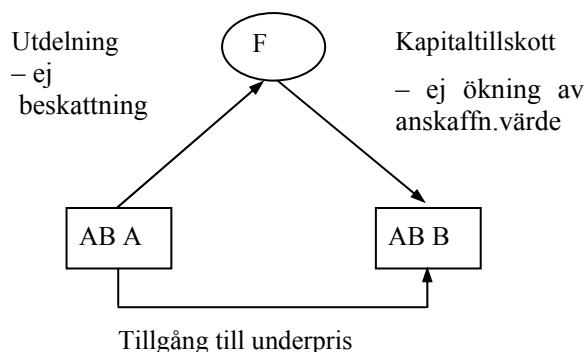
Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan överläts till en fysisk person utan ersättning, kan personen – om denne direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget – utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. Bestämmelsen har införts för att motverka skatteplanering. Eftersom anskaffningsvärdet för den överlåtna tillgången hos förvärvaren, enligt 23 kap. 10 § IL, utgörs av det skattemässiga värdet, skulle avsaknaden av en sådan bestämmelse kunna ha gett en fysisk person möjlighet att ta ut den överlåtna till-

gången utan utdelningsbeskattning av värdet upp till det skattemässiga värdet. Andra ledet av dubbelbeskattningen skulle därigenom ha kunnat kringgås (prop. 1998/99:15 s. 272). Utgår ersättning som är lägre än det skattemässiga värdet ska utdelningsbeskattning ske av skillnadsbeloppet (23 kap. 11 § andra stycket IL).

Är förvärvaren såväl anställd i det överlåtande företaget som delägare i detta får man, mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet, ta ställning till om beskattningen ska ske som lön eller utdelning.

Överföring mellan AB – utdelningsbeskattning?

När det gäller eventuell beskattning av *ägaren till det överlåtande företaget* i de fall överlåtelser sker mellan två företag som denne är delägare i ("oäkta koncern"), och överlåtelser sker till ett vederlag understigande det skattemässiga värdet, finns det en oklarhet i förhållandet lagtext och vissa förarbetsuttalanden. Frågan är om den fysiske personen (F) ska utdelningsbeskattas för skillnadsbeloppet (skattemässigt värde ./ vederlaget) och i så fall om hans anskaffningskostnad för andelarna i AB B ska ökas med motsvarande belopp, se följande exempel.



– förarbetena talar ev. för beskattning

I förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 172) sägs bl.a. att det i 14 och 15 §§ UPL (motsvaras i huvudsak numera av 23 kap. 11 och 12 §§ IL) finns en indirekt reglering på så sätt att man motsatsvis kan utläsa, att när uttagsbeskattning sker ska också utdelningsbeskattning ske och omkostnadsbeloppet ökas i motsvarande mån, jfr RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II-domen), RÅ 2007 not. 161 och SKV 302, avsnitt 16.6. Högsta förvaltningsdomstolen har dock i två domar RÅ 2007 ref. 5 I och II (fhb) underlåtit att utdelningsbeskatta medlem i en ideell förening som uttagsbeskattats vid överföring av värdepapper till underpris till annan ideell förening respektive stiftelse. Högsta

förvaltningsdomstolens bedömning gällande utdelningsbeskattning torde dock vara begränsad till situationer där överlåtaren är en ideell förening. I nämnda prop. s. 150 uttalas bl.a. att om vederlaget understiger det skattemässiga värdet, ska en uttagsbeskattning ske motsvarande skillnadsbeloppet. Vidare sägs i andra stycket (jfr s. 126 f) att värdeöverföringen vid underprisöverlåtelse mellan två bolag inte ska behandlas som en förbättringskostnad hos någon som direkt eller indirekt äger aktier i bolaget. Detta bör, säger man, ”inte gälla till den del överlåtelsen skett för ett pris under det skattemässiga värdet, eftersom skillnadsbeloppet beskattas hos överlåtaren” (dvs. en form av uttagsbeskattning, jfr ovan). En sådan ”uttagsbeskattning” skulle således kunna medföra utdelningsbeskattning för F. Förarbetsuttalandena är dock inte helt entydiga (se t.ex. s. 272).

– lagtexten talar mot beskattning

Mot att utdelningsbeskatta F talar att man i 23 kap. 11 § första stycket IL anger bl.a. att överlåtelsen inte ska medföra att någon som äger andel i det överlåtande företaget ska utdelningsbeskattas. Det enda undantag från nämnda huvudregel som görs i 23 kap. 11 § andra stycket IL gäller det fallet att förvärvaren är en fysisk person. Det fallet att tillgång till underpris förs över mellan två företag ägda av en fysisk person regleras däremot inte i lagrummet.

Tidigare praxis på området (se bl.a. RÅ 1992 ref. 56, Sipanodomen) – ej utdelningsbeskattning om tillgång fanns kvar i den dubbelbeskattade sektorn – är numera överspelad i och med den uttryckliga reglering om underprisöverlåtelse som finns i 23 kap. IL (jfr RÅ 2004 ref. 1, Sipano II-domen). Till ledning för bedömningen finns således nämnda bestämmelser och en bokstavstolkning av dem leder till att man inte kan utdelningsbeskatta F för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget, trots att AB A ska beskattas för nämnda belopp. F:s omkostnadsbelopp på hans aktier i AB A ska därmed inte heller ökas.

Sammanfattningsvis talar lagtexten närmast mot att utdelningsbeskatta F, medan vissa förarbetsuttalanden ger ett visst stöd för utdelningsbeskattning av F. Enligt Skatteverkets uppfattning bör lagtexten följas dvs. F ska inte utdelningsbeskattas. Likartad bedömning har SRN gjort i ett förhandsbesked från 2003-06-26 som innebar att två bröder inte utdelningsbeskattades för skillnaden mellan skattemässigt värde och vederlaget vid en underprisöverlåtelse mellan bolag i oäkta

koncern med hänvisning till 23 kap. 11 § första stycket första meningen IL.

Ägare till företag som är parter i en underprisöverlåtelse ska som tidigare nämnts normalt inte bli föremål för beskattning i inkomstslaget kapital eller i tjänst (23 kap. 11 § IL). Inte heller ska skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen öka ägarnas omkostnadsbelopp på andel i förvärvande företag eller andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i förvärvande företag (23 kap. 12 § första stycket IL). Detta kan även gälla i de fall näringsbetingad andel överläts till underpris trots att en sådan överlåtelse inte omfattas av underprisreglerna (23 kap. 2 § IL) – se även avsnitt 15.3.

Undantag vid förvärv från ägare i företaget

Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan, däremot förvärvas från en *andelsägare i företaget* (t.ex. från moder- till dotterbolag) utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger tillgångens skattemässiga värde kommer, enligt 23 kap. 12 § andra stycket IL, dennes omkostnadsbelopp för aktierna i det förvärvande företaget att ökas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget. Skillnadsbeloppet behandlas med andra ord som ett tillskott. En sådan transaktion medför också att överlåtaren beskattas för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget enligt 23 kap. 10 § IL. Om denna beskattning, som är en beskattning till följd av ett uttag ur näringsverksamheten, ska behandlas som uttagsbeskattning eller om uttagsbeskattning endast avser den beskattning som, med stöd av reglerna i 22 kap. IL, sker för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget är osäkert (jfr SOU 1998:1 s. 174 och prop. 1989/99:15 s. 150). Transaktionen behandlas på samma sätt som om andelsägaren först tillskjuter ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången och därefter säljer tillgången till företaget till det skattemässiga värdet (prop. 1998/99:15 s. 273).

Återläggning av värdeminskning-avdrag

Vid uttagsbeskattning till följd av överlåtelse av *näringsfastighet* (definition i 2 kap. 14 § IL) som är en kapitaltillgång, dvs. en näringsfastighet som inte utgör lager (jfr 25 kap. 3 § IL), ska medgivna värdeminskning-avdrag och tillika medgivna avdrag för förbättrande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren återföras (26 kap. 2 § första stycket IL).

Vid överlåtelse av *näringsbostadsrätt* (kapitaltillgång) som medför uttagsbeskattning, återförs medgivna avdrag för värde-

höjande reparationer och underhåll för beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren (26 kap. 1 § andra stycket jfr med 26 kap. 2 § första stycket IL).

Vid uttagsbeskattning vid överlåtelse av *lagerfastighet* återförs medgivna värdeminskingsavdrag, som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna (26 kap. 12 § IL).

**Näringsfastighet
– kapitaltillgång**

Om reglerna om undantag från uttagsbeskattning i 23 kap. IL är uppfyllda, ska inte medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll av näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt återföras, 23 kap. 13 § IL.

När underprisöverlåtelser avser en näringsfastighet som är kapitaltillgång kommer inte heller några värdeminskingsavdrag att återföras vid beskattningen. Detta följer av att skattemässigt värde definieras i 2 kap. 32 § IL som det omkostnadsbelopp som gäller vid kapitalvinstbeskattningen reducerat med medgivna värdeminskingsavdrag.

Är omkostnadsbeloppet t.ex. 100 enligt kapitalvinstreglerna och värdeminskingsavdrag har medgetts med t.ex. 20, är det skattemässiga värdet 80. Enligt 23 kap. 10 § IL ska tillgången anses överlåten till dess skattemässiga värde om ersättningen understiger detta, vilket i exemplet innebär att det skattemässiga värdet, 80, understiger det omkostnadsbeloppet enligt kapitalvinstreglerna, 100 (jfr 44 kap. 13 § IL). Detta leder i sin tur, enligt bestämmelserna i 26 kap. 5 § IL, till att någon återföring av medgivna värdeminskingsavdrag inte ska ske. I stället reduceras omkostnadsbeloppet (45 kap. 16 § första stycket IL). I exemplet leder detta till att omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen reduceras från 100 till 80, dvs. varken vinst eller förlust, samtidigt som ingen återföring sker. Förvärvaren övertar då det skattemässiga värdet (80).

**Näringsfastighet
– lagertillgång**

Avser underprisöverlåtelser en näringsfastighet som utgör lagertillgång, definieras det skattemässiga värdet även här som skillnaden mellan anskaffningsutgift och skattemässiga medgivna värdeminskingsavdrag (2 kap. 31 § IL), dvs. i exemplet $(100 - 20 =) 80$. Även här gäller enligt 23 kap. 10 § IL att tillgången anses överlåten till ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet, 80. Värdeminskingsavdrag på lagerfastighet aktualiseras endast när fastigheten använts i rörelsen för t.ex. uthyrning under en period innan avyttring sker.

Har värdeminskingsavdraget inte gjorts i räkenskaperna ska det återföras vid underprisöverlåtelse enligt 26 kap. 12 § IL.

Vad gäller kravet på att återföra gjorda värdeminskingsavdrag på lagerfastigheter, gäller detta endast för överlåtelse gjorda den 7 december 1999 eller senare, 5 kap. 7 § ILP (SFS 2000:79, prop. 1999/2000:38 s. 2, 38–40 och 41 och SkU12 s. 8). Skyldighet att återföra förbättrande reparationer och underhåll finns vid överlåtelse som skett efter den 31 december 2003.

15.8 Förändrade regler om underprisöverlåtelse för handelsbolag

Genom ny lagstiftning (SFS 2008:1063, prop. 2008/09:37) har möjligheten slopats för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelse av tillgångar, såväl som överlåtelse som förvärvare. Lagändringen har trätt i kraft den 1 januari 2009 men ska tillämpas retroaktivt på överlåtelse efter den 17 april 2008 (övergångsbestämmelserna p.1–p.2).

Att handelsbolag fortsättningsvis inte kan delta i en underprisöverlåtelse innebär att ett skattebetingat incitament till förpackning av tillgångar i handelsbolag försvinner. Därutöver kommer utskiftning av tillgångar till delägaren i samband med likvidation av handelsbolaget att medföra uttagsbeskattnings om utskiftningen sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet.

I samband med företagna ändringar i 23 kap. IL har även övergångsbestämmelser (p.3–p.5) införts beträffande kapitalförluster som kan uppstå hos ett företag, som kan inneha näringsbetingade andelar, vid avyttring eller likvidation av handelsbolag och som har sin upprinnelse i underprisöverlåtelse vilka ägt rum före den 18 april 2008. Innebörden av bestämmelserna är att om en värdeöverföring har skett från det avyttrade handelsbolaget i form av en underprisöverlåtelse med stöd av 23 kap. IL i dess lydelse t.o.m. den 17 april 2008 ska delägande företags justerade anskaffningsutgift minskas med den del av värdeöverföringen som belöper på delägarens andel i handelsbolaget. Detta förutsätter att underprisöverlåtelsen skett under företagets innehav av handelsbolagsandelen. Övergångsbestämmelserna har kompletterats med en reglering kring andelsöverlåtelse som sker genom fusion, fission och verksamhetsöverlåtelse.

Se även SKV 301, avsnitt 34. 6.2.

16 Fusioner och fissioner

16.1 Inledning

I 37 kap. IL finns regler om fusioner och fissioner. De företag som kan omfattas av bestämmelserna är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbanks, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, utländskt bolag och annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU under vissa förutsättningar.

Nedan behandlas reglerna om fusioner respektive fissioner var för sig.

16.2 Fusioner

16.2.1 Allmänt om fusion och vanliga begrepp

Fusion innebär att ett företag t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, går upp i ett annat företag. Det ena företaget övertar då det andra företagens tillgångar och skulder utan mellanliggande likvidation. Fusionsförfarandet är föremål för omfattande rättslig reglering. För aktiebolag reglerar ABL tre olika fusionsformer.

Absorption	Den första avser fusion mellan två från varandra oberoende aktiebolag och innebär att det ena bolaget absorberas av det andra (23 kap. 1 § andra stycket 1 ABL).
Kombination	Den andra fusionsformen innebär att två eller flera överlåtande bolag förenas genom att bilda ett nytt aktiebolag, som övertar deras tillgångar och skulder mot aktierna i det övertagande bolaget (23 kap. 1 § andra stycket 2 ABL).
”23:28-fusion”	Den tredje fusionsformen är ett specialfall av fusion genom absorption och omfattar fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag (23 kap. 28 § ABL). Detta slag av fusion är det vanligaste förfarandet för samgående mellan svenska aktiebolag. Genom bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av minoritetsaktier i dotterbolag, dvs. när moderbolaget äger mer än 90 % av aktierna, utökas möjligheterna att tillämpa denna fusionsform.

Gränsöverskridande fusion EU: s direktiv om gränsöverskridande fusioner (2005/56/EG) har bl.a. genomförts genom vissa tillägg i ABL och EFL (prop. 2007/08:15). Innebörden av dessa tillägg är att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening får delta i gränsöverskridande fusioner inom EES om de utländska företagen har en företagsform som motsvarar de svenska företagsformer som det svenska företaget kan ingå en icke gränsöverskridande fusion med.

Omvänd fusion I praktiken förekommer också s.k. omvänd fusion. En omvänd fusion innebär att ett moderbolags samtliga tillgångar och skulder övertas av dess dotterbolag mot vederlag till moderbolagets ägare i form av befintliga andelar i dotterbolaget, varvid moderbolaget upplöses utan likvidation. Enligt en dom i Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 ref. 5) omfattas omvänd fusion av reglerna i 37 kap. IL.

Fusionsavtal Vid fusion ska ett fusionsavtal upprättas. Det överlåtande bolaget ska anses upplöst och dess tillgångar och skulder övertagna av det övertagande bolaget när beslut om tillstånd till fusionen registrerats hos registreringsmyndigheten (23 kap. 34 § ABL).

Fusionsvederlag Som vederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget lämnas aktier i det övertagande bolaget. Som fusionsvederlag får också lämnas pengar (23 kap. 1 § ABL).

Fusion kan också äga rum mellan andra slag av företag än aktiebolag, t.ex. ekonomiska föreningar. Det finns särskilda regler om fusioner för ekonomiska föreningar i EFL.

16.2.2 Beskattning – allmänt

Den 1 januari 1999 trädde lagen (1998:1603) om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (FUL) i kraft. FUL innebär att det infördes nya regler som omfattar såväl svenska som internationella fusioner.

Den grundläggande tanken med reglerna är att fusioner inte ska utlösa någon beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det ska med andra ord råda en skattemässig kontinuitet mellan de båda företagen.

Den reglering i FUL som gällde fusioner har förts över till 37 kap. IL. Förarbetena vid överföring till IL finns i prop.

1999/2000:2 Del 2 s. 431–438 och SOU 1997:2 Del II s. 335–344.

Ändringar av bestämmelserna om fusioner/fissioner har därefter skett för att anpassa skattereglerna till EU:s fusionsdirektiv (numera 2009/133/EG). Genom ändringarna kan fler svenska juridiska personer än tidigare delta fullt ut i fusioner/fissioner och en förteckning över utländska associationsformer som kan delta har införts. Reglerna om fiktiv avräkning av utländsk skatt har utvidgats. Förarbeten till dessa ändringar finns i prop. 2006/2007:2 och SOU 2005:19

En fusion som uppfyller i 37 kap. IL uppställda krav kan genomföras utan att någon omedelbar beskattning uppkommer. Den benämns i 37 kap. IL som *kvalificerad fusion*, se vidare avsnitt 16.2.5. Vid en kvalificerad fusion inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation. Undantaget från beskattning i 37 kap. IL är obligatoriskt om villkoren i 11–15 §§ uppfylls.

16.2.3 Definitioner

Fusion

Med *fusion* avses, enligt 37 kap. 3 § IL, en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelse hos ett företag (*det överlåtande företaget*) ska tas över av ett annat företag (*det övertagande företaget*).
2. Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

Vad som sägs om det överlåtande företaget gäller, om det vid en fusion finns flera överlåtande företag, vart och ett av dessa (37 kap. 7 § IL).

Kvalificerad fusion

Med *kvalificerad fusion* avses en fusion som uppfyller villkoren i 37 kap. 11–15 §§ IL. Sådana fusioner omfattas, till skillnad från andra fusioner, av regler om i huvudsak skattemässig kontinuitet. Se vidare avsnitt 16.2.4–16.2.5.

Fusionen genomförd

En fusion ska anses genomförd när det överlåtande företaget har upplösts (37 kap. 8 § IL). Om andelsägarna i det överlåtande företaget ska erhålla vederlag för sina andelar ska detta också ha utgetts.

Det kan nämnas att Högsta förvaltningsdomstolen angett att den omständigheten att ett bolag som upplösts genom fusion efter upplösningen saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process inte innebär att en process avseende det

upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

I 37 kap. 9 § IL anges vilka företag som omfattas av bestämmelserna i kapitlet. Dessa företag är:

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Det kan nämnas att den nya associationsformen europabolag räknas som aktiebolag (2 kap. 4 § IL). Ett europabolag med säte i Sverige behandlas därför som ett svenskt aktiebolag.
2. utländskt bolag (2 kap. 5 a § IL), och
3. annat utländskt företag, om det är en utländsk juridisk person (6 kap. 8 § IL), som hör hemma i en stat som är medlem i EU och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag. Om överlåtaren inte uppfyller kravet på att utgöra en utländsk juridisk person tillämpas reglerna i 37 kap. 30 a § om fiktiv avräkning, se avsnitt 16.2.9.

Ett företag anses vid tillämpningen av bestämmelserna i 37 kap. IL höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget genom ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (37 kap. 10 § IL). Som exempel kan nämnas att ett aktiebolag som är registrerat i Sverige ska anses ha hemvist här i riket enligt 6 kap. 3 § IL. Skulle företaget ha verklig ledning i en annan stat med vilken Sverige slutit skatteavtal motsvarande OECD:s modellavtal kommer dock företaget att anses ha hemvist i den andra staten enligt skatteavtalet. Se Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Det kan noteras att begreppet ”företag” i 37 kap. 9 § IL även omfattar investmentföretag och privatbostadsföretag. Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag måste dock det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL).

16.2.4 Villkor för undantag från omedelbar beskattning – kvalificerade fusioner

Kvalificerad fusion

Under vissa förutsättningar kan fusion genomföras utan att någon beskattning utlöses omedelbart. Det övertagande företaget träder då in i det överlåtande företags skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag i 37 kap. 20–28 § IL.

För att det grundläggande kravet på kontinuitet i beskattningen ska kunna upprätthållas ställer 37 kap. 11–15 § IL upp ett antal krav, som samtliga måste uppfyllas för att fusionen inte ska föranleda någon omedelbar beskattning. En fusion som uppfyller dessa krav benämns *kvalificerad fusion* (37 kap. 4 § IL).

För att en fusion ska vara kvalificerad måste följande villkor vara uppfyllda.

Det överlåtande företaget

En förutsättning för att beskattning inte omedelbart ska aktualiseras vid en fusion är att det överlåtande företaget omedelbart före fusionen ska vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (37 kap. 11 § IL).

Det övertagande företaget

Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (37 kap. 12 § IL). Det övertagande företags nationalitet påverkar inte reglernas tillämplighet. Avgörande för tillämpningen av dessa är, att den överlåtna verksamheten knyts till ett fast driftställe i Sverige och att inkomsten inte är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal. I ett förhandsbesked som överklagats skulle ett svenskt dotterföretag fusionernas in i sitt danska moderföretag (övertagande företag). Det svenska företaget bedrev verksamhet i Sverige och Danmark. Omedelbart efter fusionen blev det övertagande företaget skattskyldigt i Sverige för den del av den övertagna verksamheten som var hänförligt till det fasta driftstället i Sverige men däremot inte för den del av verksamheten som var hänförlig till det fasta driftstället i Danmark. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den del som var hänförlig till det fasta driftstället i Sverige skulle omfattas av bestämmelserna om kvalificerade fusioner (RÅ 2009 ref. 35). Den del som var hänförlig till det fasta driftstället i Danmark skulle däremot beskattas enligt vanliga regler i näringsverksamheten. För verksamheten i

Danmark medgavs avräkning enligt reglerna i 37 kap. 30 § IL, se avsnitt 16.2.9.

Fusionsvederlag

Om det övertagande företaget vid en fusion inte äger samtliga andelar i det överlåtande företaget, får fusionsvederlag betalas bara till andra andelsägare i detta företag än det övertagande företaget (37 kap. 13 § IL). Det finns inte något villkor om fusionsvederlagets beskaffenhet. (En annan sak är att detta kan få betydelse vid beskattningen av andelsägarna i det överlåtande bolaget, se avsnitt 16.2.11.) Fusionsvederlaget kan således bestå av såväl kontanter som andelar i det övertagande företaget.

**Beskattningsårets
längd för den
överlåtna
verksamheten**

Enligt 37 kap. 19 § IL utgörs beskattningsåret för det övertagande företaget, såvitt avser den övertagna verksamheten, av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. För att det ska vara fråga om en kvalificerad fusion får beskattningsåret för den överlåtna näringsverksamheten inte genom fusionen komma att överstiga arton månader (37 kap. 14 § IL).

Exempel 1

Det överlåtande företaget har kalenderår som räkenskapsår, och det övertagande företagens räkenskapsår är 1 juli–30 juni. Fusionen sker den 1 oktober.

Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir tiden 1 januari–30 juni följande år. Räkenskapsåret blir med andra ord 18 månader.

Om det övertagande företaget i stället hade haft räkenskapsår 1 september–31 augusti skulle beskattningsåret för den överlåtna verksamheten ha blivit 20 månader och därmed för långt för att undantag från omedelbar beskattning med stöd av 37 kap. IL ska kunna vara möjligt.

**Kraven för
kvalificerad fusion
är inte uppfyllda**

Om en fusion inte uppfyller kraven för att vara kvalificerad ska beskattning ske enligt allmänna regler. Det kan innebära att bestämmelserna i 22–23 kap. IL om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser aktualiseras.

**Privatbostads-
företag**

Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag, ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (37 kap. 15 § IL). Det övertagande företaget får i ett sådant fall inte vara ett aktiebolag (prop. 2002/03:12 s.107–109).

**Huvudregel –
kontinuitet**

16.2.5 Beskattning vid kvalificerade fusioner

Det överlåtande företaget ska i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 37 kap. 11 § IL (se ovan) inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Företaget ska inte heller beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs (det sista beskattningsåret), 37 kap. 18 § IL.

Det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag. Detta innebär bl.a. att det övertagande företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företags näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår. Inkomsten hos det övertagande företaget för det beskattningsår då fusionen äger rum beräknas därför med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet från det överlåtande företaget anses ha skett retroaktivt. Retroaktiviteten innebär bl.a. att underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under innevarande beskattningsår kan utjämnas mot överskott hos det övertagande företaget. Full resultatutjämnning mellan det övertagande och det överlåtande företaget accepteras således, trots att koncernbidragsförutsättningar formellt saknas för detta beskattningsår. Vidare innebär kontinuiteten att rätt till avdrag för tidigare års underskott i näringsverksamheten tas över. För sådana underskott finns dock vissa inskränkningar i avdragsrätten såväl vad gäller belopp som tidsmässigt. Reglerna gällande tidigare års underskott behandlas i avsnitt 7 och det som särskilt gäller fusioner och fissioner i avsnitt 16.2.7.

Kontinuiteten innebär, att den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lagertillgångar eller kapitaltillgångar) hos det överlåtande företaget bibehålls hos det övertagande företaget.

Outnyttjade avdrag för kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § IL (den s.k. aktiefällan) går också över till övertagande bolag. För fåmansföretag finns dock en begränsning avseende rätten att ta över ”fällanförluster”. Se avsnitt 16.2.7 nedan.

**Praxis gällande
kontinuitet**

I sammanhanget bör vidare noteras att Högsta förvaltningsdomstolen genom RÅ 2000 ref. 18 och RÅ 2000 ref. 36 gjort en långt gående tillämpning av kontinuitetsprincipen. I det först nämnda avgörandet fann domstolen att fusion varigenom ett icke investmentföretag absorberas av ett investmentföretag inte föranledde någon omedelbar beskattning. Vid inkomst-

beskattning av investmentföretaget ska hänsyn tas till kapitalvinst och kapitalförlust på aktier i den aktieportfölj som övertogs från dotterbolaget. Härvid ska vinsten eller förlusten beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gäller för dotterbolaget vid tidpunkten för fusionen. I RÅ 2000 ref. 36 har rättsläget beträffande särskild löneskatt på pensionskostnader klarlagts. Högsta förvaltningsdomstolen fastslog i denna dom att kontinuitet även ska tillämpas vid beräkningen av underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader.

**Byggnadsrörelse
m.m.**

Kontinuitetsreglerna i 37 kap. IL har företräde framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som anskaffas av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättningstillgångar.

Exempel 2

Ett byggnadsrörelsedrivande aktiebolag (A) har ett fastighetsförvaltande dotterbolag (B). Aktierna i B utgör lagertillgångar hos A. B:s fastigheter utgör anläggningstillgångar.

Om B fusioneras med A kommer aktierna som utgör lagertillgångar att utslockna. De fastigheter som övertas av A kommer hos A att bibehålla karaktären av anläggningstillgångar. Lagertillgångar i form av aktier kommer med andra ord att ersättas av kapitalvinstbeskattade tillgångar i form av fastigheter.

En annan konsekvens av att kontinuitetsreglerna i här aktuellt avseende har företräde framför andra allmänna bestämmelser i IL är, att om ett fastighetsförvaltande företag efter en fusion kommer att inneha en fastighet som utgör lagertillgång, anses det inte på grund härav bedriva byggnadsrörelse eller handel med fastigheter (prop. 1998/99:15 s. 219), se även Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-11-01.

Beskattningsår

Det övertagande företags beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten är, som tidigare nämnts, tiden från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår till utgången av det räkenskapsår för det övertagande företaget som avslutas närmast efter det att fusionen genomförs. Det övertagande företaget kommer med andra ord – såvitt avser den övertagna verksamheten – att ha ett räkenskapsår som utgörs av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget (37 kap. 19 § IL).

Räkenskapsenlig avskrivning

En förutsättning för rätt till avdrag för räkenskapsenlig avskrivning enligt 18 kap. 14 § IL är att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp värdet av övertagna inventarier högre än det värde som gällde för det överlåtande företaget behöver detta emellertid inte innebära att företaget går miste om rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Ett behållande av nämnda rätt förutsätter dock att mellanskillnaden tas upp som intäkt det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel på det beskattningsåret och vart och ett av de två följande beskattningsåren (37 kap. 20 § IL).

Fråga har uppkommit hur avdrag för värdeminskning på inventarier ska beräknas efter en sådan uppskrivning (37 kap. 20 § IL). Om värdet på inventarierna – efter övertagandet – inte är högre än anskaffningsvärdet för inventarierna kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln (18 kap. 13 § IL) som enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 71 kommit fram till att inget hinder föreligger för tillämpning av kompletteringsregeln för det fall uppskrivet värde överstiger anskaffningsvärdet. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2006-12-20, dnr 131 728829-06/111 ”Värdeminskningssavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion” samt Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnittet fusion. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt att vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget inte utlöser beskattning. Skälet till detta var att det i målet inte var fråga om goodwill som förvärvats av annan och att tillgången därmed inte var att betrakta som ett inventarium (jfr 18 kap. 1 § IL). Inte heller ansågs uppskrivning av aktier i dotterdotterbolag utlösa beskattning.

Värdeminskningssavdrag får uppgå till högst 30 % för år räknat. Det innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företags räkenskapsår kommer olika avdragssatser att gälla för de olika verksamheterna. Detta gäller dock endast vid det första bokslutet efter fusionen. I exempel 1 ovan kommer den högsta tillåtna avskrivningsprocenten för den överlåtna verksamheten att vara 45 % och för den gamla verksamheten 30 %.

Lager

Om ett övertagande företag vid en fusion tar upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett högre värde än det som gäller i beskattningshänseende för det överlåtande företaget, ska det övertagande företaget, enligt allmänna regler,

ta upp skillnaden som intäkt. Detta gäller även beträffande lagerfastigheter (prop. 1998/99:15 s. 224).

Fastighet

För en fastighet som är en kapitaltillgång ska varken upp- eller nedskrivningar beaktas vid beskattningen. Fusion ska därför inte medföra några beskattningskonsekvenser. Fastigheten kan dock i redovisningen hos övertagande bolag tas upp till annat värde än det skattemässiga värdet eller det tidigare bokförda värdet. Detta kan medföra behov av skattemässiga justeringar av årliga värdeminskningssavdrag och av bokförd vinst/förlust i samband med avyttring.

Fastighetsavgift och fastighetsskatt

Hur fastighetsavgift respektive fastighetsskatt ska hanteras vid en fusion är inte reglerat. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i samband med prövningen av frågan om kontinuitet för särskild löneskatt i RÅ 2000 ref. 36 att starka materiella och taxeringstekniska skäl talade för att låta uttaget av löneskatt vid en fusion följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Då det på motsvarande sätt finns en stark anknytning till inkomstbeskattningen även för fastighets- skatten/fastighetsavgiften bör samma synsätt tillämpas. Det övertagande bolaget bör alltså anses ha trätt i det överlåtande företags ställe i fråga om skattskyldigheten till fastighets- avgift/fastighetsskatt.

16.2.6 Del av årsresultat före koncernförhållande och justering för internvinster

Om en del av det överlåtande bolagets resultat avser tid innan koncernförhållande uppstått mellan bolagen kan den delen av resultatet vara redovisad direkt mot eget kapital, dvs. inte över resultaträkningen i övertagande bolag. Skattemässig justering av resultatet är i så fall nödvändig. Vidare kan det även i samband med justering av internvinster krävas skattemässig justering av resultatet. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnittet Fusion, finns redogörelse för situationer där behov av skattemässiga justeringar kan uppstå.

16.2.7 Underskott

I 40 kap. IL finns det regler som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten från beskattnings- året närmast före det aktuella beskattningsåret (kvarstående underskott) begränsas i vissa situationer där företaget varit föremål för ägarförändringar. En utförligare redogörelse för bestämmelserna i 40 kap. IL lämnas i avsnitt 7.

I 40 kap. IL finns en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr. Till fusionsreglerna har överförts dels beloppsspärren, dels regler i syfte att förhindra att fusion används för att kringgå koncernbidragsspärren. Sist nämnda regler kan kallas för fusionsspärren (prop. 1998/99:15 s. 225).

Beloppsspärr

Om det kvarstår underskott hos det överlåtande företaget från beskattningsår före det sista beskattningsåret tillämpas, med vissa undantag (se nedan), beloppsspärren i 40 kap. 15–17 IL (37 kap. 21 § IL). Den allmänna beloppsspärren i 40 kap. 15 § IL utgår från den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Med ny ägare avses det övertagande företaget. Som utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget vid fusioner får inte bara fusionsvederlaget räknas med utan även utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget (37 kap. 21 §. andra stycket IL). Till den del beloppsspärren blir tillämplig faller rätten till det kvarstående underskottet bort definitivt. Undantag från ovanstående gäller

1. Om det övertagande företaget före fusionen hade sådant bestämmande inflytande över det överlåtande företaget som anges i 40 kap. 5 § IL tillämpas inte beloppsspärren (37 kap. 22 § IL).
2. Beloppsspärren tillämpas inte heller vid fusion enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL, 7 kap. 1 och 2 §§ sparbankslagen eller 10 kap. 1 och 2 §§ lagen om medlemsbanker (37 kap. 23 § IL).

Omvänd fusion

I RÅ 2009 ref. 5 fann Högsta förvaltningsdomstolen att beloppsspärren var tillämplig vid en omvänd fusion. Som fusionsvederlag räknades marknadsvärdet på dotterbolagets aktier. Eftersom dotterbolaget inte hade bestämmande inflytande över moderföretaget före fusionen gällde inte undantaget i 37 kap. 22 § IL.

Fusionsspärr

För att inte koncernbidragsspärren i 40 kap. IL ska kunna kringgå genom fusion finns det ytterligare en spärr, ”fusions-spärren” (37 kap. 24 § IL). Enligt denna ska det övertagande företaget först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen genomfördes dra av:

1. underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsår före det beskattningsår då fusionen genomfördes, samt

2. underskott hos det överlåtande företaget som kvarstår från beskattningsår före det sista beskattningsåret.

Begränsningen gäller således kvarstående underskott hos såväl det överlåtande som det övertagande företaget. Nämda tidsmässiga inskränkning i rätten att utnyttja underskott gäller dock inte vid fusion mellan kooperativa föreningar enligt 12 kap. 1 och 3 §§ EFL (37 kap. 26 § IL).

Fusionsspärren gäller inte heller om koncernbidrag med skatterättslig verkan hade kunnat lämnas mellan det överlåtande och det övertagande företaget året före övertagandet. Var emellertid i ett sådant fall koncernbidragsspärren tillämplig på ett av företagen, har det övertagande företaget rätt till avdrag för kvarstående underskott först vid den taxering då begränsningen skulle ha upphört om fusionen inte hade genomförts (37 kap. 25 § IL). Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 2006-12-04 prövat bl.a. om villkoret om koncernbidragsrätt året före övertagandet var uppfyllt. Frågan var om koncernbidragsrätt förelåg när ett svenskt bolag skulle fusioneras med ett isländskt moderbolag som förutom det överlåtande bolaget även hade en svensk filial. Det isländska bolaget var skattskyldigt för koncernbidrag till den svenska filialen och då även övriga villkor i 37 kap. 25 § var uppfyllda ansåg nämnden inte att ny fusionsspärr skulle slå till.

Gamla kapitalförluster

Som tidigare nämnts innebär kontinuitetsreglerna att det övertagande företaget tar över det överlåtande företags rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § IL (den s.k. aktiefällan) och 25 kap. 12 § IL (den s.k. fastighetsfällan) om förutsättningarna i övrigt att behandla fusionen enligt kontinuitetsreglerna i 37 kap. IL föreligger (kvalificerad fusion). Ett undantag gäller för förluster i aktiefällan. Om det övertagande företaget är ett fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då fusionen genomförs eller om det överlåtande företaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret före det sista beskattningsåret, krävs det för rätt till avdrag på kvarstående delägarrätter enligt 48 kap. 26 § IL att det övertagande företaget ägde mer än 90 % av andelarna i det överlåtande företaget vid den sistnämnda tidpunkten (37 kap. 27 § IL). I övriga fall föreligger ingen begränsning i det övertagande företags rätt att överta det överlåtande företags kapitalförluster.

16.2.8 Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget

Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen av dem beroende av om de utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar (37 kap. 29 § IL). Om de utgör kapitaltillgångar ska de inte anses avyttrade enligt 44 kap. 8 § IL. Se även Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-06-18, dnr 30-09/D, angående övertagande företags fordran (utgivet värdepapper) på överlåtande företag. Om det övertagande företaget innehar andelar i det överlåtande företaget och dessa är lagertillgångar ska andelarna däremot anses ha avyttrats vid fusionen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde.

16.2.9 Fiktiv avräkning m.m.

För att uppfylla reglerna om etableringsfrihet i EUF-fördraget finns bestämmelser i IL som ger möjlighet till s.k. fiktiv avräkning/avdrag för beräknad utländsk skatt vid överföringar av tillgångar och skulder i samband med fusion/fission. Bestämmelsen blir tillämplig i de fall fusionen med företag i annan EU-stat föranleder uttagsbeskattning i Sverige på grund av att fusionen inte uppfyller kraven för att vara en kvalificerad fusion.

Tillgångar och skulder knutna till annat EU-land

Enligt 37 kap. 30 § andra stycket IL gäller om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen följande:

”Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, senast ändrad genom rådets direktiv 2005/19/EG.”

Vad som ovan nämnts gäller dock endast till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med Sverige och den staten eller – om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade tillämpats i den staten (37 kap. 30 § första stycket IL).

Tillgångar och skulder knutna till annat EES-land

Reglerna om fiktiv avräkning omfattar inte situationer där tillgångar och skulder är knutna till fast driftställe i en stat som omfattas av EES-avtalet men inte är medlem i EU. I ett förhandsbesked har Skatterättsnämnden kommit fram till att uttagsbeskattnings enligt 22 kap. 5 § 2 och 7 § av verksamhet vid fast driftställe i Norge inte är förenlig med rätten till fri etablering inom EU, då reglerna om fiktiv avräkning inte är tillämpliga (SRN 2010-02-02, dnr 78-09/D). Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt förhandsbeskedet (RR 2010-11-02, mål nr 927-10).

Vissa utländska associationer inom EU

Med anledning av fusionsdirektivet har vissa regler (37 kap. 30 a § IL) om fiktiv avräkning införts även då överlåtaren är en utländsk association som inte uppfyller kraven i 6 kap. 8 § IL för att anses som utländsk juridisk person. Som villkor gäller att överlåtaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är ett EU-land, att associationen bedriver verksamhet i någon av de associationsformerna som anges i bilaga 37.1 samt att säljaren är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2.

16.2.10 Utgifter i samband med fusion

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av (16 kap. 7 § IL).

16.2.11 Beskattnings av andelsägarna i det överlåtande företaget

Klassificering hos andelsägarna i det överlåtande företaget

Vid andra fusioner än sådana där ett helägt dotterföretag går upp i moderföretag erhåller andelsägaren i det överlåtande företaget fusionsvederlag. Andelarna i det överlåtande företaget utslocknar när företaget upplöses genom fusionen. Av 44 kap. 8 § första stycket 3 och tredje stycket IL framgår att vid kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL anses andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget ha avyttrat sina andelar i det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget medför fusionen därför ingen beskattning. Om det övertagande företaget redan före fusionen

innehåller andelar i det överlåtande företaget och dessa utgör lagertillgångar, anses dock andelarna enligt 37 kap. 29 § andra stycket IL avyttrade för det skattemässiga värdet. Intäkten kommer då att neutraliseras av ett lika stort avdrag (jfr prop. 1998/99:15 s. 296).

Andelsbyten m.m.

För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell skattepliktig kapitalvinst som huvudregel tas upp som intäkt det år då tillgången avyttrats (44 kap. 26 § första stycket IL). Skulle vederlag för de utslöknade andelarna i stället utgå i form av andelar i det övertagande företaget kan dock reglerna om andelsbyten bli tillämpliga (44 kap. 27 §, 48 a kap. 4 §, 49 kap. 4 § och 25 kap. IL). Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att föras fram till beskattning vid ett senare tillfälle än vad som gäller enligt huvudregeln.

Reglerna om andelsbyten kan vara tillämpliga oberoende av om andelarna i det överlåtande företaget utgjort sådana tillgångar för vilka vinst eller förlust ska beräknas enligt kapitalvinstreglerna eller om de utgjort lagertillgångar.

Rätten till uppskov och framskjuten beskattning på ägarnivå är inte beroende av att villkoren för en kvalificerad fusion är uppfyllda på bolagsnivå (25 kap. 9 § IL jämfört med 49 kap. 4 § och 48 a kap. 4 § IL).

Även vid en omvänd fusion kan förutsättningarna för att få uppskov respektive tillämpa framskjuten beskattning vara uppfyllda. Ägarna till det överlåtande bolaget får som fusionsvederlag aktier i det övertagande bolaget och vederlaget anses motsvara marknadsvärdet (jfr RÅ 2009 ref. 5).

Vad gäller utländska aktieägare gäller att ett kontant fusionsvederlag jämställs med utdelning enligt 1 § andra stycket KupL (1970:624). Lämnas fusionsvederlaget i pengar utgår således enligt svensk rätt som huvudregel kupongskatt. Reglerna om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar har dock föranlett en del ändringar i 4 § KupL. Om vissa villkor är uppfyllda ska kupongskatt inte utgå på utdelning som erhålls på näringsbetingade andelar som innehas av utländska bolag (4 § 6 och sjunde stycket KupL).

16.3 Fissioner

16.3.1 Inledning

Fissionsreglerna i 37 kap. IL har fått samma generella utformning som fusionsreglerna. Med fission avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra

förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) ska tas över av två eller flera andra företag (de övertagande företagen), och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Reglerna innebär i korthet att det överlåtande företaget inte beskattas i anledning av fissionen. De övertagande företagen träder in i det överlåtande företagens skattemässiga situation.

Det skatterättsliga begreppet fission motsvaras av begreppet delning i ABL. Reglerna finns i 24 kap. ABL och omfattar, till skillnad från den skatterättsliga definitionen, inte bara fullständig delning (fission) utan även partiell delning. Skatterättsliga regler om partiella fissioner finns i 38 a kap. IL och behandlas i avsnitt 17.2.

Förarbeten som behandlar fission är förutom de som redan nämnts i samband med fusion prop. 1998/99:15 s. 229–232 och 289–290, SOU 1998:1 s. 234–237.

16.3.2 Beskattningsregler vid fission

De skatterättsliga reglerna i 37 kap. IL om fullständig fission är uppbyggda på samma sätt som reglerna vid fusioner och följer därför de principer som redogjorts för i avsnittet om fusioner. Vissa särskilda regler gäller emellertid vid fission. Enligt 37 kap. 28 § gäller att periodiseringsfonder, ersättningsfonder, skattemässiga underskott och kvarstående fällanförluster (48 kap. 26 § IL) ska fördelas mellan de övertagande företagen i förhållande till det skattemässiga nettovärde som förs över till varje företag. Med nettovärde avses skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

Det kan nämnas att Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked från den 9 oktober 2002 (inte överklagat) med hänvisning till RÅ 1999 not. 285 funnit att ett svenskt moderbolag vars utländska dotterbolag fissionerats varken ska anses ha avyttrat aktier i dessa bolag eller erhållit utdelning från dem. Vidare uttalade SRN att moderbolagets anskaffningsvärde på aktierna ska bestämmas genom att omkostnadsbeloppet på aktierna i dotterbolagen före uppdelningen fördelas mellan aktierna i dessa bolag och de nybildade bolagen i förhållande till aktiernas marknadsvärde omedelbart efter uppdelningen.

17 Verksamhetsavyttringar, partiella fissioner samt skalbolag

17.1 Verksamhetsavyttringar

17.1.1 Inledning

Vid avyttring av samtliga tillgångar i sin *näringsverksamhet* eller i en *verksamhetsgren* mot en ersättning som utgörs av andelar i det köpande företaget kan under vissa förutsättningar säljaren medges undantag från omedelbar beskattning. Det köpande företaget träder därvid i princip in i det säljande företags skattemässiga situation. Det säljande företaget anses ha anskaffat de mottagna andelarna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen. Reglerna är med andra ord kontinuitetsregler och utlöser således ingen omedelbar beskattning.

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är frivilliga. De tillämpas bara om både det säljande och det köpande företaget begär det.

Reglerna om verksamhetsavyttringar finns i 38 kap. IL. Förarbeten till bestämmelserna finns till väsentliga delar i prop. 1998/1999:15, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 439–443, SOU 1997:2 del II s. 350–354 samt i prop. 2006/2007:2, SOU2005:19

17.1.2 Definitioner

Verksamhets- avyttring

Med *verksamhetsavyttring* avses, enligt 38 kap. 2 § IL, en ombildning som uppfyller villkoren i 6–8 §§ (se avsnitt 17.1.3) samt följande förutsättningar:

1. Ett företags samtliga tillgångar i dess näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag.

2. Marknadsmässig ersättning ska lämnas i form av andelar i det köpande företaget. Har det säljande företaget skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlättna tillgångarna, får ersättningen lämnas också genom att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Verksamhetsgren

Med *verksamhetsgren* avses en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 § IL). Av Högsta förvaltningsdomstolens dom RÅ 2006 ref. 57 framgår att ordalydelsen i 38 kap. 2 § 1 IL om att avyttringen ska avse ”samtliga tillgångar” i en verksamhetsgren inte har tillmätts någon självständig betydelse. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar i domen till den allmänna definitionen av begreppet verksamhetsgren i 2 kap. 25 § IL, se även förhandsbesked 2006-06-21 (Skatteverkets rättsfallssammanställning 21/06).

Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren. Om enbart andelar överläts aktualiseras i stället reglerna för andelsbyten (jfr prop. 1998/99:15 s. 287). Om den överlättna verksamheten eller verksamhetsgrenen däremot innehåller andelar tillsammans med annan egendom kan reglerna om verksamhetsavyttringar i princip tillämpas. Begreppet verksamhetsgren finns också i reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL. När det gäller underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL kan dock – till skillnad från vad som gäller vid verksamhetsöverlåtelse – enbart andelar utgöra en verksamhetsgren, eftersom det i 23 kap. 7 § anges att innehav av andelar i ett företag, vid tillämpning av det kapitlet, anses som en näringsverksamhet eller verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. En närmare redogörelse för nämnda begrepp och den praxis som utvecklats enligt reglerna om underprisöverlåtelse finns i avsnitt 15.

Företag som omfattas av reglerna

De företag som omfattas av reglerna om verksamhetsavyttringar är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, utländskt bolag (2 kap. 5 a § IL) samt annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person (6 kap. 8 § IL) som hör hemma i ett EU-land och som omfattas av det s.k. fusionsdirektivet (EU:s fusionsdirektiv 2009/133/EG), se bilaga 37.1 till IL. Vidare ska den utländska juridiska personen vara skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2 till IL. Privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas inte av reglerna (38 kap. 3 § IL).

Ett företag anses vid tillämpningen av 38 kap. IL höra hemma i en viss stat som är medlem i EU, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, ska det anses höra hemma i denna andra medlemsstat (38 kap. 4 § IL).

17.1.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Som villkor för undantag från omedelbar beskattning vid verksamhetsavyttringar gäller följande (38 kap. 6–8 §§ IL).

Ersättningens storlek

Ersättningen får inte understiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna. Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är därför inte tillämpliga i förlustfallen.

Om det är så att marknadsmässig ersättning lämnats men det likväl totalt sett uppkommer en förlust, tillämpas allmänna regler. Allmänna regler innebär att varje tillgång måste anses avyttrad för visst pris. Detta kan innebära vinst beträffande vissa tillgångar och förlust beträffande andra.

I prop. 1998/99:15 s. 290 anges, med ändring av vad som sagts i den lagrådsremiss som föregick propositionen, att om ersättningen understiger marknadsvärdet av de överlåtna tillgångarna, föreligger en sammansatt transaktion. Det vill säga till den del ersättningen motsvarar de överlåtna tillgångarna, totalt sett, är det en verksamhetsavyttring och i övrigt en underprisöverlåtelse som ska prövas mot reglerna om underprisöverlåtelser (se även a.a. s. 286, se dock häremot a.a. s. 248). Det är dock tveksamt om uttalandet har täckning i lagtexten i 38 kap. 2 § IL.

I ett förhandsbesked 2000-05-11 (ej överklagat) skulle ett moderbolag överföra viss verksamhet till ett helägt dotterbolag mot erhållande av nya aktier i dotterbolaget (apportemission). Värdet på de nya aktierna i dotterbolaget skulle isolerat understiga värdet på den verksamhet som skulle överföras. Skatterättsnämnden fann att överlåtelsen inte omfattades av reglerna om verksamhetsavyttring (se Skatteverkets rättsfallssammanställning 19/2000). Skatterättsnämnden motiverade detta med att 8 § FUL (nuvarande 38 kap. 2 § IL) kräver att vederlaget vid en verksamhetsavyttring ska vara marknadsmässigt. För att reglerna ska bli tillämpliga krävs det enligt SRN därför att så många aktier nyemitteras att värdet av en aktie i förvärvande företag ska vara detsamma såväl före som efter överlåtelsen.

Skattskyldighet i Sverige	<p>Som villkor för undantag från omedelbar beskattning gäller vidare, att det säljande företaget omedelbart före avyttringen ska ha varit skattskyldigt i Sverige för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Om säljande företag är ett utländskt företag ska den avyttrade verksamheten helt eller delvis ha ingått i fast driftställe här.</p> <p>Inkomsten får inte heller ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (38 kap. 6 § IL). Om ett svenskt företag har verksamhet i en stat med vilket Sverige har ett exemptavtal kan bestämmelserna om verksamhetsavyttringar således inte tillämpas.</p> <p>Det köpande företaget ska omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal (38 kap. 7 § IL).</p>
Begäran	<p>Bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning ska tillämpas bara om <i>både</i> det säljande <i>och</i> det köpande företaget begär det (38 kap. 5 § IL).</p>
	<p>17.1.4 Beskattning vid verksamhetsavyttring</p>
Grundregel	<p>Det säljande företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen (38 kap. 9 § IL).</p>
Värdering	<p>Som nämnts inledningsvis ska det köpande företaget i princip överta det säljande företags skattemässiga situation. Detta uppnås genom bestämmelser, som reglerar till vilka värden det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna samt vilka skattemässiga värden det köpande företaget ska anses ha på de tillgångar som förvärvats genom verksamhetsavyttringen.</p>
Andra tillgångar än kapitaltillgångar	<p>För andra tillgångar än kapitaltillgångar, t.ex. lager och inventarier, ska det säljande företaget anses ha avyttrat tillgångarna för deras skattemässiga värden (38 kap. 10 § IL), och det köpande företaget anses ha anskaffat dem för samma värden (38 kap. 14 § IL). Detta innebär att ersättningen inte ska tas upp som intäkt hos det säljande företaget. Värdeminskningsskatt som medgetts skattemässigt och inte i bokföringen ska emellertid återföras hos det säljande företaget, när en lagerfastighet överläts (jfr 38 kap. 12 § och 26 kap. 12 § IL).</p>
Lager	<p>Om det köpande företaget i sin redovisning tar upp lager eller liknande tillgångar till ett högre värde än värdet hos det</p>

säljande företaget, ska det köpande företaget ta upp skillnaden som intäkt (prop. 1998/99:15 s. 234).

Inventarier

Det kan förekomma att överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar, på vilka reglerna om värdeminskningssavdrag i 18 kap. IL är tillämpliga, endast utgjort en del av det säljande företags hela bestånd av sådan egendom. I sådana fall ska emellertid ”en skälig del av hela det skattemässiga värdet” för dessa tas upp som intäkt hos säljaren (38 kap. 10 § andra stycket IL). Enligt uttalande i förarbetena till lagstiftningen kan i sådana fall interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. Som en annan möjlighet anges att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången (prop. 1998/99:15 s. 290).

Om inventarier, eller andra tillgångar på vilka reglerna om avdrag för värdeminskning i 18 kap. IL är tillämpliga, tas upp till högre värde i det köpande företags räkenskaper än det skattemässiga värdet hos säljaren, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning endast om skillnaden tas upp som intäkt. Intäkten ska tas upp det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren (38 kap. 18 § IL).

Av RÅ 2009 ref. 28 framgår att en goodwillpost som uppstår hos det köpande företaget vid en verksamhetsavyttring inte ska behandlas som ett inventarium vid beskattningen. Det kan påpekas att en sådan goodwillpost enligt god redovisningssed ska skrivas av. De avskrivningar som bokförs är dock inte avdragsgilla på grund av de ovan beskrivna bestämmelserna om skattemässig kontinuitet.

Kapitaltillgångar

För kapitaltillgångar, dvs. sådana tillgångar där vinstberäkning vid en avyttring ska göras enligt reglerna för kapitalvinst (25 kap. 3 § IL), tillämpas en annan teknik. För sådana tillgångar gäller att det säljande företaget inte ska ta upp någon kapitalvinst respektive inte får göra något avdrag för kapitalförlust vid verksamhetsavyttringen (38 kap. 11 § IL). Det köpande företaget träder in i det säljande företags skattemässiga situation (38 kap. 14 § andra stycket IL).

Kontinuiteten i skattehänseende upprätthålls vidare genom en bestämmelse som reglerar vad som gäller när en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller en näringsbostadsrätt ingår i verksamhetsavyttringen. Det köpande företaget anses i ett sådant fall

ha gjort de värdeminskingsavdrag och liknande avdrag som gjorts av det säljande företaget. Dessa avdrag ska därför inte återföras till beskattning hos det säljande företaget i samband med verksamhetsavyttringen (38 kap. 12 § IL). Detsamma gäller för sådana avdragsgilla utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som annars skulle återföras till beskattning vid avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

Fonder

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det säljande företaget ska övertas av det köpande företaget om båda företagen begär det. Det köpande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till (38 kap. 15 § IL).

Om verksamhetsavyttringen inte omfattar samtliga tillgångar hos det säljande företaget får högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det säljande företaget vid tidpunkten för verksamhetsavyttringen. Med skattemässigt värde avses värde enligt 2 kap. 31–33 §§ IL.

Framtida utgifter

Reserveringar för framtida utgifter får övertas till den del de är hänförliga till det som avyttras om företagen begär det (38 kap. 16 § IL). Detta gäller endast till den del reserveringarna hänför sig till vad som överlåtits. Det blir då det köpande företaget och inte det säljande företaget som ska återföra avdragen för framtida utgifter.

Kapitalförluster och underskott i det säljande företaget

Det köpande företaget får inte överta rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. IL eller avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 § IL och delägarrätter enligt 48 kap. 26 § första stycket IL (38 kap. 17 § IL).

Underskott i det köpande företaget

För att reglerna i 23 kap. 27–28 §§ IL om underskott vid underprisöverlåtelser inte ska kunna kringgås har vissa begränsningar införts när det gäller rätten till avdrag för underskott i det köpande företaget. Det köpande företaget ska först efter det sjätte beskattningsåret efter det att verksamhetsavyttringen genomfördes dra av underskott som kvarstår från beskattningsåret före det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes. Denna begränsning gäller även för ett företag som det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes (38 kap. 17 a § IL). Begränsningen gäller inte om koncernbidrag kan lämnas mellan det

säljande och köpande företaget för det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes (38 kap. 17 b § första stycket IL).

Även om koncernbidragsrätt föreligger mellan det säljande och köpande företaget ska, om koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller mellan företagen, spärren fortsatt gälla under den period som skulle ha gällt om verksamhetsavyttringen inte hade skett (38 kap. 17 b § andra stycket 1), jfr prop. 2006/07:2 s. 113–114. Fortsatt spärr gäller även då koncernbidragsspärren gäller om ett företag, till vilket det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller, indirekt får koncernbidrag via det köpande företaget från det säljande företaget (38 kap. 17 b § andra stycket 2), jfr prop. 2006/07:2 s. 114.

17.1.5 Fiktiv avräkning m.m.

Tillgångar knutna till fast driftställe i annat EU-land

Det finns en särskild regel (38 kap. 19 § IL) för det fall tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i EU genom en ombildning som, utan att skattskyldighetsvillkoret i 7 § är uppfyllt, uppfyller villkoren i 2 §. Bestämmelserna om fiktiv avräkning i 37 kap. 30 § tillämpas till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal med Sverige. Om det inte finns skatteavtal tillämpas fiktiv avräkning på tillgångar och skulder knutna till vad som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § IL hade tillämpats i den staten. Bestämmelserna om fiktiv avräkning kommenteras i avsnitt 16.2.9.

Tillgångar knutna till annat EES-land

Reglerna om fiktiv avräkning omfattar inte tillgångar och skulder knutna till fast driftställe i en stat som omfattas av EES-avtalet men inte är medlem i EU. Uttagsbeskattning i ett sådant fall skulle dock kunna anses strida mot etableringsfriheten i EES-avtalet och därmed EUF-fördraget (jfr RR 2010-11-02 mål nr 927-10, RÅ 2008 ref. 30 samt avsnitt 16.2.9).

Vissa utländska associationer inom EU

Särskilda regler om fiktiv avräkning har införts i 38 kap. 20 § för det fall säljaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat inom EU och som inte uppfyller kraven för att vara en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § (prop. 2006/07:2 s. 100–103). Som villkor gäller att ombildningen hade varit en verksamhetsavyttring om säljaren hade varit en utländsk juridisk person, att associationen bedriver verksamhet

i någon av de associationsformerna som anges i bilaga 37.1 samt att säljaren är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2.

17.1.6 Anskaffningsutgift för mottagna andelar

De andelar det säljande företaget får i ersättning ska anses anskaffade för nettovärdet av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulderna och förpliktelserna som gäller vid beskattningen (38 kap. 13 § IL).

Beräkning nettovärde

Skatteverket anser att vid beräkning av nettovärdet/anskaffningsvärdet för mottagna andelar ska periodiseringsfond och ersättningsfond, samt latent skatt som belöper på dessa, inte ses som skuld eller förpliktelse som ska minska nettovärdet. Vissa förarbetsuttalanden i prop. 1998/1999:15 s. 291 kan tyda på att latent skatt på dessa avsättningar skulle kunna ses som en förpliktelse. Skatteverkets uppfattning är dock att de uttalandena endast tar sikte på att latent skatt bör beaktas vid en övergripande bedömning av ersättningens marknadsmässighet enligt 38 kap. 2 § 2 IL.

Anskaffningsvärde när förvärvare inte är skattskyldig i Sverige

Om verksamhetsavyttring sker till en förvärvare som inte är skattskyldig i Sverige kan reglerna i 38 kap. IL om skattemässig kontinuitet och om anskaffningsutgift för mottagna andelar inte tillämpas. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen ska beskattning av transaktionen då följa allmänna regler för byten. Det innebär att andelarna anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten, se RÅ 2002 ref. 101.

17.1.7 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.

Om den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen innehåller andelar föreligger, såvitt gäller andelarna, ett andelsbyte. Om undantag från omedelbar beskattning yrkas och medges enligt reglerna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar gäller inte reglerna om andelsbyten i 49 kap. IL (49 kap. 5 § IL).

17.2 Partiella fissioner

17.2.1 Inledning

Vid överlåtelse av tillgångar i en eller flera verksamhetsgrenar mot en marknadsmässig ersättning, som kan utgöras av andelar i det övertagande företaget eller pengar, kan under vissa förutsättningar överlåtande företag medges undantag från omedelbar beskattning. Det övertagande företaget övertar i princip det

överlåtande företags skattemässiga situation. Till skillnad mot vad som gäller vid en verksamhetsavyttring ska ersättningen lämnas till ägaren/ägarna i det överlåtande företaget. Ersättningen ska anses utgöra utdelning från det överlåtande företaget. I den mån ersättningen avser andelar i det övertagande företaget ska ersättningen inte beskattas. Andelarna i det övertagande företaget ska hos ägarna till det överlåtande företaget tas upp till ett värde som svarar mot den förändring av marknadsvärdet i det överlåtande företaget som den partiella fissionen medför.

Bestämmelsen har i stora delar utformats med utgångspunkt i reglerna om verksamhetsavyttring. De har flera likheter med de associationsrättsliga reglerna om partiell delning som finns i 24 kap. ABL.

Reglerna om partiella fissioner finns i 38 a kap. IL och tillämpas från och med 2008 års taxering på ombildningar som skett efter ikraftträdandet den 1 januari 2007. Förarbeten finns i prop. 2006/2007:2, SOU 2005:19.

17.2.2 Definitioner

Partiell fission

Med partiell fission avses enligt 38 a kap. IL 2 § en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företag (det överlåtande företaget) ska överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett annat företag (det övertagande företaget).
2. Det överlåtande företaget ska behålla minst en verksamhetsgren.
3. Ersättningen ska vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Om det överlåtande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också på det sättet att det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna.
4. Ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget ska lämnas i form av andelar i det övertagande företaget eller i form av pengar.

Företag som kan omfattas

De företag som kan delta i en partiell fission är samma företag som gäller vid verksamhetsavyttringar (38 a kap. 4–5 §§ IL), se avsnitt 17.1.2

Verksamhetsgren En partiell fission innebär att ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar och att det överlåtande företaget måste behålla minst en verksamhetsgren. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. En verksamhetsgren kan inte utgöras av enbart aktier i ett dotterföretag, se RÅ 2008 not. 22. Se vidare redogörelsen om verksamhetsgren i avsnitt 17.1.2

Marknadsmässig ersättning m.m. På samma sätt som gäller vid verksamhetsavyttringar ska ersättningen vara marknadsmässig, se avsnitt 17.1.2 Det innebär att bestämmelserna bara omfattar överlåtelsen till den del den är onerös (prop. 2006/07:2 s. 63 och 115).

Ersättningen ska lämnas till ägarna till det överlåtande företaget och kan ges i form av andelar i det övertagande företaget och/eller pengar. Någon motsvarighet till den begränsning som finns i fusionsdirektivet avseende den kontanta ersättningens del av det nominella värdet finns inte. Det innebär att det är möjligt att betala hela ersättningen kontant.

Flera övertagande företag Av 38 a kap. 3 § IL framgår att om det kan finnas flera övertagande företag vid en partiell fission och att vad som sägs om det övertagande företaget syftar på vart och ett av dem.

Tvingande tillämpning Skattereglerna vid partiell fission är tvingande om förutsättningarna enligt ovan är uppfyllda.

17.2.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

I 38 a kap. 6 § IL anges att villkoren i 7–9 §§ måste vara uppfyllda för att bestämmelserna i 10–20 §§ om undantag från omedelbar beskattning m.m. av överlåtande och övertagande företag ska vara tillämpliga. Det bör noteras att dessa villkor inte behöver vara uppfyllda för att de särskilda bestämmelserna om beskattning av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid partiell fission ska vara tillämpliga (38 a kap. 23 § IL).

Ersättningens storlek Enligt 38 a kap. 9 § IL får ersättningen inte understiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna. Med ersättning avses såväl ersättning för de överlåtna tillgångarna i form av övertagande av förpliktelser som ersättning till andelsägarna i det överlåtande företaget. Grunden för bestämmelsen är att realiserade förluster i en verksamhet inte ska kunna flyttas mellan företag.

Skattskyldighet Undantaget från omedelbar beskattning m.m. är enbart tillämpliga till den del den överlåtna näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen är föremål för beskattning såväl omedelbart före som efter den partiella fissionen (38 a kap. 7–8 §§ IL). Inkomsten får inte heller helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av skatteavtal.

17.2.4 Beskattning av överlåtande och övertagande företag

Tillgångar och förpliktelser som överläts/övertas Reglerna (38 a kap. 10–20 §§ IL) för överlåtande och övertagande företag vid en partiell fission överensstämmer i princip med de som gäller för köpande och säljande företag vid verksamhetsavyttring (38 kap. 10–20 §§ IL). För en närmare redogörelse av reglerna hänvisas därför till avsnitt 17.1.4 om beskattning vid verksamhetsavyttring. Här behandlas reglerna endast översiktligt.

Innebörden av reglerna är att det överlåtande företaget inte ska ta upp någon intäkt och att det övertagande företaget ska överta de skattemässiga värdena från det överlåtande företaget (kontinuitet).

Kapitalförlust och underskott i det överlåtande företaget På samma sätt som gäller för det köpande företaget vid en verksamhetsavyttring får det övertagande företaget inte ta över kvarstående kapitalförluster enligt 25 kap. 12 § och 48 kap. 26 § IL eller underskott enligt 40 kap. IL (38 a kap. 17 § IL).

Underskott i det övertagande företaget Även underskott hos det övertagande företaget begränsas på samma sätt som gäller för det köpande företaget vid en verksamhetsavyttring (38 a kap. 18–19 §§ IL), se vidare avsnitt 17.1.4.

Fiktiv avräkning m.m. I 38 a kap. 21–22 §§ IL finns regler om fiktiv avräkning m.m. som gäller då tillgångar förs över från ett företag som hör hemma i Sverige till ett annat EU-land eller då överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person. Reglerna överensstämmer med de som gäller vid verksamhetsavyttring, se avsnitt 17.1.5.

17.2.5 Beskattning av delägare i det överlåtande företaget

I 38 a kap. 23 § IL hänvisas till de särskilda reglerna om beskattning för andelsägarna i det överlåtande företaget.

Ingen beskattning av mottagen andel Ersättning som delägare i det överlåtande företaget erhåller ses som utdelning från det överlåtande företaget (24 kap. 3 a § och 42 kap. 16 b § IL). Ersättning i form av andelar i det överlåtande företaget ska om de utgör kapitaltillgångar, i likhet

med vad som gäller vid utdelning enligt lex ASEA-reglerna, inte tas upp, se vidare avsnitt 19. Till skillnad mot lex ASEA-utdelning kan andelarna i det överlåtande företaget däremot vara onoterade. Ersättning i pengar ska tas upp och behandlas som vanlig utdelning från det överlåtande företaget. Om andelarna i det överlåtande företaget är lagertillgångar hos andelsägaren ska utdelningen i form andelar inte tas upp till högre belopp än vad utdelningen medför i nedskrivning av andelsägarens andelar i det överlåtande företaget.

**Anskaffnings-
värde på
mottagen andel**

Anskaffningsvärdet på mottagna andelar ska beräknas på samma sätt som gäller vid en lex ASEA-utdelning. Det innebär att anskaffningsvärdet på mottagna andelar anses motsvara så stor del av anskaffningsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa andelar som uppkommit till följd av den partiella fissionen. Detta gäller även till den del värdeförändringen avser kontant ersättning. Anskaffningsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget ska minskas med så stort belopp som hänförs till de mottagna andelarna (17 kap. 7 a § och 48 kap. 18 a § IL).

På samma sätt som gäller vid framskjuten beskattning gäller att det finns turordningsregler för andelar i det övertagande företaget (48 kap. 18 b § IL) och att andelarna vid beräkning enligt genomsnittsmetoden (48 kap. 18c § IL) inte anses vara av samma slag och sort om de inte är marknadsnoterade eller kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ IL, se SKV 301, avsnitt 30.

**Särskilda regler
om kvalificerat
innehav m.m.**

Särskilda regler finns då andelarna i det överlåtande och övertagande företaget är kvalificerade enligt 57 kap. IL m.m. se avsnitt 10.

17.3 Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar)

17.3.1 Inledning

Bestämmelserna om skalbolag när fysisk person är säljare finns i 49 a kap. IL samt i 11 kap. 11 a § SBL. Bestämmelser om skalbolag när juridisk person är säljare finns i 25 a kap. IL. Angående det senare regelsystemet se avsnitt 17.4.

Bakgrund

1998 begärde dåvarande RSV att regeringen skulle vidta lagstiftningsåtgärder mot den allt mer ökande handeln med skalbolag. Priset för obeskattade vinstmedel i ett aktiebolag kunde ligga kring 85–90 % av den obeskattade vinsten. Priset bestämdes utifrån antagandet att skalbolaget inte skulle betala

bolagsskatten efter ägarövergången. Köparen och säljaren skulle dela på den ”vinsten”. Syftet med en skalbolags-transaktion var således att eliminera det första ledet i dubbelbeskattningen. I flertalet fall utsattes skalbolaget för ren plundring. Bolaget tömdes på likvida medel. S.k. målvakt var vanligt förekommande som företrädare för bolaget. I andra fall eliminerades obeskattad vinst mot outnyttjat avdragsutrymme hos köparbolaget.

Syftet m.m.

Genom den införda lagstiftningen vill man säkerställa att även det första ledet i dubbelbeskattningen kommer till stånd.

Huvudregeln är att säljaren, som ska vara en fysisk person, beskattas för vinsten vid försäljningen av skalbolaget som passiv näringsverksamhet.

För att undvika detta kan skalbolaget, senast 30 dagar efter avyttringen av andelarna, lämna in en skalbolagsdeklaration. Det resultat som ska redovisas i skalbolagsdeklarationen ska grunda sig på ett särskilt bokslut upprättat per avyttringsdagen. Dessutom ska, om Skatteverket begär det, säkerhet i form av bankgaranti lämnas för bolagets inkomstskatt för avyttringsåret på överskottet fram till avyttringstidpunkten, samt för bolagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår. Om dessa förutsättningar är uppfyllda blir säljaren beskattad enligt de vanliga kapitalvinstreglerna. Vid avyttringar före den 1 januari 2009 gällde att det var obligatoriskt att lämna säkerhet om säljaren var en fysisk person (se 2009 års upplaga av handledningen).

I vissa lägen, när det inte uppkommer något skatteundrandragande, kan den s.k. ventilen åberopas. Den innebär att beskattning sker enligt de vanliga kapitalvinstreglerna fastän skalbolagsdeklaration, särskilt bokslut och eventuell säkerhet inte lämnats.

17.3.2 Tillämpningsområde

Vem omfattas?

Bestämmelserna tillämpas om en *fysisk person* (även dödsbon omfattas enligt 4 kap. 1 och 2 §§ IL av bestämmelserna) avyttrar en andel eller en delägarrätt i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag och det uppkommer en kapitalvinst i inkomstslaget kapital (49 a kap. 2 § IL). För att bestämmelserna ska tillämpas krävs att andelarna i företaget som avyttrats är att betrakta som andelar i ett skalbolag (se avsnitt 17.3.3). Bestämmelserna tillämpas däremot inte om någon andel i det företag som den avyttrade andelen hänför sig till är marknadsnoterad.

Utländsk juridisk person	En andel i en utländsk juridisk person omfattas bara av bestämmelserna om den juridiska personen är skattskyldig vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägarna. Detsamma gäller om den utländska juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag (49 a kap. 4 § IL).
Lagerandelar omfattas inte	En förutsättning som ska vara uppfylld är att en kapitalvinst ska ha uppkommit i inkomstslaget kapital. Därför omfattas inte vinster på lagerandelar eftersom sådana vinster beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.
Konkurs/likvidation	Skalbolagsreglerna tillämpas inte heller när andelen anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket IL eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2 IL.
Handelsbolag	<p>Enligt 50 kap. 2 § IL anses en handelsbolagsandel avyttrad om handelsbolaget upplöses eller andelen löses in. I det förra fallet har risken för skalbolagstransaktioner bedömts vara liten och därför undantagits från tillämpningsområdet. Däremot omfattar skalbolagsreglerna inlösen. Enligt samma paragraf behandlas överlåtelse genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt som en avyttring, om den justerade anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ. Inte heller i de fallen har det ansetts motiverat att skalbolagsreglerna ska tillämpas, varför även dessa har undantagits.</p> <p>I 51 kap. IL finns bestämmelser om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag. Utgångspunkten för dessa regler är att den del av inkomsten från ett handelsbolag som utgör inkomst av aktiv näringsverksamhet för en delägare som är fysisk person ska beskattas likvärdigt med andra inkomster av näringsverksamhet, även om delägaren avyttrat sin andel under räkenskapsåret. Det regelverket har företräde framför skalbolagsreglerna, varför undantag har gjorts även för dessa transaktioner.</p>

17.3.3 Definition skalbolag

Med *skalbolag* avses det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen (49 a kap. 6 § IL). Vad som avses med jämförelsebeloppet framgår av avsnitt 17.3.6.

Anledningen till att man beaktar företagets likvida tillgångar är att de företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de i allt väsentligt innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar. Regeln mot skalbolagstransaktioner har därför inriktats mot avyttringar där summan av de likvida tillgångarna hos det avyttrade företaget vid tidpunkten för avyttringen är väsentliga i förhållande till värdet på företaget. Regeln utformning har medfört att även vanliga rörelsedrivande företag kan komma att omfattas t.ex. i de fall företaget innehåller mycket likvida tillgångar i förhållande till hela substansen.

17.3.4 Likvida tillgångar

Med likvida tillgångar avses i detta sammanhang kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

1. tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen,
2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och
3. det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

Värdepapper

När det gäller frågan om vad som avses med värdepapper torde det i praktiken främst vara fråga om marknadsnoterade värdepapper. För att förhindra kringgåenden har dock en sådan begränsning inte införts. En fordran behöver inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor och tjänster bör t.ex. normalt undantas. Det finns knappast anledning att medräkna fordringar som hänför sig till en normal försäljning av varor och tjänster. Är det däremot så att fordringen hänför sig till en försäljning som framstår som ett led i avvecklingen av verksamheten ska den beaktas. Det kan också, beroende på omständigheterna, vara nödvändigt att beakta en fordran på återbetalning av skatt. Fordran kan t.ex. ha sin grund i en omotiverat stor inbetalning på skattekontot. Så kallade koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, beaktas genom att hänsyn ska tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag. En fordran på grund av att det avyttrade företaget har lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer omfattas, oavsett om någon revers har

Lager i värdepappersrörelse

ställt ut eller inte, av uttrycket ”liknande tillgångar” (prop. 2001/02:165 s.51).

Av 49 a kap. 7 § andra stycket IL framgår att värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden inte ska räknas som likvida tillgångar. Motsvarande gäller i stort även för lager i en utländsk motsvarighet till sådan rörelse som avses ovan.

Enligt definitionen i 2 § ovannämnda lag sägs att med värdepappersrörelse avses verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla sådana tjänster som anges i 3 §. Av 3 § framgår att värdepappersrörelse får drivas endast efter tillstånd från Finansinspektionen. Det innebär att det är en sådan värdepappersrörelse som bedrivs av exempelvis en fondkommissionär som avses. Denna regel trädde i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Enligt Skatteverkets uppfattning omfattas inte sådant lager av värdepapper som innehas av ett företag som bedriver handel med värdepapper för egen räkning av den nya bestämmelsen. Sådant lager är att betrakta som likvida tillgångar såväl före (RÅ 2003 ref. 68) som efter ovannämnda ändring.

Företag i intresse-gemenskap

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i företag i intresse-gemenskap (49 a kap. 7 § andra stycket IL). Om likvida medel som avses ovan innehas av företag i intresse-gemenskap, ska dessa räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av de likvida tillgångarna till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget (se avsnitt 17.3.5).

Exempel

Ett företag som avyttras har likvida tillgångar på 1 000 000 kr. Dessutom äger man ett intresseföretag till 50 %. Intresseföretaget har likvida tillgångar på totalt 500 000 kr. De likvida tillgångarna i det avyttrade företaget anses därför uppgå till 1 250 000 kr (1 000 000 + 500 000 x 50 %).

Nyanskaffade tillgångar som saknar samband med bedriven näringsverksamhet

Anledningen till att tillgångar, som anskaffats tidigast två år före avyttringen och som saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, ska ses som likvida tillgångar om det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen är följande.

Hade inte denna bestämmelse funnits hade man inför en avyttring av skalbolag kunnat köpa exempelvis guldtackor som

lätt kunnat avyttras senare. På så sätt hade man kunnat kringgå regelsystemet eftersom guldtackorna då inte betraktats som likvida tillgångar. Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked, SRN 2007-07-06, ansett att en fastighet som paketerats i ett aktiebolag inför en försäljning till en bostadsrättsförening var att betrakta som en likvid tillgång. Fastigheten skulle, efter försäljningen av aktiebolaget, avyttras till bostadsrättsföreningen. Huruvida ventilen (se avsnitt 17.3.9) var tillämplig i det aktuella fallet framgår inte eftersom den frågan inte ställdes i förhandsbeskedsärendet. Enligt Skatteverkets uppfattning torde ventilen ofta vara tillämplig vid denna typ av paketeringar.

Pantsatta tillgångar

Huruvida de likvida tillgångarna är pantsatta eller inte beaktas inte i detta sammanhang. Det framgår av RÅ 2004 ref. 137, där Högsta Förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden, att pantsatta kapitalförsäkringar ska anses som likvida tillgångar.

Skulder

Någon hänsyn till skuldsidan tas inte vid beräkningen av de likvida medlen. Detta gäller även om vissa specifika likvida tillgångar pantsatts som säkerhet för skulden i fråga. Detta kan vid första påseendet förefalla orimligt. Utmärkande för handel med skalbolag är emellertid ofta att köparen är beredd att betala ett högt pris just för att han inte avser att betala företagets skulder, i praktiken skatteskulder. Dessutom kan ett skalbolag, som ju per definition innehåller likvida medel, reglera skuldsidan före avyttringstidpunkten, för att på så sätt minska sina likvida medel och därigenom undvika att betraktas som ett skalbolag.

17.3.5 Företag i intressegemenskap

Med *företag i intressegemenskap* avses i detta sammanhang ett företag som det avyttrade företaget, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i (49 a kap. 5 § IL).

Ett väsentligt inflytande i ett företag som det avyttrade företaget direkt eller indirekt äger del i kan således följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. Med begreppet ”väsentligt” avses i IL normalt minst 40 %. Något krav på att innehavet ska vara av viss procentuell storlek ställs emellertid inte upp. Däremot krävs att det ska finnas intressegemenskap mellan företagen. Man kan således ha ett väsentligt inflytande även om ägandet understiger ovan angivna procent-sats. Bestämmelsen täcker bl.a. det fallet att ett stort antal samverkande fysiska personer var och en äger ett bolag som i

sin tur äger ett och samma skalbolag även om ägarbolagens respektive ägarandel i skalbolaget är liten.

Man ska således beakta tillgångar som innehas av företag i intressegemenskap vid bedömningen av om det är ett skalbolag som avyttrats. En så stor del av de indirekt ägda likvida tillgångarna som svarar mot ägarföretagets andel i företaget i fråga ska räknas med vid bedömningen om det företag vars aktier avyttrats är ett skalbolag. I fråga om handelsbolag är uttrycket ”andel” något oegentligt. Vid bedömningen av i vilken utsträckning likvida tillgångar som ägs genom handelsbolag ska räknas med är man hänvisad till att göra en helhetsbedömning av innehållet i bolagsavtalet och andra relevanta omständigheter.

17.3.6 Jämförelsebeloppet

Om samtliga andelar har avyttrats utgörs *jämförelsebeloppet* av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna (49 a kap. 9 § IL).

Exempel 1

A avyttrar samtliga andelar i AB X för 1 000 000 kr. I bolaget finns likvida tillgångar med 500 000 kr. Är AB X ett skalbolag?

Jämförelsebeloppet = 1 000 000 x 50 % = 500 000 kr

Likvida tillgångar = 500 000 kr

Eftersom de likvida tillgångarna inte överstiger jämförelsebeloppet är det inte fråga om något skalbolag.

Exempel 2

B avyttrar 75 av totalt 100 andelar i AB Y för 6 000 000 kr.

AB Y äger 80 % av AB Z.

Likvida tillgångar i AB Y uppgår till 3 500 000 kr och i AB Z uppgår de till 1 875 000 kr.

Är AB Y ett skalbolag?

Jämförelsebeloppet blir 6 000 000 kr x 100/75 x 50 % = 4 000 000 kr.

De likvida tillgångarna blir 3 500 000 kr + 1 875 000 kr x 80 % = 5 000 000 kr.

Eftersom de likvida tillgångarna 5 000 000 kr överstiger jämförelsebeloppet 4 000 000 kr är det fråga om ett skalbolag.

**Tilläggs-
köpeskillning**

Får säljaren ytterligare betalning för andelarna i efterhand (tillkommande ersättning) förändras förhållandet mellan ersättningen (och därmed jämförelsebeloppet) och företagets likvida tillgångar. Den förändringen kan innebära att skalbolagsreglerna inte ska tillämpas. I det fallet får den skattskyldige, om skalbolagsreglerna har tillämpats på en andelsavyttring, begära omprövning.

**Nedsättning av
köpeskillning**

Finns det å andra sidan en klausul i köpekontraktet som innebär att köpeskillningen ska sättas ned om vissa förutsättningar inte blir uppfyllda kan försäljningen av företaget, som vid kontraktsdagen inte var att betrakta som ett skalbolag, på grund av den nedsatta köpeskillningen nu bli ett skalbolag.

17.3.7 Återköp

Avser avyttringen en andel som inte hänför sig till ett skalbolag gäller enligt 49 a kap. 10 § IL följande. Om den övervägande delen av andra tillgångar än sådana likvida tillgångar som avses i 49 a kap. 7 § IL och som vid avyttringen innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av andelen, direkt eller indirekt, förvärvas av säljaren eller denne närstående, tillämpas bestämmelserna i 49 a kap. 11 och 12 §§ IL (huvudregeln och ventilen, se nedan). Bestämmelsen omfattar även det fallet att köparen av andelarna för över tillgångarna till ett annat företag och det företaget säljer tillgångarna (eller andelarna i detta andra företag) till säljaren eller någon närstående till säljaren.

Bedömningen ska grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för avyttringen av andelen. Vid denna bedömning ska värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap beaktas bara till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel i företaget.

Vad som ovan sagts ska också tillämpas i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen.

Anledningen till denna regel är att förhindra kringgående av skalbolagsregeln genom återköp. Vad som åsyftas är att ett företag formellt säljs med inkräm och därigenom inte är att betrakta som ett skalbolag, samtidigt som säljaren och köparen

kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, ska föras över till säljaren eller hans närstående direkt eller indirekt. Det behöver inte heller vara fråga om identiskt samma tillgångar som fanns i företaget vid avyttringstidpunkten. Det som typiskt sett utmärker återköpsfallen är att tillgångarna överflyttas till säljaren just därför att han inte haft för avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet.

Vilket beskattningsår?

Om ett återköp görs ska beskattning ske det beskattningsår då andelarna avyttrades. För att möjliggöra en sådan beskattning föreligger en skyldighet för den som har förvärvat tillgångarna att lämna uppgift om egendom köpts tillbaka från det avyttrade företaget (3 kap. 9 a, 19 a och 24 §§ LSK). Vidare är det möjligt att eftertaxera på grundval av en sådan uppgift (4 kap. 17 § TL). I de fall den skattskyldige underlåtit att lämna uppgift gäller de vanliga bestämmelserna om eftertaxering och skattetillägg.

Handelsbolag

Om det är en andel i ett handelsbolag som avyttrats gäller följande. Andelens justerade anskaffningsutgift ska inte ökas med ett belopp motsvarande kapitalvinsten när man beräknar den kapitalvinst som ska beskattas som passiv näringsverksamhet. Den som avyttrar en andel i ett handelsbolag beskattas normalt för kapitalvinsten i inkomstslaget kapital. Vinsten utgörs i princip av skillnaden mellan ersättningen och omkostnadsbeloppet. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras med avseende på tillskott till och uttag från bolaget. Dessutom ska de skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott från bolaget som belöper på delägaren beaktas. Ersättningen för andelen är inte en inkomst för bolaget och ska därför inte påverka anskaffningsutgiften.

17.3.8 Huvudregel

Passiv näringsverksamhet

Kapitalvinst på grund av avyttring av en andel i ett skalbolag ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet (49 a kap. 11 § IL). Motsvarande gäller i fråga om återköpsfall, se avsnitt 17.3.7. Bestämmelsen är en stoppregel och gäller oavsett om överlåtaren varit verksam eller inte.

Egen näringsverksamhet

Kapitalvinst som ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 a § IL). Det innebär att det inte går att kvitta underskott från annan näringsverksamhet mot överskottet i denna passiva näringsverksamhet.

SLF På överskottet ska det utgå egenavgifter i form av SLF. Eftersom kapitalvinsten ska tas upp som *överskott* av passiv näringsverksamhet är det Skatteverkets uppfattning att man inte har rätt att göra schablonavdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 § andra stycket IL. Däremot har man vid det påföljande taxeringsåret rätt att göra avdrag för debiterade egenavgifter som allmänt avdrag i enlighet med bestämmelserna i 62 kap. 5 § IL. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-01, dnr 130 684115-04/111, ”Egenavgifter i samband med skalbolagsbeskattning”.

17.3.9 Ventilen

Av 49 a kap. 12 § IL framgår att om säljaren av andelen begär det och det kommer fram att det finns särskilda skäl ska bestämmelserna enligt huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL inte tillämpas. Vid prövningen ska beaktas

1. vad som föranlett avyttringen av andelen eller återköpet, och
2. hur ersättningen för andelen bestämts.

Minoritetsposter Leder avyttringen inte till att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan person ska bestämmelsen i 49 a kap. 11 § IL tillämpas bara om det föreligger särskilda omständigheter.

Av stycket ovan framgår att huvudregeln normalt inte ska tillämpas när minoritetsposter avyttras. En sådan särskild omständighet som gör att huvudregeln likväl bör kunna tillämpas kan vara om det bestämmande inflytandet över ett företag ändras till följd av flera minoritetsdelägares andelsavyttringar.

Interna aktieöverlåtelser

Högsta Förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 68 fastställt att en intern aktieöverlåtelse normalt sett ska omfattas av ventilen i 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Högsta Förvaltningsdomstolen konstaterar att det förvärvande bolaget visserligen får ett inflytande över det avyttrade skalbolaget, men att det inte innebär att den fysiske personens inflytande över skalbolaget minskar. Eftersom hans inflytande över skalbolaget inte minskar kan något inflytande inte anses ”gå över” från honom till det förvärvande bolaget. Därför ska en intern aktieöverlåtelse beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter. Enligt Skatteverkets uppfattning kan en sådan särskild omständighet vara att man gör den interna aktieöverlåtelserna som ett av flera led i en skalbolagsplundring.

Hur ersättningen bestämms

Att tillämpa ventilen torde vara uteslutet i sådana situationer där det skulle leda till obehöriga skatteförmåner. Om en köpare är beredd att betala allt för mycket för obeskattade vinstmedel i företaget är det en indikation på att försäljningen av andelarna skulle kunna leda till obehöriga skatteförmåner. Om säljaren får så bra betalt att ersättningen närmar sig 75 % av den obeskattade vinsten kan han knappast vara i god tro när det gäller köparens avsikter. Visserligen kan det finnas fall där även en seriös köpare kan vara beredd att betala mer än 75 % för de obeskattade vinstmedlen. Att tillämpa ett annat riktvärde än 75 % har emellertid inte ansetts vara aktuellt. Har man fått mer betalt än 75 % av de obeskattade vinstmedlen bör ventilen normalt sett inte kunna tillämpas. Även beskattade vinstmedel där den slutliga skatten inte reglerats bör betraktas som obeskattade vinstmedel i detta sammanhang. För övrigt beskattat kapital, inklusive aktiekapital, accepteras en köpskilling motsvarande 100 % i detta sammanhang.

När det gäller frågan vad som avses med obeskattade vinstmedel bör beaktas exempelvis ett övervärde på marknadsnoterade aktier i förhållande till det bokförda värdet. Det kan också finnas fall där skulder av annat slag än skatteskulder inte har reglerats eller en skuldreglering av olika skäl inte varit möjlig. Det kan då finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa huvudregeln.

Vad som föranlett avyttringen

Även om ersättningen för andelarna inte överstiger 75 % av de obeskattade vinstmedlen ska man dessutom beakta vad som föranlett avyttringen. Exempel på fall som skulle kunna vara godtagbara skäl för att avyttra andelarna utan att huvudregeln ska tillämpas är generationsskifte, utlösen av delägare, förestående likvidation (se nedan), konjunkturnedgång och omstrukturering. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå regelverket. Exemplifieringen kan inte göras fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa skalbolagsreglerna.

Likvidationsförfarande m.m.

Det finns företag som bistår ägare, som av olika skäl vill dra sig tillbaka, med att likvidera bolaget. Förfarandet kan beskrivas på följande sätt. Företaget köper bolaget av ägaren. Bolaget är då rent tekniskt ett skalbolag, eftersom ett krav från köparen är att verksamheten ska vara avslutad, alternativt avyttrad. Det ska med andra ord endast finnas kontanter i bolaget. När ersättningen bestäms beaktar köparen bl.a. de

latenta skatteskulderna och kostnaderna för likvidationen. Köparen betalar skatten och genomför likvidationen av bolaget. Affärsidén innebär att likvidationsförfarandet kan genomföras på ett enkelt sätt. Ett sådant likvidationsförfarande bör undantas från skalbolagsreglernas tillämpningsområde.

Även i andra fall kan det finnas skäl att beakta att inkomstskatten betalats vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa skalbolagsreglerna. Med hänsyn till syftet med skalbolagsreglerna, att första ledet i dubbelbeskattningen inte ska kringgås, får det anses som ett tungt vägande skäl att företagets inkomstskatt de facto har betalats när man prövar om ventilen ska anses vara tillämplig.

17.3.10 Skalbolagsdeklaration

Huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL ska enligt 49 a kap. 13 § IL inte heller tillämpas om

1. det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § SBL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 a § SBL.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Vad som sägs i första och andra styckena ovan gäller även företag i intressegemenskap (49 a kap. 13 § tredje stycket IL).

Säkerhet enligt 49 a kap. 13 § första stycket 3. IL bör i normalfallet inte begäras om säljaren av en handelsbolagsandel enligt en överenskommelse med förvärvaren tar upp överskott eller drar av underskott som avser tiden före avyttringen eller tiden före tillträdesdagen samt tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vid samma tidpunkt (prop.

2008/09:40 s. 41). Anledningen är att det får anses obehövt att ställa säkerhet i ett sådant fall.

Om ventilen inte är tillämplig kan säljaren av ett skalbolag således ändå undvika beskattning enligt skalbolagsreglerna om han uppfyller kraven i punkterna 1 till 3 ovan. Säljaren beskattas då för kapitalvinsten i kapital/tjänst enligt vanliga regler.

Särskilt bokslut

För det särskilda bokslutet ska gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. Eftersom bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen innebär det att värdeminskingsavdrag och dylikt bara ska beräknas för den del av året som sträcker sig fram till avyttringstidpunkten. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska dock anses vara återförda vid inkomstberäkningen. Självfallet får inte avdrag göras för nya avsättningar till sådana fonder.

Vad som återförts i det särskilda bokslutet behöver inte nödvändigtvis återföras vid den ordinarie taxeringen av företaget. Uppfyller företaget kraven att ha kvar exempelvis periodiseringsfonderna vid beskattningsårets utgång, behöver de givetvis inte återföras i inkomstdeklarationen. Man har dessutom rätt att göra ny avsättning till periodiseringsfond vid den taxeringen, om man uppfyller kraven för detta.

I fråga om handelsbolag görs avsättningar till periodiseringsfonder på delägarnivå och de ska därför inte tas upp i skalbolagsdeklarationen. Avsättningar till periodiseringsfonder ska i stället återföras i säljarens ordinarie inkomstdeklaration (30 kap. 10 § 2. IL).

Flera avyttringar

Förekommer flera avyttringar under samma år av ett och samma skalbolag ska en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje tillfälle. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder ska anses vara återförda vid alla deklaratortillfällen. Däremot ska vid de senare avyttringarna den kompletterande säkerhet som kan vara behövt endast avse en eventuell inkomstökning (se avsnitt 17.3.11).

Företag i intresse- gemenskap

Enligt 49 a kap. 13 § IL ska såväl det avyttrade företaget som företaget i intressegemenskap ta upp resultatet av verksamheten fram till avyttringen i en skalbolagsdeklaration. Det innebär att alla företagen i intressegemenskapen ska upprätta en skalbolagsdeklaration med sina respektive resultat.

**Skalbolags-
deklaration
inom 30 dagar**

Enligt 10 kap. 8 a § SBL är det emellertid endast det *avyttrade företaget* som ska lämna en skalbolagsdeklaration. Det innebär att skalbolagsdeklaration för företag i intressegemenskap ska biläggas skalbolagsdeklarationen för det avyttrade företaget.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas inom 30 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, i fråga om handelsbolag, avyttringen eller tillträdet. Kommer skalbolagsdeklarationen in senare ska den enligt Skatteverkets uppfattning avvisas. Den skattskyldige är då hänvisad till att återropa ventilen för att undvika beskattning enligt huvudregeln. Att skalbolagsdeklarationen ska avvisas om den kommer in för sent framgår också av Kammarrätten i Stockholms dom KRNS 2003-05-21, mål nr 2200-03.

En skalbolagsdeklaration ska lämnas till Skatteverket enligt fastställt formulär och ska enligt 10 kap. 8 c § SBL innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § LSK. Vilka uppgifter som ska lämnas framgår av skalbolagsdeklarationen. Skatteverket tillhandahåller inte skalbolagsdeklarationer, till skillnad mot exempelvis inkomstdeklarationer, i pappersformat. I stället finns de att hämta på Skatteverkets webbplats skatteverket.se under ”blanketter”, ”skalbolagsdeklarationer”. Det finns en blankett för aktiebolag och ekonomisk förening (blankett 2010) och en för handelsbolag (blankett 2011). Den som inte har tillgång till Internet kan beställa blanketten från Skatteverket. Det är samma blankett som ska användas oavsett om säljaren är en fysisk eller juridisk person.

17.3.11 Säkerhet

**Skatteverket
beslutar**

Skatteverket får på grundval av skalbolagsdeklarationen begära att säkerhet ställs. Det ligger i sakens natur att det beslutet måste fattas skyndsamt.

För avyttringar som fysisk person gjort t.o.m. den 31 december 2008 var det obligatoriskt att fastställa säkerhetens storlek. På avyttringar efter nämnda tidpunkt gäller samma regelsystem som när en juridisk person avyttrar skalbolag. Det innebär att det inte längre är obligatoriskt att fastställa säkerhetens storlek. Om Skatteverket väljer att inte göra det inträder i stället ett subsidiärt betalningsansvar för säljaren avseende skalbolagets skatt (se avsnitt 17.3.12).

Skatteverkets beslut om säkerhetens storlek är inte att betrakta som ett taxeringsbeslut. Årets skattepliktiga inkomst bestäms vid den ordinarie taxeringen.

Har skalbolagsdeklarationer lämnats för såväl det avyttrade företaget som för företag i intressegemenskap får beslut om säkerhetens storlek fattas för respektive företag. Även om det avyttrade företaget äger exempelvis 50 % av företaget i intressegemenskap ska säkerhetens storlek för företaget i intressegemenskap beräknas på hela resultatet. Någon proportionering av resultatet på grund av ägarandel ska således inte ske.

Tidpunkt för säkerhet

Bestämmelser saknas om när säkerheten senast ska vara Skatteverket tillhanda. Det bör, enligt Skatteverkets uppfattning, innebära att en säkerhet kan lämnas in när som helst under det aktuella taxeringsårets omprövningstid. Däremot ska säkerheten inte lämnas in före det att Skatteverket eventuellt begär att säkerhet ska ställas.

Säkerhetens storlek

Storleken av en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 IL ska i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 26,3 % av det överskott som har redovisats i en skalbolagsdeklaration. Det innebär att om företaget exempelvis redovisar ett underskott i skalbolagsdeklarationen kommer säkerheten bara att motsvara obetald inkomstskatt från föregående beskattningsår. Om skalbolagsdeklarationen till någon del avser tid före den 1 januari 2009 ska vid beräkningen av säkerhetens storlek procenttalet 28 användas i stället för 26,3. I fråga om handelsbolag ska säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag ska storleken av säkerheten dock beslutas till 40 % av överskottet (11 kap. 11 a § andra stycket SBL).

För avyttringsåret beaktas inte inbetald preliminär skatt (F-skatt/SA-skatt) eller extra inbetalning av skatt (tidigare benämnd fyllnadsinbetalning) när säkerheten beräknas. Anledningen till detta är att sådana betalningar kan krävas åter av företaget i vissa situationer.

När det gäller obetald inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår beaktas inbetald preliminär skatt för det beskattningsåret till den del den är betald vid tidpunkten för beslutet om fastställande av säkerhetens storlek. Däremot beaktas normalt inte ett överskott på skattekontot som t.ex. beror på en extra inbetalning eftersom det beloppet kan begäras åter av företaget.

Exempel 1

Ett aktiebolag som tillämpar kalenderår som räkenskapsår avyttras den 20 juni 2010. Den obetalda skatten vid avyttringstidpunkten beräknas utifrån ett årsbokslut som omfattar perioden 1 januari–31 december 2009, och det särskilda bokslutet som omfattar perioden 1 januari–20 juni 2010.

Det särskilda bokslutet redovisas i en skalbolagsdeklaration och resultatet för 2009 redovisas på en kopia av självdeklarationen eller liknande underlag, som bifogas skalbolagsdeklarationen.

När säkerheten bestäms avräknas inbetald preliminär skatt för perioden februari 2009 till januari 2010. Däremot beaktas inte inbetald preliminär skatt som är hänförlig till avyttringsåret. Inte heller beaktas ett eventuellt överskott som t.ex. beror på att en extra inbetalning gjorts (tidigare benämnt fyllnadsinbetalning) eftersom detta överskott normalt kan begäras åter av företaget.

Exempel 2

Ett aktiebolag har räkenskapsår 1/7–30/6. Bolaget, som är ett skalbolag, avyttras den 30 september 2010 och Skatteverket fattade beslut om säkerhetens storlek den 20 november 2010. Den debiterade preliminärskatten för 2010 uppgår till 1 200 000 kr (100 000 kr/mån). Resultatet för tiden 2009-07-01–2010-06-30 är 10 000 000 kr och resultatet för tiden 2010-07-01–2010-09-30 är 500 000 kr.

Säkerhetens storlek blir 131 500 kr ($500\,000 \times 26,3\%$) för avyttringsåret och 1 630 000 kr ($10\,000\,000 \times 26,3\% - 10 \times 100\,000$) för beskattningsåret före avyttringsåret, totalt 1 761 500 kr. Den debiterade preliminärskatten som förfaller till betalning i december 2010 och januari 2011 ska inte beaktas.

Kompletterande säkerhet

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in kan kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration (11 kap. 11 a § tredje stycket SBL).

Exempel

I januari avyttrar A sina andelar i bolaget AB A. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 100

(återförda fonder 50 och vinst 50). Någon obetald inkomstskatt från föregående år finns inte. Säkerheten beslutas till 26,3 (100 x 26,3 %). I juli avyttrar B sina andelar i samma bolag. Överskottet är nu 300 (återförda fonder 50 och vinst 250). Kompletterande säkerhet ska erläggas med 52,6 (300 x 26,3 % - 26,3) om Skatteverket begär säkerhet även för denna avyttring. I november säljer C sina andelar i AB A. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 290 (återförda fonder 50 och vinst 240). Någon ytterligare säkerhet begärs inte, eftersom underlaget understiger det som redan redovisats.

Bankgaranti Säkerheten ska vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 kap. 11 a § SBL. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska ianspråkstagandet av säkerheterna fördelas efter skäligen grund (11 kap. 12 § första stycket SBL).

Ersättning Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ska tillämpas.

17.3.12 Subsidiärt betalningsansvar

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 a § SBL, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilken säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts (subsidiärt betalningsansvar), 12 kap. 8 c § SBL.

Handelsbolag Om den avyttrade andelen avser ett handelsbolag är den som avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt. Även här är ansvaret för den som avyttrat andelen begränsat till högst det belopp för vilken säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Säkerhet först Säkerhet/säkerheter ska tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav på subsidiärt betalningsansvar ställs.

Flera betalningsansvariga Om det finns flera subsidiärt betalningsansvariga är det upp till Skatteverket att avgöra vem man ska rikta ansvaret mot. Ansvaret kan riktas mot en eller flera om det finns flera

subsidiärt ansvariga. Allt i syfte att säkerställa betalning av skatteanspråken.

Bara om skalbolagsdeklaration lämnats

Det subsidiära betalningsansvaret kan bara uppkomma om en skalbolagsdeklaration lämnats och Skatteverket inte fattat beslut om säkerhetens storlek samtidigt som ventilen inte är tillämplig. Har någon skalbolagsdeklaration inte lämnats och ventilen skulle vara tillämplig har säljaren inget subsidiärt betalningsansvar för det sålda bolagets skatt. Motsvarande gäller om en skalbolagsdeklaration inte lämnats och ventilen inte är tillämplig, men då kan i stället säljarens kapitalvinst komma att beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet.

17.4 Skalbolag (när juridisk person avyttrar andelar)

17.4.1 Inledning

Bakgrund

I och med att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffades har det ansetts nödvändigt med regler som motverkar handel med skalbolag inom bolagssektorn – en skalbolagsregel. Tidigare var det ointressant för juridiska personer att sälja skalbolag eftersom kapitalvinsten beskattats medan inkomst i form av utdelning gjordes skattefri. Men i och med att kapitalvinster på näringsbetingade andelar gjorts skattefria kan även en juridisk person komma att sälja ett skalbolag till en bolagsplundrare. Därmed skulle det första ledet i dubbelbeskattningen undvikas. Det säljande företaget beskattas inte och det sålda företaget betalar inte den skatt som belöper på det obeskattade kapitalet i bolaget utan plundras på dess innehåll.

Med skalbolag avses vanligtvis ett bolag där själva näringsverksamheten (inkråmet) överlåtits separat, varför endast likvida tillgångar återstår i bolaget (skalet). En inkråmsöverlåtelse är emellertid inte nödvändig. Ett skalbolag kan också vara ett bolag, som t.ex. på grund av ägarens arbetsinsatser innehåller i huvudsak likvida tillgångar.

Jfr regler för fysiska personer

Sedan den 4 april 2002 finns regler mot handel med skalbolag när det är fysiska personer som är säljare (se avsnitt 17.3). De reglerna har tjänat som förebild för reglerna för juridiska personer (se prop. 2001/02:165). I stort motsvarar reglerna för juridiska personer de regler som gäller för fysiska personer. Vissa skillnader finns dock. Bl.a. är inte skalbolagsreglerna tillämpliga när en juridisk person avyttrar ett handelsbolag om

avyttringen skett före den 1 januari 2010. Avyttring av andel i handelsbolag från och med nämnda datum kan omfattas av skalbolagsreglerna. När en juridisk person avyttrar ett skalbolag ska hela köpeskillingen tas upp som kapitalvinst. Det behöver inte ens uppkomma en kapitalvinst för att skalbolagsbeskattning ska kunna ske, om avyttringen skett efter den 31 december 2009. När en fysisk person avyttrar ett skalbolag måste det uppkomma en kapitalvinst för att skalbolagsreglerna ska kunna tillämpas. Kapitalvinst ska då i stället tas upp som passiv näringsverksamhet. En juridisk person har, till skillnad från en fysisk person, rätt att kvitta underskott i näringsverksamheten respektive ”fällanavdrag” mot kapitalvinsten.

Handelsbolag som avyttras före den 1 januari 2010

Reglerna om skalbolagsbeskattning gäller inte när ett företag avyttrar en andel i ett handelsbolag om avyttringen skett före den 1 januari 2010. Det framgår av 25 a kap. 3 § IL och övergångsbestämmelserna p. 1 till SFS 2009:1413. En förutsättning är nämligen att företaget ska ha avyttrat näringsbetingade andelar eller näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter. Näringsbetingad andel definieras i 24 kap. 13 § IL och näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt definieras i 25 a kap. 4 § IL. I den uppräkningslista som redovisas i dessa paragrafer finns inte andel i handelsbolag med t.o.m. den 31 december 2009. Därmed gäller inte reglerna om skalbolag ett företags avyttring av andelar i handelsbolag fram till denna tidpunkt. Detta till skillnad mot om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag.

Anledningen till att ett företags avyttring av andel i handelsbolag inte omfattas av skalbolagsregeln fram till nämnda tidpunkt är att den kapitalvinst som uppkommer inte är skattefri. Skulle skalbolagsregeln gälla hade det inneburit en dubbelbeskattning i företagssektorn.

Reglerna om skalbolagsbeskattning gäller inte heller om ett handelsbolag avyttrar en delägarrätt före den 1 januari 2010. Detta framgår av 25 a kap. 3 § IL, där det anges vad det *avyttrande* företaget ska vara för slags företag. Handelsbolag ingick inte i denna uppräkningslista. Om ett handelsbolag avyttrar en delägarrätt efter den 31 december 2009 kan skalbolagsreglerna bli tillämpliga till den del ersättningen belöper sig på andelar i handelsbolaget som innehas av delägare som avses i 25 a kap. 3 § IL, t.ex. ett svenskt aktiebolag eller ett bolag hemmahörande inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag.

Anledningen till att ett handelsbolags avyttring av delägar rätt inte omfattas av skalbolagsreglerna är att inte heller en sådan kapitalvinst var skattefri. Även här hade det uppkommit en dubbelbeskattning i företagssektorn om skalbolagsregeln varit tillämplig.

Handelsbolag som avyttras efter den 31 december 2009

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska, från och med den 1 januari 2010, behandlas som en delägar rätt i vissa sammanhang (25 a kap. 4 a § IL). Eftersom man från nämnda datum skattefritt kan avyttra även andelar i handelsbolag har skalbolagsreglerna blivit tillämpliga även på avyttring av sådana andelar.

17.4.2 Definition skalbolag

Ett företag är, enligt 25 a kap. 9 § andra stycket IL, ett skalbolag om summan av marknadsvärdet av det avyttrade företagets likvida tillgångar, dvs. kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar överstiger ett jämförelsebelopp vid tidpunkten för avyttringen.

Genom den valda definitionen kan även företag som bedriver en omfattande näringsverksamhet komma att definieras som skalbolag, fastän denna typ av företag tidigare normalt inte betraktats som skalbolag. Se även avsnitt 17.3.3.

17.4.3 Likvida tillgångar

Likvida tillgångar

Med likvida tillgångar avses enligt 25 a kap. 14–16 §§ IL kontanter, värdepapper och liknande tillgångar med vissa undantag. Det typiska skalbolaget utmärks av att det till stor del innehåller likvida tillgångar. Det är marknadsvärdet vid avyttringstidpunkten på dessa tillgångar som ska beaktas och inte det bokförda värdet, vilket framgår av 25 a kap. 9 § andra stycket IL. Andelar i företag i intressegemenskap och aktiebaserade delägar rätt i sådana företag ska inte räknas som likvida tillgångar. I stället beaktas inkråmet i intresseföretaget på visst sätt, vilket framgår nedan under avsnitt 17.4.4. Det är inte entydigt vad som avses med ”liknande tillgångar”. Normalt torde det inte vara en svår bedömning. Avsikten är att lättrealiserade tillgångar ska träffas. Se även avsnitt 17.3.4.

Andelar i handelsbolag

Andelar i handelsbolag omfattas inte heller av uttrycket ”värdepapper eller liknande tillgångar”. Däremot kommer sådana likvida tillgångar som innehas av ett handelsbolag att beaktas genom att även likvida tillgångar som innehas av ett företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget ska tas med i beräkningen av summan av likvida tillgångar. Angående

företag i intressegemenskap, se nedan under avsnitt 17.4.4. Om avyttringen av skalbolaget skett efter den 31 december 2009 ska andelen i handelsbolaget behandlas som en näringsbetingad andel.

Fordringar

Olika slags fordringar som kan ingå i det avyttrade företagets tillgångsmassa bör som en huvudregel ingå vid beräkningen. Beträffande enkla fordringar och enkla skuldebrev är det inte möjligt att utan vidare undanta dem från att ingå i beräkningen. En fordran behöver emellertid inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor eller tjänster bör normalt undantas. Är det däremot så att fordringen hänför sig till en försäljning som framstår som ett led i avvecklingen av verksamheten ska den beaktas. Det kan också, beroende på omständigheterna, vara nödvändigt att beakta en fordran på återbetalning av skatt. Fordringen kan t.ex. ha sin grund i en omotiverat stor inbetalning på skattekontot.

Koncerninterna fordringar

S.k. koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, kommer att beaktas genom att hänsyn ska tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag (prop. 2002/03:96 s. 117). Enligt Skatteverkets uppfattning ska däremot exempelvis en fordran på moderbolaget som uppkommit på grund av ett koncernbidrag till dotterbolaget räknas med när moderbolaget säljer dotterbolaget. En motsvarande fordran som ett dotterbolag däremot har på ett dotterdotterbolag ska inte medräknas om det är dotterbolaget med dotterdotterbolag som säljs eftersom den fordran som dotterbolaget har på dotterdotterbolaget kommer att beaktas genom att de likvida tillgångarna i dotterdotterbolaget ska beaktas. I annat fall hade sådana tillgångar kunnat bli medräknade två gånger. Utgångspunkten när det gäller koncerninterna fordringar bör, enligt Skatteverkets uppfattning, vara att en sådan fordran inte ska beaktas om tillgångar därigenom skulle kunna bli medräknade två gånger när man beräknar de likvida tillgångarnas storlek i den avyttrade ”underkoncernen”.

Vidare ska en fordran på grund av att det avyttrade företaget lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer inräknas, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte.

Undantag

Som likvida tillgångar räknas inte, som ovan nämnts, andelar och aktiebaserade delägarätter i intresseföretag. Värdepapper som är lager i värdepappersrörelse som avses i lagen (2007:528)

om värdepappersmarknaden (kommissionshandel med fondpapper m.m.) räknas inte heller som likvida tillgångar. Däremot ska värdepapper som betraktas som lager i en verksamhet som består av annan handel med värdepapper medräknas, som t.ex. att ett aktiebolag anses bedriva handel med värdepapper för egen räkning på grund av att bolaget uppfyllt kriterierna för detta (RÅ 2003 ref. 68).

Värdepapper som innehas av en utländsk juridisk person och som är lager i en utländsk motsvarighet till en värdepappersrörelse som avses i lagen om värdepappersmarknaden ska inte räknas som likvida medel under förutsättning att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som är medlem i EES, eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Tillgångar utan naturligt samband med verksamheten m.m.

För att motverka försök till kringgåenden av skalbolagsregeln ska till summan av kontanta medel m.m. även läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen av delägarrätterna och tillgångarna dessutom saknar affärsmässigt samband med verksamheten som den bedrevs intill två år före avyttringen samt att det kan antas att anskaffningen skett i syfte att de aktuella tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av delägarrätterna.

Som exempel på tillgångar som skulle kunna omfattas av regeln kan nämnas lagerbevis avseende metallager som är främmande för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget. Man kan även tänka sig att tillgångar av olika slag som redan har sålts på termin – öppet eller dolt – kan omfattas.

Även andra tillgångar kan i detta sammanhang komma att betraktas som likvida tillgångar. Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked, SRN 2007-07-06, ansett att en fastighet som paketerats i ett aktiebolag inför en försäljning till en bostadsrättsförening var att betrakta som likvida tillgångar. Fastigheten skulle, efter försäljningen av aktiebolaget, avyttras till bostadsrättsföreningen. Huruvida ventilen (se avsnitt 17.4.11) var tillämplig i det aktuella fallet framgår inte eftersom den frågan inte ställdes i förhandsbeskedsärendet. Enligt Skatteverkets uppfattning torde ventilen många gånger vara tillämplig vid denna typ av paketeringar.

Pantsatta tillgångar Den omständigheten att de likvida tillgångarna är pantsatta medför inte någon annan behandling i detta sammanhang. Det framgår av RÅ 2004 ref. 137, där Högsta Förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden att pantsatta kapitalförsäkringar ska anses som likvida tillgångar.

17.4.4 Företag i intressegemenskap

Definition Med företag i intressegemenskap avses enligt 25 a kap. 2 § IL

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning

Det väsentliga inflytandet enligt punkt 1 kan följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. Normalt menas med väsentligt inflytande att man har en ägarandel om minst 40 %. Något krav på att innehavet ska vara av en viss storlek ställs emellertid inte upp. Det väsentliga inflytandet kan uppkomma även på andra grunder. Som exempel kan nämnas att flera företag kan samverka och gemensamt äga ett skalbolag utan att vart och ett av ägarbolagen äger 40 %.

I den andra betydelsen avses två företag som står under i huvudsak gemensam ledning. Även ett moder- och dotterföretag omfattas eftersom dessa måste anses stå under gemensam ledning. Bestämmelsen avser inte endast sådana företag som avses i 25 a kap. 3 § 1–5 IL. Även exempelvis ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES kan vara ett företag i intressegemenskap. Det kan säkert finnas även andra företags typer som kan ingå i en intressegemenskap.

Likvida tillgångar Om likvida tillgångar innehas av ett företag i intressegemenskap ska tillgångarna räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar till den del som motsvarar företagets ägarandel i företaget i intressegemenskap.

Exempel

AB A har ett helägt dotterbolag AB B. AB B äger i sin tur 80 % av AB C. AB B har likvida tillgångar på 2 mnkr och AB C har likvida tillgångar på 1 mnkr. AB A ska sälja AB B med dess dotterbolag. Hur mycket likvida tillgångar finns det i den sålda koncernen?

AB B har själv 2 mnkr. Eftersom AB B äger 80 % av AB C ska 80 % av de likvida tillgångarna i AB C eller 800 000 kr (1 mnkr x 80 %) medräknas. Totalt uppgår de likvida tillgångarna i den sålda koncernen till 2 800 000 kr.

17.4.5 Jämförelsebeloppet

Om de avyttrade delägarrikterna utgör samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrikt, är jämförelsebeloppet halva ersättningen. I annat fall är jämförelsebeloppet hälften av det sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrikt, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarrikterna (25 a kap. 17 § IL).

Exempel

AB A har avyttrat 75 av totalt 100 aktier i AB B för 3 mnkr. Hur stort blir jämförelsebeloppet?

Uppräkning ska ske som om samtliga aktier hade avyttrats. Uppräkning: $100/75 \times 3 \text{ mnkr} = 4 \text{ mnkr}$.

Jämförelsebeloppet är halva ersättningen, dvs. $4 \text{ mnkr} \times 50 \% = 2 \text{ mnkr}$. Om de likvida tillgångarna överstiger jämförelsebeloppet 2 mnkr är det fråga om ett skalbolag.

17.4.6 Återköp

Det är nödvändigt med regler som motverkar kringgåenden av skalbolagsregeln genom ett öppet eller dolt återköp. Typexemplet är att ett företag formellt säljs med inkråmet men där säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, ska föras över till säljaren.

Återköp anses ske när avyttringen av andelarna i det sålda företaget inte har avsett ett skalbolag och den övervägande delen av andra tillgångar än likvida tillgångar och som vid avyttringen innehades av det företag som den avyttrade delägarrikt hänförs till eller som innehades av ett företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av delägarrikt, direkt eller indirekt förvärfvas av

- det säljande företaget,
- ett företag i intressegemenskap med detta, eller

- en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget eller någon närstående till denne (25 a kap. 18 §).

Regeln omfattar även det fallet att exempelvis ett handelsbolag som är i intressegemenskap är förvärvare av egendomen.

Inte identiskt samma tillgångar

Det behöver inte vara identiskt samma tillgångar som återköps. Även om det typiskt sett bör vara fråga om att tillgångar återförs till säljaren just därför att denne inte har haft någon avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet har det med hänsyn till bl.a. kontrollsvårigheter ansetts viktigt att regeln inte är för snäv. Därför tillämpas reglerna också i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av delägarrätten. Återköpet behöver inte heller ske från det avyttrade företaget. Som exempel kan nämnas att även ett fall där det sålda företaget avyttrar inkråmet till ett utomstående företag omfattas av regelsystemet, om detta företag i sin tur avyttrar inkråmet i fråga till någon i den ursprungliga säljarens intressesfär.

Marknadsvärdet

Bedömningen av om den övervägande delen av tillgångarna har återköpts ska göras med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Beskattningskonsekvens

Sker återköp ska beskattning ske genom att avyttringen av andelarna blir föremål för skalbolagsbeskattning. Beskattning ska ske det beskattningsår då andelarna avyttrades, alltså inte återköpsåret. Den som förvärvat sådana tillgångar ska lämna uppgift om detta (3 kap. 9 a § LSK). Dessutom är det möjligt att eftertaxera på grundval av sådan uppgift (4 kap. 17 § 5 TL).

17.4.7 Skalbolagsbeskattning

Om en avyttrad delägarrätt hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägarrätten avyttrats enligt 25 a kap. 9 § första stycket IL. Hela köpeskillingen ska således tas upp till beskattning vilket innebär att avdrag varken medges för omkostnadsbelopp eller för utgifter för avyttringen. Om avyttringen skett före den 1 januari 2010 gäller skalbolagsreglerna endast om det uppkommit en kapitalvinst vid avyttringen. Är så fallet ska även här hela köpeskillingen tas upp till beskattning utan några avdrag. Anledningen till denna hårda beskattning är att regeln ska fungera som en stopplagstiftning. Även om en försäljning av ett

dotterbolag sker med förlust och dotterbolaget tekniskt sett är ett skalbolag kan skalbolagsbeskattning komma att ske om avyttringen skett efter den 31 december 2009. I återköpsfall finns däremot inget krav på att det ska ha uppkommit en kapitalvinst vid avyttringen av andelarna oavsett när avyttringen har skett.

Som regeln är formulerad kan en kapitalvinst vid en underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar komma att träffas av skalbolagsregeln även om skalbolaget bedriver en betydande verksamhet med stora anläggningstillgångar men har relativt sett små likvida tillgångar. Anledningen till detta är att man jämför köpeskillingen med de likvida tillgångarna. Om exempelvis det sålda bolaget har 1,1 mnkr i likvida medel och 10 mnkr i övriga tillgångar och köpeskillingen uppgår till 2 mnkr är fråga om ett skalbolag. Normalt torde dock den s.k. ventilen vara tillämplig i ett sådant här fall (se nedan avsnitt 17.4.11).

En andelsöverlåtelse av näringsbetingade andelar (onoterade) som görs till underpris kan, som ovan nämnts, bli föremål för en skalbolagsbeskattning. Skattekonsekvensen kan emellertid bli mer långtgående än så för det avyttrande företaget. Eftersom bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte är tillämpliga (23 kap. 2 § andra stycket IL) kommer sannolikt även uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL att aktualiseras.

Motsvarande regel som finns för fysiska personer i 14 kap. 13 a § IL och som reglerar att kvittning inte får ske mot underskott av annan näringsverksamhet finns inte för juridiska personer. Det innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att eftersom hela ersättningen ska tas upp som kapitalvinst har det säljande företaget rätt att utnyttja kapitalförluster på andelar m.m. inom den s.k. aktiefällan för kvittning mot kapitalvinsten på skalbolagsförsäljningen. Företaget har också rätt att kvitta denna kapitalvinst mot underskott i den bedrivna näringsverksamheten.

Handelsbolags avyttring av skalbolag

Skalbolagsbeskattning ska också ske när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett skalbolag eller om det sker ett återköp (25 a kap. 9 a § IL). Det gäller dock bara om någon av delägarna i handelsbolaget inte skulle ha tagit upp en kapitalvinst på andelen enligt 25 a kap. 23 § IL om den avyttrade andelen inte hade varit hänförlig till ett skalbolag. Det gäller således bara sådana juridiska personer som kan äga näringsbetingade andelar. Det innebär t.ex. att ett handelsbolag som

enbart ägs av fysiska personer inte omfattas av bestämmelsen eftersom dessa inte kan äga näringsbetingade andelar. Om delägarkretsen utgörs av exempelvis fem fysiska personer och ett aktiebolag är dock bestämmelsen tillämplig.

I detta sammanhang likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Med skalbolagsbeskattning avses att hela ersättningen för andelen ska ta upp som kapitalvinst. Ersättningen ska dock bara tas upp till den del den belöper på andelar som innehas av delägare som skulle ha omfattats av bestämmelserna i 25 a kap. 23 § IL. Bestämmelserna tillämpas inte om handelsbolaget avyttrar skalbolaget senast den 31 december 2009 eftersom ett handelsbolag fram till denna tidpunkt inte kunde avyttra en delägarrätt skattefritt.

Exempel

Ett handelsbolag avyttrar andelar i ett skalbolag för 2 000 tkr. Anskaffningsvärdet på andelarna är 1 000 tkr. Delägarkretsen i handelsbolaget utgörs av fyra fysiska personer och ett aktiebolag. De fördelar resultatet i lika delar mellan sig. Aktiebolaget ska då ta upp en femtedel av ersättningen som skalbolagsbeskattning, 400 tkr, om inga undantag är tillämpliga. Avseende den del av ersättningen som belöper sig på de fysiska personernas andelar, resterande 1 600 tkr, ska det göras en vanlig kapitalvinstberäkning och därpå en fördelning. Det innebär att 800 tkr ($1\,600 - 4/5 \times 1\,000$) totalt ska tas upp av de fysiska personerna, eller 200 tkr per delägare.

17.4.8 Samspelet mellan skalbolagsreglerna för fysiska och juridiska personer

Skalbolagsreglerna för juridiska personer i 25 a kap. IL respektive för fysiska personer i 49 a kap. IL blir aldrig tillämpliga samtidigt vid en transaktion. Däremot kan samma tillgångar räknas med vid två skilda och efter varandra gjorda beräkningar.

Exempel

Den fysiske personen F säljer sitt innehav i AB A, som i sin tur äger AB B, för 4 000. De likvida tillgångarna i AB A uppgår till 1 500 och i AB B uppgår de till 2 000. Efter en tid säljer AB A AB B för 3 000. De likvida tillgångarna i AB B är nu 1 900. Är det fråga om skalbolagstransaktioner?

När F säljer AB A överstiger de likvida tillgångarna i koncernen (3 500) jämförelsebeloppet (50 % x 4 000). Därför är denna transaktion en skalbolagsaffär. När AB A säljer AB B överstiger också de likvida tillgångarna (1 900) jämförelsebeloppet (50 % x 3 000). Även denna transaktion är således en skalbolagsaffär.

Däremot kan ett skalbolag ägas av både en fysisk person och ett aktiebolag. Om båda säljer samtidigt tillämpas regelsystemen parallellt men då behöver bara en skalbolagsdeklaration (se nedan avsnitt 17.4.12) lämnas för dessa försäljningar.

17.4.9 Undantag

Det finns olika situationer där skalbolags- och återköpsreglerna inte ska tillämpas. Dessa är reglerade i 25 a kap. 10 § IL.

Marknadsnoterad andel

Om någon andel eller aktiebaserad delägar rätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad ska skalbolags- och återköpsreglerna inte tillämpas. Detta motiveras med att det även utan de föreslagna skalbolags- och återköpsreglerna inte torde vara möjligt för ett avyttrande företag att uppnå omotiverade skatteförmåner.

Likvidation eller konkurs

Om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs saknas anledning att tillämpa regeln om skalbolagsbeskattning. Detta ska ses mot bakgrund av bestämmelserna i 44 kap. 7 och 8 §§ IL. Enligt 7 § första stycket anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Enligt 8 § första stycket 1 anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Enligt punkt 2 i samma stycke gäller detsamma om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Anledningen till att skalbolagsregeln inte behöver tillämpas i ett sådant fall är att bolaget inte genom likvidationen/konkursen kan ha avyttrats till någon bolagsplundrare. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma inom EES upplöses.

Utländsk juridisk person

Om det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person tillämpas regeln om skalbolagsbeskattning bara om den utländska juridiska personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för avyttringen eller dess inkomst beskattas hos en delägare som är skattskyldig här vid denna tidpunkt, eller om den juridiska

personen, direkt eller genom ett företag i intressegemenskap, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägar rätt i

- ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad,
- en svensk ekonomisk förening,
- en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening, eller
- ett svenskt handelsbolag

17.4.10 Minoritetsavyttringar m.m.

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan, ska skalbolagsbeskattning ske bara om det föreligger särskilda omständigheter (25 a kap. 12 § IL).

Minoritetsägare

För exempelvis minoritetsägare som avyttrar andelar kan det vara svårt att veta om de sålt andelar i ett skalbolag. Det torde även vara svårt för dem att tvinga fram en s.k. skalbolagsdeklaration (se nedan avsnitt 17.4.12). Överläts en minoritetspost av en säljare som inte själv eller tillsammans med andra minoritetsägare har något inflytande i företaget ska skalbolags- och återköpsreglerna bara undantagsvis tillämpas på minoritetsdelägare. Om en minoritetsägare t.ex. avyttrar andelarna samtidigt med andra delägare och någon annan därigenom får ett väsentligt inflytande bör däremot regel-systemet gälla även för en säljare som är minoritetsägare.

Intern aktieöverlåtelse

En avyttring inom en koncern omfattas normalt också av denna regel i och med Högsta Förvaltningsdomstolens dom RÅ 2003 ref. 68. Se vidare avsnitt 17.3.9. Det gäller även om ett företag överläts till ett systerföretag till det överlåtande företaget (RÅ 2006 not. 145).

17.4.11 Undantag från reglerna om skalbolagsbeskattning – den s.k. ventilen

Om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl, ska skalbolagsbeskattning inte ske. Vid prövningen ska beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och hur ersättningen för delägarrätten bestämts.

Varför?

Eftersom reglerna till sin karaktär är mekaniska – bl.a. ökar då graden av förutsebarhet och dessutom underlättas hanteringen för både skattskyldiga och myndigheter – finns en ventil som kan ta hand om vissa speciella situationer där det är omotiverat eller oskäligt att tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning. Bestämmelsen i 25 a kap. 13 § IL utgör en ventil för att undvika skalbolagsbeskattning i fall där det, trots att de materiella förutsättningarna är uppfyllda, framstår som onödigt eller stötande.

En uttrycklig eller uttömmande reglering av de situationer som kan utgöra särskilda skäl har inte ansetts möjlig eller lämplig att göra. Det finns därför en möjlighet att göra en mer förutsättningslös prövning av omständigheterna i det enskilda fallet. Regeln har utformats på samma sätt som motsvarande regel för fysiska personer som avyttrar ett skalbolag (se avsnitt 17.3.9). Exemplifieringen nedan är inte fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning.

**75 % av
obeskattade
vinstmedel**

Skalbolagsreglerna ska inte onödigtvis försvåra omstruktureringar eller riskkapitalverksamhet. Samtidigt är det av vikt att undantagsmöjligheten inte utnyttjas otillbörligt. Om köparen av ett företag erbjuder eller accepterar en ersättning som närmar sig 75 % av den obeskattade vinsten är det svårt att hävda att säljaren är i god tro beträffande köparens avsikter med det förvärvade bolaget oavsett om avyttringen förklaras utgöra ett led i en omstrukturering av verksamheten. Därför kan man generellt inte undanta t.ex. omstruktureringar eller kapitalkrävande verksamhet. Detsamma gäller avyttring av s.k. internbanker och företag som handlar med värdepapper utan att dessa bedriver värdepappersrörelse enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Utlösen av delägare och finansiering av kostnader för forskning och utveckling är dock situationer som bör kunna undantas under förutsättning att priset på andelarna inte är för högt. Riktvärdet här är, när det gäller obeskattat kapital, ovannämnda 75 %.

**Koncernbidrags-
rätt**

Som annat exempel på omständigheter som kan ha föranlett avyttringen eller återköpet är förhållandet mellan säljare och köpare, bl.a. vilka möjligheter som finns för parterna att lämna och ta emot koncernbidrag med skattemässig verkan. Är det möjligt att lämna koncernbidrag med avdragsrätt mellan parterna bör som regel särskilda skäl kunna anses föreligga.

- Skulder** Eftersom hänsyn ska tas till dels vad som föranlett avyttringen, dels hur ersättningen bestämts ger det utrymme för att beakta inte bara i vilken relation ersättningen står till de obeskattade vinstmedlen utan även vilka omständigheter som har varit bestämmande vid prissättningen. Det avyttrade företags skulder kan även vara en fråga av intresse i sammanhanget. Avser skulderna inte skatter utan andra slags oreglerade skulder kan det finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna.
- Lagerbolag** Det finns företag som tillhandahåller nybildade aktiebolag mot ersättning. Tillgångarna i sådana bolag torde bestå av ett banktillgodohavande eller annan fordran. En överlåtelse av aktierna i ett sådant bolag från företaget till en kund berörs emellertid inte av skalbolagsvillkoret. Anledningen är att eftersom andelar i sådana lagerbolag är att betrakta som lagertillgångar, uppkommer ingen kapitalvinst. Med kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst på kapitaltillgångar.
- Även om lagtexten har ändrats och det inte längre krävs någon kapitalvinst när det gäller avyttringar efter den 31 december 2009 anser Skatteverket att sådana avyttringar fortfarande inte bör omfattas av skalbolagsreglerna eftersom det alltså är fråga om lagertillgångar och sådana får anses inte omfattas av regelsystemet.
- Likvidation** Det finns även företag som har som affärsidé att bistå företagare – som av olika skäl vill avsluta verksamheten – med likvidation av aktiebolag genom att förvärva bolaget och därefter genomföra likvidationen. Vid försäljningen är bolaget som ska likvideras ett skalbolag. Dessa typer av skalbolagsförsäljningar bör som regel omfattas av särskilda skäl som medför att försäljningen undantas från tillämpningen av skalbolagsregeln, den s.k. ventilen.
- Beakta faktisk skattebetalning** Det kan även finnas skäl att beakta en faktisk skattebetalning vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa bestämmelserna om skalbolagsbeskattning (prop. 2002/03:96 s. 125).
- Andra skäl** Undantag bör också kunna ske om det finns affärsmässiga skäl, t.ex. konjunkturedgång eller omstruktureringar, för avvecklingen. Även i dessa fall måste emellertid hänsyn tas till vilken ersättning som betalas för skalbolaget. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå regelverket.

17.4.12 Skalbolagsdeklaration

Om inte undantagen från regeln om skalbolagsbeskattning är tillämpliga kan denna beskattning ändå undvikas enligt reglerna om skalbolagsdeklaration i 25 a kap. 11 § IL.

Skalbolagsbeskattning ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § första stycket SBL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs om sådan begärts med stöd av 11 kap. 11 a § SBL.

Särskilt bokslut

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om svenskt handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Vid tillämpning av dessa regler likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES med ett svenskt handelsbolag. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Det är bara i det särskilda bokslutet som dessa fonder ska anses återförda. I det ordinarie bokslutet behöver givetvis fonderna inte återföras om näringsverksamhet alltjämt bedrivs. Dessutom har man då, till skillnad mot vad som gäller vid det särskilda bokslutet, rätt att göra avsättning till ny periodiseringsfond i enlighet med bestämmelserna i 30 kap. IL. Eftersom bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats innebär det t.ex. att värdeminskningsskatt endast får göras för tid fram till avyttringen av delägarrätten. Något krav på kvalitetsgranskning av revisor finns inte eftersom företagsavyttringar många gånger måste genomföras med viss skyndsamhet.

Ovannämnda bestämmelser gäller även för företag i intressegemenskap med företaget som den avyttrade delägarrätten är hänförlig till.

30 dagar

Enligt 10 kap. 8 b § SBL ska en skalbolagsdeklaration lämnas inom 30 dagar efter det att delägarrätten har avyttrats. Någon möjlighet till anstånd med inlämnandet finns inte. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en för sent inlämnad skalbolags-

deklaration avvisas. Samma bedömning har Kammarrätten i Stockholm gjort i en dom, KRNS 2003-05-21, mål nr 2200-03.

Innehåll

En skalbolagsdeklaration ska innehålla de uppgifter som anges i 3 kap. 5 § LSK. Dessutom ska skalbolagsdeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen. Även nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas för den som förvärvat andelen (10 kap. 8 c § SBL).

Skalbolagsdeklarationen finns inte i pappersformat hos Skatteverket. I stället finns den att hämta på Skatteverkets webbplats, skatteverket.se under ”Blanketter”. Samma blankett ska användas, oavsett om säljaren är en fysisk eller juridisk person. Se även avsnitt 17.3.10.

Utländska företag

Även utländska företag kan vara skalbolag och kan då behöva lämna skalbolagsdeklaration m.m. för att det säljande bolaget inte ska drabbas av skalbolagsbeskattning. Eftersom syftet med skalbolagsdeklarationen är att säkerställa den skatt som ska betalas i Sverige torde enbart resultat som ska beskattas här behöva redovisas.

17.4.13 Säkerhet

Om en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § IL har lämnats får Skatteverket begära att säkerhet ställs (11 kap. 11 a § SBL). Vid prövningen ska beaktas tidigare ställd säkerhet. Det gäller säkerheter ställda på grund av såväl fysiska personers som juridiska personers avyttringar av skalbolaget.

Säkerhetens storlek

Storleken av sådan säkerhet ska i ett särskilt beslut bestämmas till det belopp som motsvarar summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 26,3 % av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen.

Om skalbolagsdeklarationen till någon del avser tid före 1 januari 2009 ska dock vid beräkningen av säkerhetens storlek procenttalet 28 användas i stället för 26,3.

Flera skalbolagsdeklarationer

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in, får kompletterande säkerhet begäras för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration. Se även avsnitt 17.3.11.

Exempel

AB A och AB B äger gemensamt AB C. AB C har räkenskapsår 090901–100831. Per 100630 avyttrar AB

A sina andelar i AB C. En skalbolagsdeklaration har lämnats in av AB C. Den obetalda skatten för beskattningsåret före avyttringsåret uppgår till 1 000 000 kr. Överskottet vid avyttringstidpunkten uppgår till 10 000 000 kr. Säkerhetens storlek har beräknats till 3 630 000 kr ($1\,000\,000 + 10\,000\,000 \times 26,3\%$) och säkerhet har lämnats på detta belopp.

Per 100731 avyttrar AB B sina andelar i AB C. Även vid denna tidpunkt lämnas en skalbolagsdeklaration in. Den obetalda skatten för beskattningsåret före avyttringsåret uppgår fortfarande till 1 000 000 kr. Överskottet vid denna avyttringstidpunkt uppgår till 12 000 000 kr. Säkerhetens storlek uppgår nu till 4 156 000 kr ($1\,000\,000 + 12\,000\,000 \times 26,3\%$). Men eftersom säkerhet redan lämnats för ett belopp på 3 630 000 kr behöver nu bara en kompletterande säkerhet lämnas på 526 000 kr ($4\,156\,000 - 3\,630\,000$).

Säkerheten ska vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts enligt vad som beskrivits ovan. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt ska bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket (11 kap. 12 § första stycket SBL).

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. ska tillämpas (11 kap. 12 § andra stycket SBL).

I skalbolags- och återköpsreglerna har det inte ansetts lämpligt att föreskriva ett generellt krav på att skalbolaget ska ställa säkerhet för den skatt som belöper på det resultat som redovisats i en skalbolagsdeklaration. Detta bl.a. med tanke på de stora belopp som säkerheten kan tänkas uppgå till vid stora företagsförsäljningar och de avsevärda kostnader för säkerheten som skulle bli följden, antingen för den skattskyldige, bl.a. i form av likviditetspåfrestningar i anledning av kostnader för säkerheten, eller för det allmänna. Samtidigt är det omöjligt att inte ha någon slags regel som motverkar skatteundandragande av den slutliga skatten för skalbolaget. Regeln har

konstruerats så att Skatteverket har möjlighet att begära att säkerhet ställs i samband med att en skalbolagsdeklaration lämnas. Ställs inte säkerhet trots Skatteverkets begäran ska i stället huvudregeln med skalbolagsbeskattning tillämpas, om inte ventilen är tillämplig.

Skatteverket ska på grundval av skalbolagsdeklarationen jämte eventuell obetald inkomstskatt från föregående beskattningsår besluta om storleken på den säkerhet som krävs om Skatteverket finner skäl att begära säkerhet.

Storleken av en sådan säkerhet ska i ett särskilt beslut bestämmas till det belopp som motsvarar summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 26,3 eller 28 % av det överskott som redovisats i skalbolagsdeklarationen. Det ligger i sakens natur att beslutet om ställande av säkerhet måste fattas skyndsamt. Däremot är det inte reglerat när en säkerhet senast ska vara lämnad till Skatteverket. För att undvika att bli beskattad enligt skalbolagsreglerna bör säkerheten åtminstone vara lämnad före den tidpunkt då säljaren ska taxeras för försäljningen av skalbolaget.

Exempel 1

AB A äger AB B. Räkenskapsår = kalenderår. AB A säljer AB B per 100910. AB B är ett skalbolag. AB B har debiterats preliminär skatt för såväl 2009 som 2010 med 1 200 000 kr/år. AB B har betalt de preliminära skatterna som förfallit till betalning. AB B:s överskott enligt skalbolagsdeklarationen uppgår till 10 000 000 kr för tiden 100101–100910. För taxeringsåret 2010 uppgick överskottet till 15 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till?

För beskattningsåret före avyttringsåret, dvs. taxeringsåret 2010, blir skatten 3 945 000 kr ($15\,000\,000 \times 26,3\%$). Eftersom bolaget för detta år betalt in preliminär skatt med 1 200 000 kr ska denna skatt räknas ifrån. Resterande belopp 2 745 000 kr ($3\,945\,000 - 1\,200\,000$) ska beaktas. För avyttringsåret uppgår den beräknade skatten till 2 630 000 kr ($10\,000\,000 \times 26,3\%$). Någon hänsyn till den betalda preliminära skatten för detta år ska inte tas. Anledningen till detta är att bolaget kan kräva tillbaka denna preliminära betalning. På motsvarande sätt ska inte heller beaktas om bolaget gjort en extra inbetalning (fyllnadsinbetalning) av skatt avseende

taxeringsår 2010. Säkerheten ska således uppgå till 5 375 000 kr (2 745 000 + 2 630 000).

Exempel 2

Samma förutsättningar som i exemplet ovan fast nu är räkenskapsåret 1/7–30/6. Överskottet för tiden 090701–100630 uppgår till 15 000 000 kr och för tiden 100701–100910 uppgår överskottet till 10 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till i detta fall? Skatteverket fattar sitt beslut 101020.

För beskattningsåret före avyttringsåret (taxeringsår 2011) blir skatten 3 945 000 kr (15 000 000 x 26,3 %). Vid tidpunkten när Skatteverket fattar beslut om säkerhetens storlek har bolaget betalt in 9/12 av den preliminära skatten för 2010. Det innebär att den slutliga skatten för beskattningsåret före avyttringsåret kan beräknas till 3 045 000 kr (3 945 000 - 900 000 [9 x 100 000]). För avyttringsåret uppgår den obetalda skatten fortfarande till 2 630 000 kr. Säkerheten ska således uppgå till 5 675 000 kr (3 045 000 + 2 630 000).

17.4.14 Subsidiärt betalningsansvar

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 a § SBL, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilken säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts (subsidiärt betalningsansvar). Om den avyttrade andelen avser ett handelsbolag är den som avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt, 12 kap. 8 c § SBL.

Säkerhet först	Säkerhet/säkerheter ska tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav på subsidiärt betalningsansvar ställs.
Flera betalningsansvariga	Om det finns flera subsidiärt betalningsansvariga är det upp till Skatteverket att avgöra vem man ska rikta ansvaret mot. Ansvaret kan riktas mot en eller flera om det finns flera subsidiärt ansvariga. Allt i syfte att säkerställa betalning av skatteanspråken.
Bara om skalbolagsdeklaration lämnats	Det subsidiära betalningsansvaret kan bara uppkomma om en skalbolagsdeklaration lämnats och Skatteverket inte fattat beslut om säkerhetens storlek samtidigt som ventilen inte är tillämplig. Har någon skalbolagsdeklaration inte lämnats och

ventilen skulle vara tillämplig har det säljande bolaget inget subsidiärt betalningsansvar för det sålda bolagets skatt. Motsvarande gäller om en skalbolagsdeklaration inte lämnats och ventilen inte är tillämplig, men då ska det säljande bolaget beskattas för ersättningen för det sålda bolaget. Har avyttringen skett före den 1 januari 2010 finns det ett krav på att det ska ha uppkommit en kapitalvinst vid avyttringen.

18 Kapitalförlust i intresse- gemenskap

18.1 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

18.1.1 Inledning

I avsnittet behandlas den s.k. förlustregeln i 25 kap. 7–11 §§ IL. Den innebär att avdrag för kapitalförlust vid avyttring av tillgångar inom en intressegemenskap inte medges det säljande företaget omedelbart utan först när tillgångarna antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren.

Genom lagändring som trätt i kraft den 1 juli 2003 gäller numera ett totalt avdragsförbud för kapitalförlust på näringsbetingade andelar och för kapitalförluster på bl.a. fordringar på företag i intressegemenskap samt begränsad avdragsrätt för kapitalförlust på fastigheter i vissa fall.

Genom lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2010 gäller avdragsförbud även för kapitalförluster på företagsägda andelar i svenska handelsbolag och andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer inom EES-området.

18.1.2 Allmänt om kapitalförluster

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.

Säljande företaget

Reglerna 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 18.1.4. Enligt regeringens uppfattning är det naturligt att kapitalförlustens storlek prövas och beslutas som en del av

inkomsttaxeringen för det beskattningsår när avyttringen sker (prop. 2002/03:96 s. 95). Enligt uttalande i propositionen avser regeringen att återkomma med förslag till reglering i frågan. Till dess bör, enligt Skatteverkets uppfattning, en förlust fastställas först när den utnyttjas och inte när den uppkommer.

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.

18.1.3 Förutsättningar för förlustregelns tillämpning

Förlustregeln är tillämplig om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag och de båda företagen är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

Egendom som omfattas Bestämmelserna gäller om det uppkommer en kapitalförlust vid avyttring av en tillgång. Kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet uppkommer vid avyttring av kapitaltillgångar, se 25 kap. 3 § IL. Med kapitaltillgångar i näringsverksamheten avses andra tillgångar än bl.a. lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och inventarier.

Näringsbetingade andelar m.m. SlopanDET av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar i bolagssektorn innebär att det är ett totalt avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter (25 kap. 8 § 1 IL).

Andel i handelsbolag Från och med den 1 januari 2010 är andelar i svenska handelsbolag och andelar ägda av svenska handelsbolag infogade i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En andel i ett svenskt handelsbolag behandlas som en näringsbetingad andel om ägaren är ett företag. Det innebär att en förlust på en sådan andel inte är avdragsgill. Motsvarande gäller för andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer inom EES-området. Se avsnitt 22.17.

Fastighet Kapitalförlust vid avyttring av fastighet får bara dras av mot kapitalvinst på fastigheter. Sådan kapitalförlust får rullas framåt. Avdragsbegränsningen ska dock inte gälla om fastigheten i betydande omfattning har använts för produktions- eller

	kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap (25 kap. 12 § IL).
Fordringar m.m.	Vidare gäller ett avdragsförbud för kapitalförluster på fordringar på företag i intressegemenskap samt på rätt till andel i vinst, rätt att till visst pris förvärva andelar och andra tillgångar och tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången är en andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt när företagen är i intressegemenskap (25 a kap. 19 § IL).
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 18.2.
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. 8 § 3 IL. Om ersättningen understiger marknadsvärdet och detta föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL bör effekten av uttagsbeskattningen beaktas vid bestämmandet av ersättningens storlek, RA 2006 ref. 62.
Fusion och fission	Kapitalförlust vid överlåtelse av tillgång i samband med fusion eller fission får inte dras av om bestämmelserna i 37 kap. IL om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas.

18.1.4 När medges avdraget?

Det säljande företaget medges avdrag för förlusten när en omständighet inträffar som medför att tillgången inte längre existerar eller innehas av ett företag i intressegemenskap med det säljande företaget, 25 kap. 10 § IL. Ett typfall är att det köpande företaget säljer tillgången vidare externt.

Observera att någon avdragsgill kapitalförlust inte föreligger när en fordran på ett företag i en intressegemenskap först avyttras med förlust inom intressegemenskapen och därefter avyttras till någon utanför gemenskapen, se Skatteverkets skrivelse 2004-10-12, dnr 130 597688-04/111.

Avdrag bör 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 bör avdrag medges eftersom tillgången då inte längre existerar. Det saknar betydelse om det köpande företaget medgetts avdrag för

förlusten på grund av branden eller beskattats för eventuell försäkringsersättning.

Ett annat fall är att intressegemenskapen mellan det säljande och det köpande företaget bryts. Det kan t.ex. ske genom att det säljande eller köpande företaget säljs externt. Intressegemenskapen bryts också om något av dessa företag genom fusion går upp i ett företag som inte ingår i intressegemenskapen.

18.1.5 Turordningsregler

Är det andelar i ett företag som avyttrats finns särskilda turordningsregler i 25 kap. 11 § IL. Om köparen sedan tidigare äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (*gamla andelar*) eller senare förvärvar sådana andelar (*nya andelar*), ska senare avyttringar som köparen gör anses ske i följande ordning:

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

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

18.1.6 Omkostnadsbeloppet m.m. hos det köpande företaget

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.

18.1.7 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 (4 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.

18.2 Begreppet koncern och andra begrepp för intressegemenskap

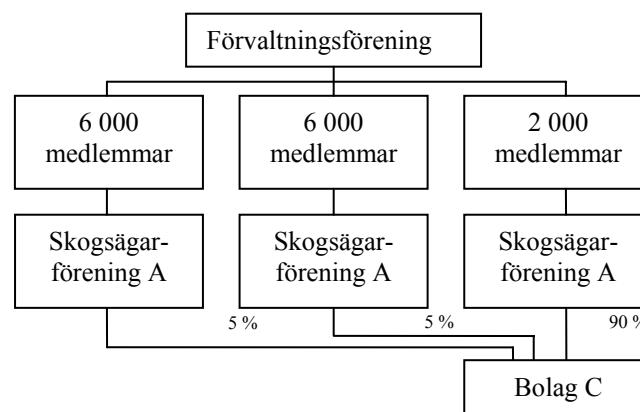
En framträdande princip vid beskattningen är att det ska föreligga neutralitet mellan beskattningen av en verksamhet som bedrivs av en enda juridisk person jämfört med om verksamheten delats upp mellan olika juridiska personer. Bestämmelserna om koncernbidrag är ett exempel på regler som syftar till 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 skatte-reglernas avsedda verkningar. Dessa regler har ofta motiverats av att företag i en intressesfär kan företa rättshandlingar med varandra på ett sätt som inte är möjligt mellan oberoende företag. Exempel på sådana regler är 18 kap. 11 § IL samt 19 kap. 14 a § 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 indexuppräknning, jfr också RÅ 1993 ref. 83. I RÅ 1994 ref. 44 fann Högsta förvaltningsdomstolen att jämkningsregeln var tillämplig vid en s.k. allmännyttig ideell förenings överlåtelse till ett av föreningen till 100 % indirekt ägt fastighetsaktiebolag. Av betydelse i målet var att den ideella föreningen var befriad från skattskyldighet vid fastighetsförsäljningen.

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

Koncern	Enligt 1 kap. 11 § 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
Svensk koncern	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”.
Intresse- gemenskap	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. 7 § IL. I 27 kap. 6 § IL används begreppet intressegemenskap. Enligt förarbetena till denna regel avses härmed att företagen är moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemenskap ledning.
Moder-dotter- förhållande	Med moder- och dotterföretag får normalt förstås företag som enligt något av de associationsrättsliga koncernbegreppen bildar ett moder-dotterförhållande (se ovan).
I huvudsak gemensam ledning	<p>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.</p> <p>Även i fall då det inte finns en ensam person, fysisk eller juridisk, som har det bestämmande inflytandet över företagen kan dessa anses stå under i huvudsak gemensam ledning och intresse gemenskap därmed föreligga. Detta åskådliggörs i RÅ 1983 Aa 225.</p> <p>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 hand-</p>

hades 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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 betydande uttalande om detta begrepp. Lagrådet anförde följande.

”Emellertid torde de nämnda paragraferna i kommunal-skattelagen 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, mål nr 518-1999, och dom från Kammarrätten i Göteborg, den 16 juni 1999, mål nr 8001-1996. Det är svårt att ange några generella principer för hur det faktiska inflytandet ska fastställas. Denna prövning måste rimligtvis ske mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall.

Bestämmande inflytande föreligger inte när innehavet motsvarar endast 50 % av rösterna. Det krävs mer än 50 % av rösterna eller att bestämmande inflytande föreligger på grund av andra orsaker, t.ex. avtal eller dylikt, 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.

I rättsfallet RÅ 1995 ref. 13 samt även i Kammarrätten i Sundsvalls dom den 28 april 2009, mål nr 3275-08 ansågs en kommun och dess helägda aktiebolaget stå under gemensam ledning. Motsvarande bedömning har Kammarrätten i Stockholm gjort i dom den 27 oktober 2009, mål nr 2573-09 vad gäller staten och dess helägda bolag.

I Kammarrätten i Stockholms dom den 14 februari 2007, mål nr 4295-06 ansågs aktiebolag som hade familjemedlemmar i sina styrelser stå under gemensam ledning.

19 Utdelning av andelar i dotterbolag, "lex ASEA"

19.1 Inledning

För att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn infördes 1991 regler enligt vilka en koncerns verksamhet, under vissa förutsättningar, kan delas upp på mindre enheter utan omedelbara inkomstskatteeffekter. Uppdelningen görs genom att ett moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga andelar i ett eller flera dotterbolag. Efter en sådan ombildning ägs dotterbolaget direkt av ägarna till moderbolaget. Reglerna brukar kallas lex ASEA, eftersom de ursprungligen infördes för att underlätta en delning av ASEA. Reglerna om lex ASEA finns i 42 kap. 16 och 16 a §§ IL.

19.2 Innebörden av Lex ASEA

Lex ASEA-reglerna innebär följande. Ett svenskt moderbolag, eller i vissa fall ett utländskt bolag, kan under vissa förutsättningar dela ut andelarna i ett svenskt eller utländskt dotterföretag till sina ägare utan någon omedelbar beskattning av utdelningen. I stället beskattas mottagaren av utdelningen när andelarna säljs. För mottagaren utgörs anskaffningsutgiften för de mottagna andelarna av en viss andel av värdet av dennes omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget.

19.3 Villkor för att kunna ta emot utdelning utan omedelbar beskattning

En utdelning av andelar i ett dotterföretag ska inte tas upp till beskattning om samtliga nedanstående villkor är uppfyllda.

Detta gäller även utdelning till den som inte äger aktier i det utdelande bolaget.

Som utdelning behandlas i inkomstskattehänseende även utbetalningar till aktieägarna i samband med att ett svenskt aktiebolag eller en utländsk juridisk person sätter ned aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp eller sätter ned

reservfond eller överkursfond (42 kap. 17 § IL). Skatterättsnämnden har funnit lex ASEA tillämplig vid sådan nedsättning av aktiekapitalet och utbetalning till aktieägarna i form av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag (SRN 2000-04-17).

Det utdelande aktiebolaget

Nationalitetsvillkoret

Moderbolaget, dvs. det utdelande aktiebolaget, ska vara antingen ett svenskt noterat bolag eller, under vissa förutsättningar, ett utländskt bolag.

Vid tillämpning av bestämmelserna om moderbolag i 42 kap. 16 § IL ska ett utländskt bolag behandlas som ett svenskt aktiebolag under vissa förutsättningar. Detta gäller om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EU-länderna samt Norge, Island och Liechtenstein) eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om ömsesidigt informationsutbyte (42 kap. 16 a § IL, se även prop. 2000/01:22 s. 66 ff.).

I ett förhandsbesked den 19 februari 2003 (RSV:s rättsfallsprotokoll nr 9/03) var frågan om villkoret om informationsutbyte kunde upprätthållas i förhållande till reglerna om fria kapitalrörelser i EU-fördraget. Enligt artikel 56.1 EU ska nämligen alla restriktioner för kapitalrörelser vara förbjudna mellan medlemsstaterna och även mellan medlemsstater och tredjeländ. Enligt artikel 58 EU gäller emellertid att artikel 56 EU inte ska påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning. Skatterättsnämnden ansåg inte att villkoret kunde upprätthållas i den omfrågade situationen som gällde utdelning av andelar från ett schweiziskt bolag. Skatteverket överklagade och Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen som meddelade dom i målet den 18 december 2007 (mål nr C-101/05). Domstolen uttalade därvid bl.a. att lex ASEA-reglerna medförde en restriktion som är förbjuden men att villkoret om informationsutbyte kunde rättfärdigas av behovet av en effektiv skattekontroll. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde därefter bedömningen att om Skatteverket skulle finna att det även i avsaknad av avtal om informationsutbyte går att tillfredsställande kontrollera att alla förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda ska skattefrihet enligt lex ASEA-reglerna ändå kunna medges (RÅ 2008 ref. 44).

Proportionalitetsvillkoret

Utdelningen ska lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget. Den får med andra ord inte riktas till en viss aktieägare eller en viss grupp aktieägare. Bakgrunden till nämnda krav är att man vill förhindra riktade utdelningar, som innebär en värdeöverföring på ägarnivån (prop. 1998/99:15 s. 244).

Noteringsvillkoret

Aktier i moderbolaget ska vara marknadsnoterade enligt 48 kap. 5 § IL. Moderbolaget behöver inte vara upptaget till handel på fondbörs utan även annan kontinuerlig notering kan betraktas som marknadsnotering. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att "För en aktie som inte är föremål för handel på en reglerad marknad måste en bedömning göras av om aktien kan anses marknadsnoterad. Avgörande är därvid att det förekommer regelbundna noteringar om betalkurser och avslut som är allmänt tillgängliga (jfr RÅ 1994 ref. 26 I)" (SRN 2009-07-01, 121-08/D). Dåvarande RSV har redovisat sin syn på innebörden av begreppet marknadsnotering (RSV 1998-11-18, 10145-98/900).

Det utdelade dotterbolaget

Innehavarvillkoret

Det företag vars andelar delas ut ska vara ett dotterbolag till det utdelande aktiebolaget enligt 1 kap. 11 § ABL. Något krav på att dotterbolag ska vara helägt finns inte. Om det utdelande bolaget är utländskt ska, enligt Skatteverkets uppfattning, en hypotetisk prövning göras av om detta skulle ha varit moderbolag enligt 1 kap. 11 § ABL, om det varit ett svenskt företag.

Samtlighetsvillkoret

Samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget måste delas ut. Efter utdelningen får andelar i dotterföretaget inte heller innehas av något annat företag i koncernen. Detta kan antas leda till att moderföretaget, i det fall det inte äger samtliga andelar i dotterbolaget som finns i koncernen, låter samla ihop dessa hos sig genom koncerninterna överlåtelse.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställde genom dom den 3 april 2001 (mål nr 6820-1999) ett överklagat förhandsbesked i vilket Skatterättsnämnden funnit att lex ASEA-reglerna var tillämpliga trots att koncernbolag varit ägare i bolaget men överlätit rätt till utdelning till utomstående före avstäm-

ningsdagen. (Domen har återgetts i dåvarande RSV:s rättsfallsprotokoll nr 10/01.)

Verksamhetsvillkoret

Dotterbolagets näringsverksamhet ska till huvudsaklig del bestå av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget (42 kap. 16 § 6 IL). Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar hänförs dock till rörelsen om de innehas som ett led i denna (2 kap. 24 § IL). Vid bedömningen av huvudsaklighetsvillkoret bör hänsyn främst tas till storleken på intäkterna (prop. 1998/99:15 s. 299). Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning avseende om ett dotterbolags näringsverksamhet, direkt eller indirekt, till huvudsaklig del bestod av rörelse (SRN 2009-07-01, 121-08/D).

”Villkoret i 42 kap. 16 § första stycket 6 IL är uppfyllt om dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av direkt bedriven rörelse. Så är inte fallet beträffande Y eftersom dess verksamhet består av att inneha dotterbolagsaktier samt minoritetsposter.

Alternativt kan villkoret uppfyllas om dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av direkt eller indirekt innehav av andelar i företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget direkt eller indirekt innehar röstmajoriteten.

Y har röstmajoritet i Z medan innehaven i övriga bolag ligger under den nivån. Det betyder att verksamhetsvillkoret är uppfyllt endast om innehavet i Z utgör den huvudsakliga delen av Y:s näringsverksamhet. Med "huvudsaklig" avses ca 75 procent (prop. 1999/2000:2, del 1 s. 504). Vid bedömningen av om kravet på huvudsaklighet är uppfyllt bör hänsyn främst tas till storleken av intäkterna (prop. 1998/99:15 s. 299). I förevarande fall finns, såvitt framgår, inte några intäkter att beakta. Om i stället marknadsvärdena på de olika innehaven tillämpas som bedömningsgrund, motsvarar innehavet i Z endast 47 procent av Y:s näringsverksamhet

och 63 procent i alternativet att Y kommer att äga endast aktierna i Z och Å.

Det anförda innebär att villkoret i 42 kap. 16 § första stycket 6 IL inte är uppfyllt och att den planerade utdelningen följaktligen inte kan undgå beskattning med stöd av lex Asea."

Lager hos mottagaren

Om de utdelade andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren av utdelningen, ska denne beskattas för utdelningen. Anledningen till detta är att värdet på aktierna i det utdelande företaget minskar i motsvarande mån, varigenom mottagaren kan skriva ned värdet på dessa. Genom att mottagaren tar upp värdet på utdelningen som intäkt uppkommer ingen skatteeffekt (prop. 1990/91:167 s. 26 ff.).

Kvalificerade aktier

Om de innehavda aktierna i det utdelande företaget, dvs. moderbolaget, utgör kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL hos en mottagare av utdelade andelar, blir de utdelade andelarna också kvalificerade (57 kap. 4 § andra stycket IL).

Anskaffningsutgift

Som anskaffningsutgift för andelar som erhållits genom lex ASEA-utdelning ska anses så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen medför för dessa aktier (48 kap. 8 § första stycket IL). Skatteverket brukar ge ut information om hur anskaffningskostnaden bör proportioneras när det gäller utdelningar från större bolag. Detta görs i formen av meddelanden.

När det senare ska beräknas ett omkostnadsbelopp för aktierna i moderbolaget, ska den genomsnittliga anskaffningsutgiften för aktierna i detta bolag minskas i motsvarande mån (48 kap. 8 § andra stycket IL).

Om den som förvärvar andelar genom utdelning utan att äga aktier i moderbolaget lämnar ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsutgift. Om någon ersättning inte lämnas är anskaffningsutgiften noll (48 kap. 8 § tredje stycket IL).

Skattekonsekvenser för det utdelande bolaget

Det utdelande bolaget uttagsbeskattas inte om marknadsvärdet på andelarna överstiger omkostnadsbeloppet (22 kap. 10 § första stycket IL). Om marknadsvärdet däremot understiger omkostnadsbeloppet medges avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet. Sedan bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade aktier avskaffats kan reglerna om uttagsbeskattning vid lex ASEA-utdelning synas överflödiga. De har emellertid sin funktion för fall då innehavstiden för de utdelade aktierna understigit ett år (prop. 2002/03:96 s. 147).

Ovanstående regel om att uttagsbeskattning ska underlåtas gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar (22 kap. 10 § andra stycket IL).

20 Samordning mellan omstruktureringsregler

20.1 Inledning

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. inte ska konkurrera med varandra har man i vissa fall reglerat i vilken ordning de ska tillämpas.

20.2 Underprisöverlåtelse

Reglerna om underprisöverlåtelse finns i 23 kap. IL. Kapitlet behandlar överlåtelse av tillgångar till underpris, t.ex. en verksamhet eller en verksamhetsgren där uttagsbeskattning inte ska göras. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 15.

Förhållande gentemot

1. Verksamhetsavyttring
2. Andelsbyte
3. Fusion/fission
4. Förlustregeln
5. Lex ASEA
6. Partiell fission

Följande gäller

1. Ingen kollision, eftersom en verksamhetsavyttring föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (38 kap. 2 § 2 IL).
2. Ingen kollision, eftersom ett andelsbyte föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (49 kap. 2 § 2 IL).
3. En kvalificerad fusion utgör ofta en överlåtelse till underpris. Endast bestämmelserna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL ska tillämpas på överlåtelsen (23 kap. 2 § 1 IL).

4. Förlustregeln är inte tillämplig om kapitaltillgångar överlätits till underpris (25 kap. 8 § 2 IL).
5. Enligt 22 kap. 10 § första stycket IL ska det utdelande företaget inte uttagsbeskattas, om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet medges avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet. Avdrag medges med andra ord för en förlust om den är verklig (jfr prop. 1998/99:15 s. 293). Sedan bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade aktier avskaffats från den 1 juli 2003 torde reglerna om avdrag för förlust vid lex ASEA-utdelning aktualiseras endast för fall då innehavstiden för de utdelade aktierna understigit ett år. Undantaget från uttagsbeskattning gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar (22 kap. 10 § andra stycket IL).
6. För partiell fission krävs att den ersättning som övertagande företag lämnar är marknadsmässig. Någon konkurrens med reglerna om underprisöverlåtelser kan därför inte uppstå.

20.3 Andelsbyten

Uppskovsgrundande andelsbyten behandlas i 49 kap. IL. Reglerna om andelsbyten behandlar vad som gäller när huvudsakligen juridiska personer avyttrar andelar i ett företag till ett annat företag mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget och eventuellt pengar. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 22.16.2.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelse
2. Fusion/fission
3. Verksamhetsavyttring
4. Förlustregeln
5. Lex ASEA
6. Partiell fission

Följande gäller

1. Ingen kollision, eftersom ett andelsbyte föreligger endast till den del en marknadsmässig ersättning lämnats (49 kap. 2 § 2 IL).

2. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid ett andelsbyte. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå. Om det övertagande företaget betalar fusionsvederlaget i form av andelar i detta företag kan ägarna till det överlåtande företaget begära uppskov (49 kap. 4 § IL).
3. I den mån en verksamhetsavyttring innehåller även andelar föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsavyttringar ska tillämpas (49 kap. 5 § IL).
4. Ingen kollision. Ett andelsbyte förutsätter att en skattepliktig kapitalvinst har uppkommit (49 kap. 13 § första stycket IL).
5. Vid en Lex Asea-utdelning lämnas ingen ersättning. Någon regelkonkurrens mot andelsbyte kan inte uppstå.
6. Vid andelsbyte lämnas ersättning till ägaren av den avytttrade andelen. Vid partiell fission lämnas ersättning till ägarna av det överlåtande företaget. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.

20.4 Fusion/fission

Fusioner och fissioner behandlas i 37 kap. IL. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 16.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelse
2. Andelsbyte
3. Verksamhetsavyttring
4. Förlustregeln
5. Lex ASEA
6. Partiell fission

Följande gäller

1. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser gäller inte om bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas på överlåtelsen. Endast fusions-/fissionsreglerna ska tillämpas (23 kap. 2 § IL).
2. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid ett andels-

byte. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå. Om det övertagande företaget betalar fusionsvederlaget i form av andelar i detta företag kan ägarna till det överlåtande företaget begära uppskov (49 kap. 4 § IL).

3. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid verksamhetsavyttring. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.
4. Endast fusionsreglerna ska tillämpas (25 kap. 8 § 3 IL).
5. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid Lex Asea-utdelning. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.
6. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid partiell fission. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.

20.5 Verksamhetsavyttringar

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar finns i 38 kap. IL. Vid en verksamhetsavyttring ska marknadsmässig ersättning lämnas i form av andelar i det köpande företaget (eventuellt jämte övertagande av skulder och förpliktelser hänförliga till de avyttrade tillgångarna). En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 17.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelse
2. Andelsbyte
3. Fusion/fission
4. Förlustregeln
5. Lex ASEA
6. Partiell fission

Följande gäller

1. Ingen kollision eftersom en verksamhetsavyttring föreligger endast om en marknadsmässig ersättning lämnats (38 kap. 2 § 2 IL).
2. I den mån en verksamhetsavyttring innehåller även andelar föreligger, såvitt avser andelarna, ett andelsbyte. Endast reglerna om verksamhetsavyttringar ska tillämpas (49 kap. 5 § IL).

3. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid verksamhetsavyttring. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.
4. Om ersättningen vid verksamhetsavyttringen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna föreligger ingen verksamhetsavyttring (38 kap. 8 § IL). Det uppkommer med andra ord ingen kollision.
5. Vid en Lex Asea utgår ingen ersättning vilket det gör vid en verksamhetsavyttring. Ingen kollision.
6. Vid en verksamhetsavyttring lämnas inte någon ersättning till ägarna i det säljande företaget varför någon konkurrens mellan reglerna inte kan uppstå.

20.6 Förlustregeln

Reglerna, som finns i 25 kap. 7–11 §§ IL, reglerar vad som gäller vid avyttring med förlust av kapitaltillgångar inom en intressegemenskap. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 18.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelse
2. Andelsbyte
3. Fusion/fission
4. Verksamhetsavyttring
5. Lex ASEA
6. Partiell fission

Följande gäller

1. Förlustregeln är inte tillämplig om kapitaltillgångar avyttrats till underpris (25 kap. 8 § 3 IL).
2. Ingen kollision, eftersom andelsbytesreglerna förutsätter att en kapitalvinst har uppkommit (49 kap. 13 § första stycket IL).
3. Endast fusions-/fissionsreglerna ska tillämpas (25 kap. 8 § 4 IL).
4. Om ersättningen vid verksamhetsavyttringen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade till-

gångarna föreligger ingen verksamhetsavyttring (38 kap. 8 § IL). Med andra ord uppkommer ingen kollision.

5. En Lex Asea-utdelning utgör ingen avyttring. Ingen kollision.
6. Vid en partiell fission lämnas inte någon ersättning till det säljande företaget. Därför ingen kollision.

20.7 Lex Asea

Bestämmelserna, som reglerar utdelning i form av andelar i dotterbolag i vissa fall, finns i 42 kap. 16–16 a §§ IL. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 19.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelse
2. Förlustregeln
3. Fusion/fission
4. Andelsbyte
5. Verksamhetsavyttring
6. Partiell fission

Följande gäller

1. Enligt 22 kap. 10 § första stycket IL ska uttagsbeskattning underlätas, om marknadsvärdet på de utdelade andelarna överstiger omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet medges avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet genom uttagsbeskattning. Detta innebär att avdrag medges för verklig värdenedgång. Sedan beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade aktier i bolagssektorn avskaffats medges inte längre avdrag för kapitalförluster på sådana andelar.
2. En Lex Asea-utdelning utgör ingen avyttring. Ingen kollision.
3. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid Lex Asea-utdelning. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.
4. Vid Lex Asea-utdelning lämnas inte någon ersättning. Någon konkurrens mot reglerna om andelsbyte kan inte uppstå.

5. Vid Lex Asea-utdelning lämnas inte någon ersättning. Någon konkurrens mot reglerna om verksamhetsavyttringar kan inte uppstå.
6. Vid en partiell fission ska den ersättning som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget anses som utdelning från det överlåtande företaget (42 kap. 16 b § IL). Bestämmelserna om Lex Asea-utdelning ska inte tillämpas om bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid partiella fissioner kan tillämpas (42 kap. 16 § fjärde stycket IL).

20.8 Partiella fissioner

Bestämmelserna om partiella fissioner finns i 38 a kap. IL. Vid en partiell fission överlåter ett företag tillgångar i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag. Det övertagande företaget ska erlagga marknadsmässig ersättning till ägare av andel i det överlåtande företaget. En redogörelse för dessa regler lämnas i avsnitt 17.2.

Förhållande gentemot

1. Underprisöverlåtelse
2. Förlustregeln
3. Fusion/fission
4. Andelsbyte
5. Verksamhetsavyttring
6. Lex Asea

Följande gäller

1. För att en partiell fission ska föreligga fordras att ersättningen är marknadsmässig. Någon konkurrens med underprisreglerna kan därför inte uppstå.
2. Vid en partiell fission lämnas inte någon ersättning till det säljande företaget. Därför ingen kollision.
3. Vid fusion/fission upplöses det överlåtande företaget i samband med transaktionen vilket inte sker vid partiell fission. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.
4. Vid andelsbyte lämnas ersättning till ägaren av den avyttrade andelen. Vid partiell fission lämnas ersättning till ägarna av det överlåtande företaget. Någon regelkonkurrens kan därför inte uppstå.

5. Vid en verksamhetsavyttring lämnas inte någon ersättning till ägarna i det säljande företaget varför någon konkurrens mellan reglerna inte kan uppstå.
6. Vid en partiell fission ska den ersättning som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget anses som utdelning från det överlåtande företaget (42 kap. 16 b § II). Bestämmelserna om Lex Asea-utdelning ska inte tillämpas om bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid partiella fissioner kan tillämpas (42 kap. 16 § fjärde stycket II).

21 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord

21.1 Inledning

I avsnittet behandlas civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs och ackord.

Frågan om skattskyldighet i samband med konkurs är inte reglerad i IL. Genom RÅ 1955 ref. 21 har det klarlagts att konkursbo inte är skattskyldigt till inkomstskatt. I den mån skattskyldighet i konkurs föreligger, kvarstår den hos konkursgäldenären. Oklarhet råder om skattskyldighetens omfattning.

I 40 kap. 20–21 §§ IL regleras rätten till avdrag för tidigare års underskott i samband med konkurs och ackord utan konkurs.

Ackordsvinst utgör i allmänhet inte skattepliktig inkomst.

Avdrag för ackordsförlust kan medges både i inkomstslaget kapital och näringsverksamhet då villkorslöst ackord är att jämställa med avyttring.

21.1.1 Konkurs

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen (KonkL).

Begreppet konkurs

Konkursreglerna syftar främst till att tillhandahålla en ordning för tvångsmässig betalning när flera borgenärer konkurrerar om gäldenärens tillgångar och dessa inte förslår till alla. I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas. Ifråga om fysiska personer görs undantag för viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver, dvs. egendom som utgör gäldenärens beneficium.

Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande betalningsanspråken efter visst inbördes företräde enligt förmånsrättslagen (1970:979).

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv.

Konkursutbrottet Konkursutbrottet inträffar vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs. Ett beslut om konkurs går i verkställighet omedelbart, 16 kap. 4 § KonkL. Efter att beslut om konkurs har meddelats får gäldenären inte råda över egendom som hör till konkursboet (3 kap. 1 § KonkL).

Förvaltning i konkurser Förvaltningen av konkursboet omhänderhas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar KFM, 7 kap. 25 § KonkL. Förvaltningen i konkurs står under tillsyn av TSM.

För ytterligare information om konkursinstitutet hänvisas till Handledning för borgenärsarbetet (SKV 237 utg. 2).

21.1.2 Konkursgäldenärens ställning

I och med konkursbeslutet inträder enligt 6 kap. KonkL en rad skyldigheter för gäldenären såsom reseförbud, upplysningsplikt, avläggande av bouppteckningsed. För gäldenärer som är juridiska personer gäller dessa skyldigheter i tillämpliga fall i princip för deras ställföreträdare.

Reseförbud Genom konkursbeslutet inträder automatiskt ett förbud för konkursgäldenären att utan rättens medgivande lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningsed i konkursen. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet och t.o.m. den ort där han bor.

Upplysningsplikt Gäldenären har upplysningsplikt gentemot bl.a. tingsrätten, TSM och förvaltare. Gäldenären är också skyldig att med ed bekräfta bouppteckningen. Om gäldenären undandrar sig sina skyldigheter, exempelvis skyldigheten att lämna upplysningar, kan rätten besluta om hämtning eller häktning av gäldenären.

Rådighetsförlust De ekonomiska effekterna av ett konkursbeslut innebär att gäldenären förlorar rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet (se även under avsnitt 21.1.3). Gäldenären får vidare inte ingå förbindelser som kan göras gällande i konkursen (3 kap. 1 § KonkL). Rådighetsförlusten innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen utan boet blir genom sin företrädare, konkursförvaltaren, ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Även vad som tillförs boet efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undandragen gäldenärens

rådighet. En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd på vanligt sätt. Han disponerar då i princip över sin lön och därmed jämställda förmåner. Om sådana inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken får förvaltaren för konkursboets räkning begära utmätning hos KFM (3 kap. 4 § KonkL).

Beträffande frågan om beskattning av inkomst under konkurs hänvisas till avsnitt 21.1.6 nedan. Såsom framgår där har fysisk person i vissa fall ansetts skattskyldig för inkomster under konkurstillståndet. Bakgrunden till detta är främst att rådighetsförlusten inte är liktydig med övergång av äganderätten. Skattefordringar som uppkommer efter konkursutbrottet kan inte göras gällande i konkursen utan debiteras den skattskyldige på vanligt sätt (5 kap. 1 § KonkL).

Förbud mot näringsverksamhet

Under konkursen får gäldenär, som är fysisk person, med vissa undantag inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL). Gäldenären får inte heller vara stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör i ett aktiebolag (2 kap. 2 § respektive 8 kap. 11 och 31 §§ ABL).

Skulderna finns kvar

En fysisk person som är konkursgäldenär befrias inte från sina skulder genom konkursen. Borgenärer som inte fått full betalning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären.

Juridiska personer

Aktiebolag upplöses i och med att konkursen avslutas utan överskott (25 kap. 50 § ABL). En konkurs anses avslutad när tingsrätten har fastställt utdelning ur konkursboet (11 kap. 18 § KonkL). Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed även partshabilitet, dvs. förmågan att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då som regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ha legat i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist fick prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts (se RÅ 2000 ref. 41 och där angivna referenser, RÅ 2002 ref. 76, RÅ 2003 ref. 53 och 54 samt notismålen 25, 26, 29, 173, 182 och 185. Se även RÅ 1992 not. 29 och Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland, Iustus förlag, Uppsala 1990). För aktiebolag gäller att även om konkursen lämnar överskott ska bolaget träda i likvidation (25 kap. 51 § ABL). Likvidationen kan under vissa förutsättningar upphöra och bolagets verksamhet återupptas (25 kap. 45 § ABL).

Liknande regler gäller för ekonomiska föreningar (11 kap. 19 § EFL) och för handelsbolag (se 2 kap. 38 och 44 §§ HBL). Nial menar att bolagsmännen kan komma överens om att fortsätta med bolaget och avstå från likvidation (Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, Norstedts juridik, 3:e uppl. s. 277).

21.1.3 Konkursboets juridiska status

Egendom i konkursboet

Med konkursbo (konkursmassa) förstås all den egendom som faller under förvaltningen och som tas i anspråk för att tillgodose borgenärerna. Konkursboet omfattar normalt följande egendom förutsatt att den är utmättningsbar (3 kap. 3 § KonkL).

- Egendom som tillhörde gäldenären vid konkursbeslutet
- Egendom som tillfaller gäldenären under konkursen
- Egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

Konkursbo är också en beteckning för det rättssubjekt representerat av förvaltaren som handhar förvaltningen av förmögenhetsmassan under konkursen.

Undantag för skälig lön

Konkursgäldenär som är fysisk person får behålla lön som han har inestående vid konkursbeslutet eller senare förvärvar. En förutsättning är dock att den inte (efter skatteavdrag) uppenbart överstiger vad som behövs för hans och hans familjs försörjning och eventuella underhållsskyldighet (3 kap. 4 § KonkL).

Äganderätt

Som framgått ovan mister konkursgäldenären rådigheten över den egendom som hör till konkursboet. Konkursboet har dock ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären även om denne inte får förfoga över egendomen under konkursen.

Brott mot borgenär

Om gäldenären olovligen tillgodogör sig egendom som hör till boet kan han inte straffas för tillgreppsbrott eller förskingring, dvs. brott som riktar sig mot annans egendom. Hans illojala handlingar kan i stället vara att bedöma som brott mot borgenärer (11 kap. Brottsbalken).

När konkursen är avslutad äger konkursgäldenären rätt till den egendom som eventuellt finns kvar.

Konkursförvaltaren för boets talan

Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Han ombesörjer att tillgångarna blir realiserade och skulderna så långt möjligt betalda. Det är konkursboet, företrätt av konkursförvaltaren, och inte gäldenären som har talerätt beträffande de

**Konkursboets
egna skulder**

tillgångar som ingår i boet, t.ex. att väcka talan såsom part i rättegång (jfr dock 3 kap. 9 § KonkL).

Konkursboet kan ådra sig egna skulder, s.k. massaskulder. Dessa skulder ska liksom konkurskostnaderna (förvaltarens arvode och ersättning för utlägg m.m.) betalas innan borgenärerna får någon utdelning. Konkursboet ska redovisa och betala mervärdesskatt, punktskatter, källskatter och arbetsgivaravgifter om verksamheten drivs vidare. Skulder som uppkommer i samband härmed utgör massaskulder.

Konkursboet ska tilldelas särskilt redovisningsnummer.

**21.1.4 Konkursförvaltarens skyldighet gentemot
Skatteverket**

21.1.4.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m.

KonkL reglerar inte konkursförvaltarens skyldigheter enligt skatteförfattningarna. Sådana skyldigheter regleras i annan lagstiftning.

**Bokförings-
skyldigheten**

Av 7 kap. 19 § KonkL framgår att förvaltaren är skyldig att löpande bokföra in- och utbetalningar om inte god redovisningssed kräver att bokföringen sker på något annat sätt. Därutöver har BFN uttalat sig om bokföring i konkurs (BFN U 87:10). Vidare har Rekonstruktör- och konkursförvaltarförbundet (REKON) i Sverige 2007-05-29 antagit en ny rekommendation angående bokföring i konkurs. Huruvida konkursgäldenären varit bokföringsskyldig saknar betydelse.

**Skattedeklaration
och kontroll-
uppgifter**

Konkursförvaltare är skyldig att lämna skattedeklaration och kontrolluppgifter om boet självt avlönat personal.

Av RÅ 1988 ref. 90 framgår att ersättning till konkursgäldenär för arbete i den av konkursboet fortsatt bedrivna rörelsen (tandläkarpraktik bedrivna som enskild firma) har vid bestämmande av arbetsgivaravgift ansetts som lön.

Någon skyldighet för förvaltaren att lämna skattedeklarationer eller kontrolluppgifter för tiden före konkursutbrottet föreligger inte utan kvarstår hos konkursgäldenären. Trots detta lämnar förvaltaren ofta kontrolluppgifter. Länsstyrelsen lämnar kontrolluppgift för belopp som utbetalas med stöd av den statliga lönegarantin.

**Skatteavdrag
och arbetsgivar-
avgifter**

Om konkursboet under t.ex. fortsatt drift har personal anställd ska boet verkställa skatteavdrag på arbetstagarnas löner samt redovisa och betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter.

Länsstyrelsen gör skatteavdrag och betalar arbetsgivaravgifter på lön som utbetalas med stöd av lönegarantilagen. I RÅ 2000 ref. 29 har ett konkursbo ansetts betalningsskyldigt för avgifter när boet, i samband med avveckling av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av löner och skuld för arbetsgivaravgifter därmed uppkommer. Avgiften blir då en massaskuld som, i likhet med andra massaskulder, ska betalas innan någon borgenär får utdelning. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare att detta får anses gälla oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i bägge fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

21.1.4.2 Deklarationskyldighet

Ett konkursbo är inte skattskyldigt vid inkomstbeskattningen och inte heller skyldigt att avlämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skatt- och deklarationskyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster (jfr avsnitt 21.1.6.4 nedan) kan skattskyldighet föreligga även efter konkursutbrottet. Eftersom gäldenärens räkenskaper ska vara omhändertagna av konkursförvaltaren förutsätts att denne medverkar till att lämna ut nödvändiga uppgifter så att gäldenären har möjlighet att fullgöra sin deklarationskyldighet.

Mervärdesskatt och punktskatt

Konkursboet blir skattskyldigt till mervärdesskatt och punktskatter om det fortsätter att driva verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Förvaltaren ska i sådant fall registrera konkursboet till mervärdesskatt hos Skatteverket. Beträffande konkursboets skattskyldighet och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt; se Handledning för mervärdesskatt (SKV 554, utg. 5), avsnitt 40.

21.1.4.3 Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian

Enligt RÅ 1979 1:81 och RÅ 1981 1:20 äger konkursförvaltare föra konkursgäldenärens talan i taxeringsmål, i vart fall om utgången i målet kan få betydelse för utdelningen i konkursen.

Beträffande frågan om konkursförvaltarens rätt att företräda konkursgäldenären i samband med skatterevision, se Handledning för skatterevision 2006 – revisionspromemoria, avsnitt 2.2 (SKV 626 utg. 2).

Utan hinder av den sekretess som gäller Skatteverkets revisionsverksamhet får uppgift i en revisionspromemoria lämnas till förvaltaren i den reviderades konkurs (27 kap. 8 § första stycket Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)). Skatteverket får uppställa förbehåll som inskränker förvaltarens rätt att lämna uppgiften vidare eller utnyttja den (27 kap. 8 § tredje stycket Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)).

21.1.5 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot Skatteverket

Uppgiftsskyldighet fram till konkursutbrottet

För konkursgäldenären gäller vanliga bestämmelser för uppgiftsskyldighet i olika former till Skatteverket i fråga om af-färshändelser som inträffat före konkursutbrottet.

Uppgiftsskyldighet under konkurs

Efter konkursutbrottet föreligger uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklarationen för skattepliktiga inkomster. Detta gäller både fysiska och juridiska personer.

Enligt RÅ 1981 1:7 har en skattskyldig fysisk person som varit försatt i konkurs ansetts skyldig avlämna självdeklaration.

För aktiebolag föreligger en obligatorisk deklARATIONSSKYLDIGHET till dess att bolaget avregistrerats.

Företrädare för AB under konkurs

Under konkursen företräds bolaget som konkursgäldenär av den styrelse och verkställande direktör eller de likvidatorer som fanns vid konkursens början. Deklarationsskyldigheten under konkursen ska därför fullgöras av någon enligt ovan behörig (25 kap. 49 § ABL).

Uppfyller inte bolaget sin deklARATIONSSKYLDIGHET finns möjlighet att vid vite anmana ansvariga att lämna deklARATION för bolaget.

Skulle konkursgäldenären i strid med gällande bestämmelser fortsätta driva näringsverksamhet föreligger sedvanlig uppgiftsskyldighet för honom för denna verksamhet.

21.1.6 Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs

21.1.6.1 Allmänt

Fram till dagen för konkursutbrottet är konkursgäldenären skattskyldig för sina inkomster på vanligt sätt.

Vem är skattskyldig?

Frågan om konkursboet eller konkursgäldenären är skattskyldig för den inkomst som förvärfvas under den tid konkurs-tillståndet varar eller om inkomsten är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärfvas såväl av konkursboet som av gäldenären. Inkomst kan uppkomma exempelvis

genom att gäldenärens tillgångar avyttras med vinst, genom att boet fortsätter en av gäldenären bedriven näringsverksamhet eller genom att boet fortsätter att förvalta fastigheter och värdepapper i syfte att avvakta gynnsammare försäljningsmöjligheter.

21.1.6.2 Konkursboets skattskyldighet

Frågan om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt är inte reglerad i skatteförfattningarna. Frågan måste därför lösas med ledning av rättspraxis.

Före år 1955 fanns i praxis inte någon enhetlig linje vad gällde skattskyldigheten.

Avgörande plenumutslag

I RÅ 1955 ref. 21 undanröjde Högsta förvaltningsdomstolen på talan av ett konkursbo dess taxering för inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapital (ränta och utdelning) och reavinst (försäljning av fastighet) ”enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo”. Utslaget, som avgjordes i plenum, dikterades av en knapp majoritet, vilken inte gav någon motivering för sin ståndpunkt. Utförliga motiveringar gavs däremot av flera av dem, som ville beskatta konkursboet, helt eller med undantag för reavinst. Majoritetens uppfattning kan motiveras med, att skattskyldigheten åligger den som äger en förvärvskälla, medan konkursboet endast förvaltar gäldenärens tillgångar. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar, att konkursbo inte är skattskyldigt för någon inkomst (se t.ex. RN 1956 nr 1:10, RÅ 1976 ref. 170 och RÅ 1981 1:7). Detta gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten hänförs till.

I RÅ 1955 ref. 21 prövade Högsta förvaltningsdomstolen inte huruvida gäldenären skulle beskattas för de i målet aktuella inkomsterna.

21.1.6.3 Betydelsen av att konkursbo inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt

I en konkurs skiljer man mellan fordringar som riktar sig mot konkursgäldenären och sådana som avser konkursboet. De förra kallas konkursfordringar och de senare massafordringar. Utdelning till konkursborgenärer äger rum först sedan massafordringarna och konkurskostnader (exempelvis förvaltararvode och förvaltarens utlägg) betalats.

Konkursfordran

En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande med konkursgäldenären. Fordringen ska i princip ha uppkommit före

konkursen men behöver inte ha förfallit till betalning (5 kap. 1 § KonkL).

Massafordran

En massafordran uppkommer efter konkursbeslutet och riktar sig mot konkursboet som sådant. För utförligare kommentar kring konkursfordran/massafordran och när en skattefordran anses ha uppkommit, se Handledning för borgenärsarbetet (SKV 237 utg. 2).

I de fall konkursbo är skattskyldigt, t.ex. för mervärdesskatt, ska skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas men före konkursens slut, göras gällande som massafordringar.

Skattefordringar avseende inkomstskatt efter konkursbeslut

Anses däremot konkursgäldenären skattskyldig kan skattefordringar som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelas inte göras gällande i konkursen. Det allmänna är hänvisat till att försöka få betalt av gäldenären på annat sätt. Skatteavdrag från lön m.m. tas ut även under tiden löntagaren är försatt i konkurs (7 kap. 15 § Utsökningsbalken, jfr 3 kap. 3 § KonkL).

När det gäller ett aktiebolag så är detta upplöst om konkursen avslutas utan överskott (25 kap. 50 § ABL). I sådant fall är fordringen normalt värdelös. Om en ny tillgång uppkommer, t.ex. restituerad skatt, efter det att konkursen avslutats ska efterutdelning ske. Även för handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar och stiftelser gäller i princip samma regler.

Statens fordringar på skatter och avgifter kan i vissa fall göras gällande trots att juridiska personers konkurs avslutas utan överskott. I SBL finns i 12 kap. 6 § regler om företrädaransvar. Reglerna innebär i korthet att en företrädare för en juridisk person kan göras betalningsansvarig för ett underskott på den juridiska personens skattekonto. Ansvariet gäller således alla skatter och avgifter enligt SBL. Talan om att ålägga betalningsskyldighet förs vid allmän domstol. Se vidare om dessa regler i Skatteverkets Handledning för företrädaransvar (SKV 443, utg. 4).

21.1.6.4 Konkursgäldenärens skattskyldighet

Några särbestämmelser angående skattskyldighet för konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart.

Skattskyldighetens omfattning

Av 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL framgår att obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer i princip är skattskyldiga för all inkomst. Någon begränsning av skattskyldigheten för konkursgäldenär finns inte i IL och fanns inte heller i

KL eller SIL. Trots detta begränsas skattskyldigheten genom rättspraxis. Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller några klarlägganden beträffande skattskyldighetens omfattning. Den fortsatta framställningen görs därför först utifrån KL:s och SIL:s tidigare utformning, med sex olika inkomstslag, och den rättspraxis som finns. Sedan kommenteras i vilken omfattning den genom 1990 års skattereform ändrade systematiken i KL och SIL, med bl.a. införandet av bara tre inkomstslag, kan påverka den skattemässiga bedömningen. Övergången från KL och SIL till IL torde sammanfattningsvis inte ha inneburit några förändringar beträffande skattskyldighetens omfattning.

Genom RÅ 1955 ref. 21 klargjordes att konkursbo inte är skattskyldigt för inkomstskatt.

**Praxis efter
pleniumutslaget
1955**

När det gäller rättspraxis efter 1955 finns Högsta förvaltningsdomstolsavgöranden som klargör skattskyldighetens omfattning i vissa inkomstslag medan det för andra inkomstslag saknas klargörande rättspraxis.

Bland annat har konkursgäldenären beskattats för reavinst på fastighet som konkursboet avyttrat (RÅ 1982 1:5). Den omständigheten att konkursgäldenären inte förfogat över inkomsten från försäljningen utan att denna tillfallit konkursboet har inte tillmätts någon betydelse. Det skatteförmågeresonemang som diskuterades i tidigare praxis (jfr RÅ 1941 ref. 56) har således övergetts i Högsta förvaltningsdomstolens senare praxis. Den skattefordran som uppstår kan dock inte göras gällande i konkursen (se avsnitt 21.1.6.3).

Frågeställningar kring skattskyldighetens omfattning är utförligt diskuterade i Svensk skattetidning 1984 s. 420–440 och s. 673–685. Därutöver finns bl.a. en år 1969 upprättad departementsstencil (Fi 1969:13) som innehåller förslag beträffande skattskyldigheten i konkurs. Förslaget genomfördes inte. Utredningens sammanfattning av rättsläget bygger inte på någon rättspraxis i Högsta förvaltningsdomstolen efter 1955 och är därför endast delvis i överensstämmelse med nu gällande rätt.

**Inkomst av rörelse
och jordbruks-
fastighet**

I RÅ 1976 ref. 170 beskattades konkursgäldenären för fordringar som uppkommit i hans rörelse före konkursutbrottet och som fakturerats av konkursförvaltaren.

Högsta förvaltningsdomstolen yttrade bl.a. att

”De fordringar varom nu är fråga och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren utgör icke skattepliktig intäkt för konkursboet. Såsom framgår av regeringsrättens avgörande i plenum RÅ 1955 ref. 21 åligger skattskyldighet för inkomst inte konkursbo. Härav kan inte dragas den slutsatsen att konkursgäldenär inte kan taxeras för inkomster som influtit till konkursboet på grund av konkursförvaltarens åtgärder. Nu behandlade fordringar har uppkommit på grund av arbete som utförts i L:s rörelse före egendomsavträdet och utgjorde alltså tillgångar i denna rörelse. Den omständigheten att fordringarna under beskattningsåret fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren och ingått i konkursboet medför inte att L inte skulle vara skattskyldig för vad som influtit på grund av dessa fordringar.”

I RÅ 1979 1:81 beskattades konkursgäldenären för medel som avsatts till investeringsfond enligt förordningen (1954:40) om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg m.m. men som inte tagits i anspråk inom föreskriven tid. Medlen återfördes till beskattning hos konkursgäldenären oberoende av att han var försatt i konkurs när återföringen skulle ske.

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva verksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL. Om gäldenären trots detta förbud skulle driva näringsverksamhet vid sidan av konkursboet är han skattskyldig för inkomsten. Detta gäller även för det fall att gäldenären bedriver verksamhet vid sidan av konkursboet genom bulvan. Den skattefordran som uppstår kan dock inte göras gällande i konkursen.

I RÅ 1991 not. 246, som primärt gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av jordbruksfastigheter, anförde Högsta förvaltningsdomstolen följande vad gäller beskattning av jordbruksinkomster.

”... Vid sådant förhållande uppkommer fråga om S kan medges avdrag för skillnaden mellan det bokförda värdet av inventarier den 31 december 1983, 220 000 kr, och köpeskillingen för dem, 25 000 kr. Vad som inflyter vid försäljning av lösa inventarier i jordbruk räknas som intäkt av jordbruksfastighet. Den aktuella försäljningen har skett genom konkursboets försorg. S kan inte anses skattskyldig för försäljningsintäkten. Han är därför inte

berättigad till avdrag för den förlust som kan ha uppkommit genom försäljningen av inventarierna.”

Rättsfallet talar för att intäkter på grund av konkursboets försäljning av tillgångar i jordbruk/rörelse som räknas som intäkt av jordbruksfastighet/rörelse inte ska beskattas och att avdrag för förlust därmed inte heller kan medges.

Inkomst av annan fastighet

Högsta förvaltningsdomstolen har inte i något fall haft att ta ställning till om konkursgäldenären är skattskyldig för inkomst av annan fastighet. Däremot har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) upptas till beskattning hos fastighetens ägare, även om denne är försatt i konkurs. Äganderätten övergår inte i samband med konkursen (RÅ 1922 ref. 50, RÅ 1966 Fi 320). Skattskyldig till kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt är, med något undantag, ägaren till fastigheten vid kalenderårets ingång. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst beskattas i sin helhet hos konkursgäldenären, även om viss del av lönen betalas in till konkursboet. Högsta förvaltningsdomstolens dom RÅ 1970 Fi 248 avsåg en person som försattes i konkurs i april 1963. Vid 1964 års taxering beskattades han för den inkomst av tjänst som han hade uppburit under hela år 1963, dvs. även för tid efter det han hade försatts i konkurs. Han fick inte avdrag för ett belopp som arbetsgivaren hade levererat in till konkursförvaltaren för att fördelas mellan konkursborgenärerna. Se även RÅ 1936 Fi 97 och RÅ 1971 Fi 728.

Inkomst av tillfällig förvärvs- verksamhet

Konkursgäldenär har enligt RÅ 1982 1:5 ansetts skattskyldig för reavinst vid försäljning av fastighet under konkursen.

I sitt överklagande till KR anförde den skattskyldiga att hon inte skulle beskattas för reavinsten, eftersom hon inte kunnat förfoga över den fastighetsdel försäljningen avsåg. Detta berodde på att andelen ingått i hennes konkursbo och att konkursboet tillgodogjort sig hela köpeskillingen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att reavinsten skulle tas upp till beskattning. Ett regeringsråd anförde i sin utvecklade talan bl.a.

”Om försäljningen har skett före konkursen men köpeskillingen har erlagts under konkursen bör någon tvekan inte kunna råda om att gäldenären är skattskyldig (jfr RÅ 1976 ref. 170). Detsamma får anses gälla om försäljningen har skett och köpeskillingen har erlagts

under konkursen. Vad en konkursgäldenär förvärvat genom eget arbete under konkursen är sålunda skattepliktig inkomst för honom, även om inkomsten helt eller delvis tillkommer konkursboet enligt bestämmelserna i 27 § andra stycket konkurslagen. Anledning saknas att behandla inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på annat sätt.”

Utgången i RÅ 1982 1:5 har bekräftats i RÅ 1991 not. 246 där Högsta förvaltningsdomstolen ansåg skattskyldighet föreligga för reavinst på fastighet, som avyttrats efter konkurstillfället.

Inkomst av kapital

I RÅ 1941 ref. 56 beskattades konkursgäldenär inte för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet. Rättsfall som i tiden ligger före 1955 bör inte tolkas som om konkursgäldenären aldrig skulle kunna beskattas för avkastning på kapital som ingår i konkursboet. Frågeställningen är belyst i tidigare nämnda artikel i SST. Av artikeln framgår att sådan skattskyldighet torde kunna föreligga i vissa fall, vilket också stöds av underrättsdomar.

**1990 års skatte-
reform och IL**

Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller som tidigare sagts några klarlägganden när det gäller skattskyldigheten för konkursgäldenären.

De sex tidigare inkomstlagen är nu tre. Inkomst av tjänst har redan tidigare beskattats hos konkursgäldenären. 1990 års skattereform och IL innebär i denna del ingen förändring. Av praxisgenomgången framgår att osäkerhet råder om vad som gäller skattskyldighet för konkursgäldenär i fråga om inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet och kapital medan skattskyldighet ansetts föreligga för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

**Ingen förändring
av rättsläget**

Denna osäkerhet har inte skingrats genom att dessa inkomstslag nu slagits samman till två, inkomst av näringsverksamhet och kapital. Det kan dock nämnas att den omständigheten att kapitalvinster som tidigare beskattats som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet hänförs till inkomstslaget kapital inte torde innebära att tidigare praxis satts ur spel när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för konkursgäldenären. Dessa bör alltså vara skattepliktiga för konkursgäldenären. Inte heller torde införandet av det nya inkomstslaget, inkomst av näringsverksamhet, i sig innebära någon förändring beträffande bedömningen såvitt avser de tidigare inkomstlagen, inkomst av rörelse och jordbruksfastighet.

21.1.7 Räkenskapsårets längd

Det är oklart om konkursgäldenärens räkenskaper kan avslutas per konkursdatum. BFL reglerar inte denna fråga. För tid före konkursutbrottet åligger bokföringsskyldigheten konkursgäldenären och han är även fullt ut skattskyldig för denna tid. Efter konkursbeslutet omhändertas gäldenärens bokföring, var-efter verksamhetens förvaltning ska handhas av konkursförvaltaren och förvaltaren är skyldig att föra räkenskaper över boets förvaltning (7 kap. 19 § KonkL).

Det är lämpligt att konkursgäldenärens räkenskaper avslutas per konkursdagen. För inkomster som kan föranleda skattskyldighet efter denna tidpunkt får konkursgäldenären inhämta uppgifter från konkursförvaltaren. Det kan dock påpekas att gäldenärens redovisningsskyldighet inte upphör i och med konkursutbrottet och konkursgäldenärens räkenskapsår berörs i princip inte av konkursutbrottet. Om t.ex. gäldenären i strid mot gällande bestämmelser driver rörelse, trots konkurs-tillståndet, ska denna rörelse redovisas på vanligt sätt.

21.1.8 Avskrivning av fordran vid konkurs

I samband med konkurs kan förekomma att konkursförvaltaren helt eller delvis avskriver en konkursgäldenärs fordran på företagsledaren eller annan anställd på grund av deras bristande betalningsförmåga. Fråga huruvida detta medför beskattningsekvenser för den anställde har varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning. I RÅ 1979 1:96 ansågs huvuddelägare inte skattskyldig för avskriven del av fordran på honom. Beslutet om avskrivning hade fattats av konkursförvaltaren på grund av huvuddelägarens bristande betalningsförmåga.

I RÅ 1987 not. 176 beskattades inte en anställd när bolagets lånefordran på den anställde hade tagits upp som värdelös i bolagets konkursbouppteckning på grund av låntagarens bristande betalningsförmåga.

21.1.9 Behandlingen av fonder vid konkurs

Periodiseringsfonder, ersättningsfonder och expansionsfonder ska återföras till beskattning om den skattskyldige försätts i konkurs, 30 kap. 8–10 §§ IL, 31 kap. 20 § IL och 34 kap. 16–17 §§ IL. Detta innebär att återfört belopp utgör intäkt för konkursgäldenären vid taxering för det beskattningsår under vilket beslut om konkurs meddelats (jfr uttalande i prop. 1980/81:68,

del A, s. 229, angående den numera upphävda lagen 1981:296 om eldsvådefonder som innehöll samma reglering).

Enligt lag (1954:40) om särskild fartygsfond, som numera har upphört att gälla, skulle fondmedel, som inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering skett tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättning erhållits, återföras till beskattning. Enligt RÅ 1979 1:81 har beskattning enligt detta lagrum skett trots att den skattskyldige vid tidpunkten för återföring var försatt i konkurs.

21.1.10 Underskottsavdrag vid konkurs

Underskott av näringsverksamhet

Enligt 40 kap. 2 § IL ska ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av under förutsättning bl.a. att det inte finns några begränsningar i 40 kap. IL. I 40 kap. 20 § IL finns en begränsning som lyder:

”Om den skattskyldige är eller har varit försatt i konkurs, får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av. Om konkursen läggs ned på grund av att borgenärerna har fått full betalning ska avdrag göras för underskott som på grund av konkursen inte kunnat dras av tidigare.”

Enligt förarbetena är det konkursårets ingående underskott som inte får dras av (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 477–478). Bestämelsen innebär att underskottet inte får rullas framåt utan rätten till avdrag för underskottet går helt förlorad. Avdragsförbudet avser underskott i samtliga näringsverksamheter den skattskyldige har i inkomstslaget näringsverksamhet. Endast om konkursen *läggs ned* på grund av att borgenärerna har erhållit *full* betalning kvarstår rätten till underskottsavdraget.

Underskott som uppkommit under beskattningsåret fram till konkursutbrottet omfattas däremot inte av spärren i 40 kap. 20 § IL. Löper konkursen över flera beskattningsår rullas sådant underskott vidare i enlighet med huvudregeln i 40 kap. 2 § IL. Detta förutsätter att underskottet fastställs varje taxeringsår.

Underskott av kapital

För underskott av kapital finns ingen avdragsbegränsning vid konkurs.

Handelsbolagsdelägare

Om ett handelsbolag försätts i konkurs, innebär detta i sig inte några begränsningar i bolagsmännens rätt till avdrag för underskott som uppkommit i bolaget. Skälet härtill är att så länge bolagsdelägaren är solvent, kan borgenärerna göra gällande hans personliga ansvar för handelsbolagets förbindelser (jfr

2 kap. 20 § HBL). Bolagsdelägaren får då bära sin andel av bolagets förlust. Med hänsyn härtill har det inte ansetts föreligga anledning att vägra skattskyldig, som själv inte är i konkurs, underskottsavdrag, därför att ett handelsbolag, vari han är delägare, försatts i konkurs. Om bolagsmännen saknar betalningsförmåga begärs dock dessa många gånger inte i konkurs. För att rätten till underskottsavdrag ska falla bort krävs att bolagsmännen försatts i personlig konkurs. Det kan samtidigt vara nödvändigt att initiera åtgärder enligt 2 kap. 20 § HBL mot bolagsman i handelsbolag eller komplementär i kommanditbolag beträffande avskrivna men ännu inte preskriberade skatte- och avgiftsskulder. Justitiekanslern har i beslut 1989-05-19, dnr 945-88-21, RIC 24/89 motsatt sig att KFM försatt delägaren i personlig konkurs för att förhindra ett utnyttjande av förlustavdrag.

I RÅ 1968 ref. 60 prövades frågan om det vid frivillig avveckling av rörelse (s.k. underhandskonkurs) förelåg hinder mot förlustavdrag. KR uttalade bl.a. följande.

”Av utredningen i målet framgår att, sedan Å den 31 augusti 1961 inställt betalningarna, hans tillgångar realiserats och influtna belopp utdelats till borgenärerna efter principiellt samma normer som i konkurs, samt att borgenärernas fordringar kvarstår till den del de icke erhållit betalning genom nämnda utdelning. Enär vid angivna förhållanden Å icke kan anses ha erhållit ackord utan konkurs samt Å icke försatts i konkurs, kan hinder jämlikt 3 § sagda KF att erhålla förlustavdrag icke anses föreligga.”

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde inte ändring i KR:s utslag (jfr RÅ 1968 Fi 1773).

21.2 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna sätter ned sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen och särskild överenskommelse träffas beträffande betalningstiden. Fordringarna faller bort till den del de överstiger ackordsprocenten. Inte sällan föregås en ackordsansökan av en betalningsinställelse.

**Offentligt ackord
och underhands-
ackord**

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma både i konkurs, se 12 kap. KonkL, respektive utom konkurs. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Både vid underhandsackord och offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären rådigheten över sina tillgångar under ackordsförfarandet. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken rörelsen överläts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

För ytterligare information om ackordsförfarandet hänvisas till Handledning för borgenärsarbetet (SKV 237 utg. 2).

För utförligare genomgång av inkomstskattefrågor i samband med ackord, se Grege, Beskattning vid formellt och informellt ackord, utgivningsår 1996 samt Svensk Skattetidning 1992 s. 342–383.

21.2.1 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord

Vid ackord utom konkurs finns endast ett tänkbart skatteobjekt, ackordsgäldenären. Någon ny förvaltningsform som t.ex. konkursbo uppstår inte.

Ackordsvinst

Redan i rättsfallen RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1929 Fi 2032 fastslogs att ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären gör genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, inte är skattepliktig.

**Vid konstaterad
betalnings-
oförmåga**

Som allmän förutsättning för skattefrihet gäller att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd. Tillfällig betalningsoförmåga räcker inte (jfr RN 1960 4:4 och RN 1962 4:5). Det ankommer på ackordsgäldenären att visa att han varit på obestånd (se KRNG 1999-08-25, mål nr 459-97, KRNG 2003-05-13, mål nr 2677-01 och KRNJ 2003-10-31, mål nr 1629-01).

Skattefriheten förutsätter inte att ackordet tillkommit efter offentlig ackordsförhandling. I RÅ 1963 ref. 48 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen skattefrihet föreligga efter uppgörelse med enstaka borgenärer.

**Villkorslöst
efterskänkande**

För att en överenskommelse ska bedömas som ett ackord krävs också att eftergivandet av en fordran är oåterkalleligt och definitivt. Detta framgår av RÅ 1983 Aa 128, där Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg att ett ackord förelåg eftersom gäldenärsföretaget under vissa omständigheter skulle bli skyldigt att återbetala viss del av det eftergivna beloppet. I KRNG 2003-05-13, mål nr 666-01, villkorades en banks eftergift av en fordran på ett aktiebolag av att aktieägarna i bolaget vid framtida bolagsstämmor skulle rösta för återbetalning av eftergivet belopp. Något villkor riktades inte mot bolaget, varför banken ansågs ha eftergivit fordringen genom ett underhandsackord.

21.2.2 Avdrag för ackordsförlust

**Ackord innebär
avyttring**

Det tidigare oklara rättsläget avseende huruvida ett ackord kunde anses innebära att en fordran avyttrats har klarlagts genom RÅ 2010 ref. 34. Högsta förvaltningsdomstolen fann i det avgörandet att en fordring, till den del den hade satts ned genom ackord, definitivt hade upphört att gälla. Fordringen hade i och med ackordet definitivt avhäfts borgenären och förfarandet hade lett till att fordringen, till den del den satts ned, ansågs avyttrad.

**Inkomstslaget
kapital**

En ackordsförlust kan vara avdragsgill i inkomstslaget kapital under förutsättning att förlusten är verklig och definitiv. Avdrag får inte göras om förlusten bedöms vara en personlig levnadskostnad eller om den av något skäl inte ska anses som verklig (Skatteverket 2010-09-07, dnr 131 582206-10/111).

**Inkomstslaget
närings-
verksamhet**

I 16 kap. 1 § IL anges att utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Utöver denna huvudregel finns regler i 25 kap. 3 § som anger vad som ska avses med kapitalvinst respektive kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet. Vinst respektive förlust vid avyttring av kapitaltillgångar utgör kapitalvinst eller kapitalförlust. Kapitaltillgångar definieras i lagrummet som andra tillgångar än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § även om de inte förvärvats från någon annan.

Skatteverket anser att lagtexten ger en uttömmande uppräkningslista av vilka tillgångar som ska behandlas enligt vanliga rörelse-

regler och att alla övriga tillgångar ska behandlas enligt kapitalreglerna. Avdragsrätten för ackordsförluster på lånefordringar som skattemässigt utgör kapitaltillgångar ska bedömas i enlighet med de särskilda reglerna för kapitalförluster i IL (Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 807184-10/111).

Ackordsförlust på kapitaltillgångar

Enligt det tidigare nämnda avgörandet RÅ 2010 ref. 34 ska ett villkorslöst ackord anses innebära att en fordran avyttras varför avdrag för förlust på en fordran, som skattemässigt utgör kapitaltillgång, kan medges i inkomstslaget näringsverksamhet om övriga förutsättningar för avdrag är uppfyllda.

Ackordsförlust på närstående företag

Om ackordet avser en kapitalfordran som uppkommit när gäldenär och borgenär var i intressegemenskap kan reglerna om avdragsförbud i 25a kap. 19 § IL bli tillämpliga. Sådana förluster är inte avdragsgilla. Se avsnitt 22.15.

Om fordringen som ackordet avser inte utgörs av kapitaltillgång utan av t.ex. kundfordringar uppkomna i en intressegemenskap, får avdragsrätten bedömas enligt huvudregeln (16 kap. 1 §).

Fram till 1983 års taxering fanns i 29 § anv. p. 10 andra stycket KL en bestämmelse om avdrag för förlust på fordringar vid ackord. Enligt denna bestämmelse gällde, att om det rådde sådan intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär som avsågs i anvisningarna till 43 § KL i dess äldre lydelse, och det kunde antas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, skulle avdragsrätten för förlusten bedömas enligt reglerna för koncernbidrag. Ett sådant förhållande kunde anses föreligga, om övriga borgenärer med fordringar av betydelse inte gjort motsvarande nedskrivning av sina fordringar eller om gäldenären uppenbarligen inte var på obestånd. Av förarbetena till den ändrade lagstiftningen, då bestämmelserna om kapitalförlust samlades i 20 § anv. p. 5 KL, framgår att någon egentlig ändring av denna regel inte åsyftats (prop. 1980/81:68, del A, s. 201). Även utan en uttrycklig lagregel torde det vara klart att en förlust, som uppkommit genom att ackord beviljats ett dotterbolag eller ett annat närstående bolag, inte utgör avdragsgill ackordsförlust om den har sin grund i intressegemenskapen, se t.ex. RÅ 1976 Aa 47 och RÅ 1990 not. 193.

Av RÅ 1987 not. 439 framgår att avdragsrätt föreligger för ackordsförlust avseende närstående bolag om ackordet är affärsmässigt betingat. I det aktuella fallet, där fråga var om varufordringar som skrevs bort genom underhandsackord, var gäldenärens ställning svag och någon utdelning vid likvidation

kunde inte påräknas. Det saknades vidare grund för antagande att dotterbolagets obestånd uppkommit genom värdeöverföring till moderbolaget eller på annat sätt haft sin grund i intressegemenskapen (jfr även RÅ 1972 A 74 samt KRNG 2004-05-27, mål nr 6944-02).

21.2.3 Underskottsavdrag vid ackord

När skulder faller bort genom ackord innebär detta att motsvarande kostnader och förluster inte bärs av den skattskyldige utan av ackordsgivaren. I stället för att göra ackordsvinsten skattepliktig har lagstiftaren valt att på visst sätt begränsa rätten till avdrag för underskott i de fall ackord medgivits.

I 40 kap. 2 § IL stadgas att ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret ska dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i bl.a. 40 kap. IL. I 40 kap. 21 § IL finns en bestämmelse som begränsar rätten till avdrag för underskott och som lyder enligt följande.

”Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering ska avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.”

Ackordsårets ingående underskott

Regleringen i IL innebär att det är ackordsårets ingående underskott som ska begränsas på grund av ackordet (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478). Detta är en skillnad jämfört med regleringen i LAU. Som framgår av RÅ 1999 ref. 59 tog begränsningen i LAU sikte på det ingående underskottet året efter ackordsåret.

Regleringen i 40 kap. IL innebär att underskott som uppkommer under ackordsåret eller därefter inte ska påverkas av ackordet. Det är endast ackordsårets ingående underskott som ska begränsas på grund av ackordet.

Exempel

Antag att skulder år 2 bortfallit med 100 på grund av ackord. Vid taxeringen för år 1 beräknas och fastställs underskottet till 50. Det ingående underskottet år 2 utgör därmed 50. Vid taxeringen för år 2 begränsas det ingående underskottet med 50. Enligt regleringen i 40 kap. IL kommer återstående 50 av det medgivna

ackordet inte att påverka ackordsårets underskott och inte något annat underskott heller.

**Andra
begränsningar
samtidigt**

Det kan förekomma att ett företag som erhåller ackord har såväl underskott som är tidsmässigt spärrade genom koncernbidragsspärren eller fusionsspärren, samtidigt som det har senare uppkomna underskott. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger i båda dessa situationer valfrihet för den skattskyldige i fråga om i vilken turordning underskotten ska reduceras (Skatteverket 2006-01-24, dnr 131 30493-06/111).

Om den skattskyldige erhållit ackord och genomgått en ägarförändring under ett och samma beskattningsår är såväl den aktuella bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten för underskott av näringsverksamhet vid ackord som bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten för underskott av näringsverksamhet efter ägarförändringar, den s.k. beloppspärren i 40 kap. 15 § IL, tillämpliga samma år. Skatteverkets uppfattning är att bestämmelserna ska tillämpas parallellt och oberoende av varandra. Den samlade reduceringen av underskottet blir därför lika stor oberoende av i vilken kronologisk ordning som förutsättningarna för respektive bestämmelse inträffar (Skatteverket 2004-12-17, dnr 130 704433-04/111).

Kringgåenden

I KRNJ 2002-09-05, mål nr 2355–2356-00, ansågs ett villkorat aktieägartillskott med hänsyn till omständigheterna ha utgjort ett underhandsackord som skulle reducera underskottet i ett aktiebolag. Aktiebolaget var på obestånd och en bank överlät sin fordran till aktieägaren i bolaget mot att aktieägaren erlade ett visst belopp till banken och därefter tillsköt fordringen till aktiebolaget genom ett villkorat aktieägartillskott.

I KRNJ 2002-09-13, mål nr 2013-00, gjordes i princip samma bedömning med avseende på ett ”villkorat borgenärstillskott” från en bank till ett aktiebolag som var på obestånd. Tillskottet var villkorat på så vis att det i avtal angivits att banken i framtiden skulle ha rätt till återbetalning av beloppet ur disponibla vinstmedel i aktiebolaget.

**Inkomst av kapital
och tjänst**

Bestämmelserna i 40 kap. IL gäller endast underskott av näringsverksamhet och inte för de fall ackord medgetts för skulder som är hänförliga till inkomstlagen kapital eller tjänst.

Ackord i HB/KB

I det fall ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag som erhållit ackord uppkommer frågan om det är handelsbolagets eller aktiebolagets underskott som ska reduceras på grund av ackordet.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 not. 143 fastslagit att det är aktiebolagets underskott som ska reduceras.

Detta innebär att någon reducering av underskott på grund av ackord i ett handelsbolag inte blir aktuell i det fall det delägande aktiebolaget redovisat överskott för året före ackordsåret (se även RÅ 2003 not. 80 och 81).

För exempel på underskottsreducering samt hur den justerade anskaffningsutgiften påverkas för delägare som är juridisk person, se avsnitt 2.3.4.1.

22 Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar

22.1 Inledning

Nu gällande regelsystem för beskattning av kapitalvinst och utdelning på företagsägda andelar infördes år 2003. Därigenom avskaffades kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar med vissa undantag. Samtidigt utvidgades möjligheten att ta emot skattefri utdelning på sådana andelar. Från 2010 har även andelar i handelsbolag och delägarätter som ägs av handelsbolag som ägs på visst sätt inlemmats i regelsystemet. Dessa ändringar behandlas utförligt i avsnitt 22.17.

Förutom skattefrihet för kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar innehåller regelsystemet bestämmelser om skalbolagsbeskattning i företagssektorn samt vissa konsekvensändringar i bl.a. bestämmelserna om omstruktureringar. Det finns också bestämmelser som ska förhindra kringgåenden av det avdragsförbud för förluster på näringsbetingade andelar som införts som en följd av att kapitalvinster på sådana andelar slopats. Samtidigt infördes bestämmelser om anskaffningsvärden för tillgångar som förs in i den svenska beskattningssfären, se avsnitt 22.18.

22.2 Motivet till reglerna

Kedjebeskattnig

Beskattning av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medförde att rörelsevinster blev beskattade i flera led inom företagssektorn, en s.k. kedjebeskattnig skedde. Kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar försvårade därmed önskvärda omstruktureringar inom näringslivet och slopades därför. Därutöver utvidgades möjligheten att ta emot utdelning på näringsbetingade andelar utan beskattning. Principen är att en rörelsevinst bara ska beskattas i två led, dels en gång i företaget och dels en gång hos slutlig ägare när denne tar del av vinsten genom utdelning eller avyttring av andel i företaget.

- Skatteplanering** Tidigare regler var inte heller effektiva då företagen kunde göra avdrag för kapitalförluster på näringsbetingade andelar i Sverige men realisera kapitalvinster i länder där de inte beskattades. Som en konsekvens av att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar slopades togs även rätten till avdrag för kapitalförluster på sådana andelar bort.
- Utvidgning** Utvidgningen av möjligheten att ta emot skattefria utdelning har skett genom att definitionen av näringsbetingade andelar har blivit vidare. Den tidigare definitionen på näringsbetingade andelar ansågs vara för snäv eftersom den inte i tillräckligt hög grad återspeglade de faktiska förhållandena i näringslivet.
- Skydd för bolags-skattebasen** När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar togs bort försvann också ett skydd för den svenska bolagsskattebasen. Genom skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteavdragsarbitrage kan ett svenskt företag överföra en rörelsevinst till ett dotterföretag i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. Om det svenska företaget därefter skulle kunna avyttra dotterföretaget utan beskattning skulle den svenska bolagsskattebasen kunna urholkas. För att förhindra att den slopade kapitalvinstbeskattningen medför att bolagsskattebasen urholkas finns särskilda CFC-regler, Controlled Foreign Company (39 a kap. IL).

22.3 Gränsdragningsfrågor

22.3.1 Allmänt

- Huvudprinciper** Företagsägda andelar som utgör kapitaltillgångar indelas i näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar. Syftet med indelningen är att särskilja kapitalplaceringar från innehav som beror på den verksamhet som ägarföretaget bedriver. Utdelningar och kapitalvinster avseende kapitalplaceringsandelar är skattepliktiga och förluster avdragsgilla inom aktiefällan. För näringsbetingade andelar är däremot huvudregeln att utdelningar och kapitalvinster är skattefria och att kapitalförluster inte är avdragsgilla.

Vid utformningen av gränsdragningsreglerna har utgångspunkten varit att det som skiljer en kapitalplacering från ett näringsbetingat innehav är graden av ägarengagemang och risktagande. Om ägarengagemanget och risktagandet är av viss styrka anses innehavet inte vara en kapitalplacering. Innehavet betingas då i stället av den verksamhet som ägarföretaget bedriver.

Med denna utgångspunkt har reglerna utformats så att en onoterad andel alltid räknas som näringsbetingad. En marknadsnoterad andel är näringsbetingad om den juridiska person som äger andelen innehar andelar med minst tio procent av rösterna i det ägda företaget, eller om innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av den juridiska personen som äger andelen eller av ett denne närstående företag.

För andelar i utländska företag som hör hemma inom EU finns det några specialregler, se vidare avsnitt 22.10. Annars är reglerna i princip desamma oavsett om andelarna avser svenska eller utländska företag.

22.3.2 Näringsbetingade andelar

Definition

Definitionen av en näringsbetingad andel finns i 24 kap. 13–16 §§. Med näringsbetingad andel förstås en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som ägs av sådana juridiska personer som kan inneha näringsbetingade andelar, ägarkravet, samt att andelen uppfyller vissa villkor, villkorskraven (24 kap. 13 § IL). Det företag i vilket andelen innehas kan vara en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en ekonomisk förening, se vidare avsnitt 22.10.

Ägarkravet

För att ägarkravet i 24 kap. 13 § IL ska vara uppfyllt ska andelen ägas av

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är inskränkt skattskyldig,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som är hemmahörande i en stat inom EES-området och som motsvarar något sådant svenskt företag som räknas upp i 1–4.

Europabolag

Inom EU finns även associationsformen europabolag. Ett europabolag med säte i Sverige ska betraktas som ett svenskt aktiebolag (2 kap. 4 § IL).

Villkorskraven

Villkorskraven innebär att andelen ska vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar:

1. Andelen får inte vara marknadsnoterad.

2. Ägarföretaget ska inneha tio procent eller mer av rösterna i det ägda företaget, röstvillkoret.
3. Innehavet av andelen ska betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära, betingandevillkoret (24 kap. 14 § IL).

Andelen ska anses som marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs, se vidare avsnitt 22.6.4. En andel i ett privatbostadsföretag räknas aldrig som näringsbetingad.

Onoterade andelar Onoterade andelar anses normalt inte lämpa sig som objekt för kapitalplaceringar. Onoterade andelar är inte heller likvida på samma sätt som noterade andelar och onoterade företag är många gånger beroende av en eller ett fåtal produkter eller tjänster. Dessa omständigheter medför typiskt sett en högre risk och motiverar att onoterade andelar alltid ska räknas som näringsbetingade andelar oberoende av röstandel i det ägda företaget.

Med onoterade andelar avses att andelarna inte är marknadsnoterade. En delägar rätt eller fordringsrätt ska anses marknadsnoterad om den är upptagen till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES-området eller, utan att vara upptagen till handel på en sådan marknad, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning (48 kap. 5 § IL).

Marknadsnoterade andelar För andelar som är marknadsnoterade innebär villkorskraven i 24 kap. 14 § IL att de blir näringsbetingade om ägarföretaget innehar tio procent eller mer av rösterna, röstvillkoret, eller om innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära, betingandevillkoret.

Röstvillkoret När det gäller marknadsnoterade andelar ger röstetalet en indikation på ägarengagemanget. Ett innehav om tio procent av rösterna har ansetts som regel innebära ett så starkt ägarengagemang i det ägda företaget att innehavet inte kan betraktas som en kapitalplacering. Bedömningen av om röstvillkoret är uppfyllt ska göras hos det enskilda företaget och inte på koncernnivå. Det är alltså inte tillräckligt att flera företag som ingår i samma koncern tillsammans uppfyller röstvillkoret.

För det fall att ägarföretaget innehar såväl onoterade som noterade andelar i det ägda företaget får röstetalet för innehavet slås samman när man bedömer om röstvillkoret är uppfyllt. Om ett ägarföretag innehar onoterade andelar i ett företag som representerar t.ex. åtta procent av rösterna är röstvillkoret uppfyllt om ägarföretaget innehar marknadsnoterade andelar av ett annat slag i samma företag motsvarande minst två procent av rösterna.

De röster som belöper på ett bolags innehav av egna aktier ska inte beaktas vid beräkningen av det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets aktieinnehav i förhållande till det totala röstetalet för samtliga aktier i bolaget (Skatteverket 2007-02-09, dnr 131 97267-07/111).

Exempel

Ett publikt aktiebolag, AB X, har gett ut 1 000 000 aktier med lika rösträtt, varav 100 000 aktier f.n. innehas av AB X. Företaget AB Y äger 95 000 aktier i AB X. I enlighet med Skatteverkets ställningstagande utgör detta innehav nästan 10,6 % av det totala röstetalet 900 000 (1 000 000 minskat med egna aktier 100 000). AB Y:s innehav är därmed näringsbetingat. Om AB X senare säljer ut sitt innehav av egna aktier ökar det sammanlagda röstetalet till 1 000 000. Röstetalet för AB Y:s innehav sjunker då till 9,5 % (95 000/1 000 000). Innehavet upphör därmed att vara näringsbetingat om inte det s.k. betingandevillkoret är uppfyllt.

Betingandevillkoret

Enligt betingandevillkoret i den s.k. utredningsregeln anses en andel som näringsbetingad om innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Betingandevillkoret är en garanti för att det alltid kan göras en skattemässigt materiellt riktig bedömning av ett andelsinnehav, vilket bl.a. har betydelse för behandlingen av kapitalvinster och utdelningar. För äldre praxis avseende betingandevillkoret, se 2005 års Handledning SKV 336, avsnitt 1.3.4. I senare praxis finns rättsfallen RÅ 2005 ref. 48 och RÅ 2008 ref. 67.

Enligt tidigare lydelse av betingandevillkoret skulle den skattskyldige göra sannolikt att innehavet betingades av rörelse. Regeln innehöll således en bevisregel. Tidigare torde det alltid ha varit en fördel att få en andel klassificerad som näringsbetingad. Numera är huvudregeln att en klassificering som näringsbetingad innebär att en kapitalförlust på andelen inte är

avdragsgill. Det kan alltså vara en nackdel att få ett innehav klassificerat som näringsbetingat och det har därför inte ansetts lämpligt att ha kvar bevisregeln (prop. 2002/03:96 s. 78).

22.3.3 Kapitalplaceringsandelar

Definition För kapitalplaceringsandelar finns ingen definition i IL. En andel som är kapitaltillgång räknas som kapitalplaceringsandel om andelen definitionsmässigt inte är näringsbetingad.

22.4 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på näringsbetingade andelar

22.4.1 Utdelning

Huvudregel Huvudregeln för hur utdelning på näringsbetingade andelar ska behandlas finns i 24 kap. 17 § IL. Av denna framgår att utdelning på en näringsbetingad andel inte ska tas upp till beskattning. Från huvudregeln att utdelning på näringsbetingade andelar inte ska beskattas finns tre undantag.

Förbjudna andelar Utdelningen ska tas upp om den lämnas av ett investmentföretag som, direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra investmentföretag, äger mer än enstaka andelar på vilka utdelningen skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i investmentföretaget (24 kap. 18 § IL).

Lundinregeln Utdelningen ska också tas upp om den s.k. Lundinregeln är tillämplig. Bestämmelsen blir tillämplig om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att det förvärvande företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet (24 kap. 19 § IL) se vidare avsnitt 1.3.8.

Innehavstidsvillkor Utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska tas upp till beskattning om det s.k. innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Villkoret innebär i huvudsak att utdelningen blir skattepliktig om andelen inte innehafts under en sammanhängande tid av minst ett år (24 kap. 20 § IL). Detta villkor behandlas nedan i avsnitt 22.4.4.

22.4.2 Kapitalvinst

Huvudregel Som huvudregel gäller att en kapitalvinst vid avyttring av en näringsbetingad andel är skattefri (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Från huvudprincipen finns två undantag.

Skalbolagsbeskattning Det första undantaget gäller om s.k. skalbolagsbeskattning ska ske. Det kan bli fallet om den avyttrade andelen hänför sig till ett skalbolag. Trots att andelen är näringsbetingad kan då beskattning ske genom att hela köpeskillingen ska tas upp som kapitalvinst. Skalbolagsreglerna ska förhindra att skalbolagshandeln flyttar in i företagssektorn. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 22.18.

Innehavstidsvillkor Det andra undantaget gäller för näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade. På samma sätt som när det gäller utdelning finns det ett innehavstidsvillkor. Villkoret innebär i huvudsak att en kapitalvinst är skattepliktig om andelen inte innehafts under en sammanhängande tid av minst ett år. Innehavstidsvillkoret behandlas i avsnitt 22.4.4.

22.4.3 Kapitalförlust

Huvudregel En kapitalförlust på en näringsbetingad andel får bara dras av om en motsvarande kapitalvinst skulle ha varit skattepliktig. Om en avyttring har skett med förlust måste alltså en prövning göras om förutsättningarna för skattefrihet hade varit uppfyllda om avyttringen i stället hade medfört en vinst. När man bedömer om en kapitalvinst skulle ha varit skattepliktig ska man bortse från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning (25 a kap. 3 och 5 §§ IL).

Onoterade andelar Av definitionen av näringsbetingade andelar, se avsnitt 22.3.2, följer att noterade andelar alltid är näringsbetingade. Det finns inte något villkor om innehavstid för noterade andelar. Det innebär att om en avyttring skulle ha medfört en kapitalvinst så skulle den inte ha beskattats. Därmed är inte heller en kapitalförlust avdragsgill.

Marknadsnoterade andelar Om innehavstidsvillkoret är uppfyllt så skulle inte en kapitalvinst tas upp till beskattning. En kapitalförlust på en sådan andel är därför inte avdragsgill (25 a kap. 5 och 6 §§ IL).

Om det uppkommer en kapitalvinst på en näringsbetingad marknadsnoterad andel, är denna skattepliktig om innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Eftersom en vinst på en sådan andel är skattepliktig är en kapitalförlust avdragsgill om andelen avyttras med förlust (25 a kap. 5 och 6 §§ IL). Detta är det enda fallet då en kapitalförlust på en näringsbetingad andel kan vara avdragsgill. Kapitalförlusten får dock inte dras som en kostnad i näringsverksamheten utan bara i aktiefållan (48 kap. 26 § IL). Det innebär att kapitalförluster på marknadsnoterade näringsbetingade andelar som inte uppfyller innehavstidsvillkoret kommer i samma aktiefålla som kapitalförluster på

	<p>kapitalplaceringsandelar, se avsnitt 22.5.2. Avdragsgilla kapitalförluster på näringsbetingade andelar behandlas därmed på samma sätt som kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar.</p>
Inom intresse- gemenskap	<p>Skulle kapitalförlusten uppkomma vid avyttring till ett företag inom intressegemenskapen är kapitalförlusten inte heller avdragsgill i aktiefällan oavsett innehavstid (25 kap. 7–8 §§ IL).</p>
Fastställande av förlust	<p>Det är oklart om en kapitalförlust som inte kan utnyttjas fullt ut i aktiefällan, 48 kap. 26 § IL, ska fastställas det år när den uppkommer eller året när den kan utnyttjas. Med hänsyn till den oklarhet som råder anser regeringen att frågan bör regleras. Regeringen har angett att den avser att senare lämna förslag till sådan reglering (prop. 2002/03:96 s. 95). Till dess bör, enligt Skatteverkets uppfattning, en förlust fastställas först när den utnyttjas och inte när den uppkommer.</p>
	<p>22.4.4 Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar</p>
Bakgrund	<p>Eftersom marknadsnoterade andelar är likvida i och med att de är föremål för omsättning har det ansetts nödvändigt att uppställa villkor om en minsta innehavstid för att motverka kringgåenden av regelverket och tröskeleffekter (prop. 2002/03:96 s. 79).</p> <p>För näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade gäller därför ett villkor om minsta innehavstid. För att utdelning och kapitalvinst på sådana andelar ska bli skattefri räcker det alltså inte med att andelarna är näringsbetingade. Det krävs också att innehavstidsvillkoret är uppfyllt. För onoterade andelar finns däremot inget villkor om innehavstid.</p>
Utformning	<p>En första förutsättning för att innehavstid ska räknas är att andelen är näringsbetingad.</p>

Exempel

AB A förvärvar den 1 december år 1 andelar motsvarande åtta procent av rösterna i det marknadsnoterade företaget AB B. Eftersom AB A inte innehar tio procent av rösterna och då innehavet inte heller betingas av den rörelse som AB A bedriver räknas andelarna i AB B som kapitalplaceringsandelar. Den 1 mars år 2 förvärvar AB A ytterligare en post andelar i AB B motsvarande två procent av rösterna. Röstvillkoret är nu uppfyllt och andelarna i AB B räknas som näringsbetingade från den 1 mars år 2 vilket också innebär att innehavstid får räknas från denna tidpunkt.

Utdelning

Innehavstidsvillkoret för utdelning på näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade innebär följande.

Utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska alltid betraktas som skattefri när den tas emot. Utdelningen ska dock tas upp till beskattning om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad hos innehavaren inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Beskattningen sker det beskattningsår som avyttring sker eller andelen upphör att vara näringsbetingad. Detta får till följd att utdelningen kan komma att beskattas vid ett senare beskattningsår än det beskattningsår när utdelningen togs emot (24 kap. 20–21 §§ IL).

Exempel

Antag att AB A i exemplet ovan får utdelning på sitt innehav i AB B den 1 april år 2. Innehavet är då näringsbetingat och utdelningen är skattefri för AB A trots att det inte innehaft näringsbetingade andelar i AB B under ett år. För att utdelningen ska bli definitivt skattefri krävs att AB A uppfyller innehavstidsvillkoret, som innebär att andelarna måste behållas t.o.m. utgången av februari år 3. Skulle AB A t.ex. sälja andelarna i AB B den 1 januari år 3 ska den utdelning som AB A erhöll år 2 tas upp till beskattning hos AB A år 3.

Kapitalvinst

Även för kapitalvinster på näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade finns ett innehavstidsvillkor

Villkoret innebär att kapitalvinst på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad är skattefri om andelen innehafts av det avyttrande företaget under en tid av minst ett år före avyttringen och andelen under hela denna tid har varit näringsbetingad (25 kap. 6 § IL).

Exempel

Om AB A i exemplet ovan säljer andelarna i AB B den 1 januari år 3 får det till följd att en kapitalvinst blir skattepliktig. Skulle en kapitalförlust uppkomma är den avdragsgill i aktiefällan (vid avyttring inom en intressegemenskap är förlusten inte avdragsgill). Om AB A säljer innehavet i AB B efter utgången av februari år 3 är en kapitalvinst inte skattepliktig och en kapitalförlust inte avdragsgill.

Den som har avyttrat en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad ska i självdeklarationen lämna uppgift om avytt-

ringen om andelen har innehafts kortare tid än ett år (3 kap. 7 a § LSK).

Innehavstid

I utdelningshänseende räknas innehavstiden från den tidpunkt då andelen har tillträtts vid förvärvet till den tidpunkt då den frånträds genom en överlåtelse. Om andelen har förvärvats eller avyttrats genom ett avtal (köpeavtal) anses tillträdet respektive frånträdet ha skett när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet, 24 kap. 21 § IL.

I andra fall än avtalsfall, t.ex. när andelen förvärvas eller överlåts genom utdelning eller kapitaltillskott, bör enligt förarbetena som princip gälla att tillträdet respektive frånträdet sker när företaget erhåller respektive förlorar rådigheten över andelen. Dessa fall har dock inte ansetts lämpa sig för en lagreglering (prop. 2002/03:96 s. 81).

I kapitalvinsthänseende gäller av enhetlighetsskäl samma lösning som för utdelning i fråga om när innehavstiden börjar löpa. Innehavstiden räknas alltså från den tidpunkt då andelen tillträtts vid förvärvet. Innehavstiden slutar löpa vid tidpunkten för avyttringen. Tidpunkten för frånträdet har ingen betydelse (25 a kap. 6 § IL).

En andel som förvärvats genom ny- eller fondemission anses ha förvärvats samtidigt med de andelar som förvärvet grundas på. Har dessa förvärvats vid olika tidpunkter anses den nya andelen ha förvärvats vid den senaste av dessa tidpunkter (24 kap. 22 § IL) och (25 a kap. 6 och 8 §§ IL).

Innehavstiden bryts om andelen avyttras. Avyttringen kan vara en vanlig avyttring men också ett uppskovsgrundande andelsbyte.

Om det företag som gett ut andelen försätts i konkurs, upplöses genom fusion eller fission, eller träder i likvidation anses andelen avyttrad (44 kap. 7 och 8 §§ IL). Skatteverket anser att tidpunkten för avyttring vid konkurs angiven i 8 § första stycket 1 avser även företag inom EES-området (Skatteverket 2004-12-01, dnr 130 657566-04/111). Det innebär att innehavstiden bryts i dessa fall. Innehavstiden bryts också om andelen lånas ut för blankning. Trots att blankning inte räknas som avyttring enligt 44 kap. 9 § IL anses den som lånat ut andelen inte längre inneha andelen i den mening som förutsätts i detta sammanhang. Pantsättning av en andel bryter däremot inte innehavstiden (prop. 2002/03:96 s. 81 f).

Beträffande andelar som överlåts vid verksamhetsavyttringar respektive vid fusion och fission – se 22.16.3 och 22.16.4.

Turordningsregler Ett ägarföretag kan inneha marknadsnoterade andelar som är näringsbetingade där andelarna är förvärvade vid olika tidpunkter. För att kunna bedöma om innehavstidsvillkoret är uppfyllt ska turordningsregeln sist in, först ut användas för både utdelning och kapitalvinst (24 kap. 22 § och 25 a kap. 8 § IL).

Exempel

Antag att AB A köper och säljer marknadsnoterade andelar i AB B. Andelarna är näringsbetingade. Den 1 mars år 1 köper AB A 10 andelar. Senare samma år, den 1 september, köper AB A ytterligare 7 andelar. Den 1 april år 2 säljer AB A 7 andelar och har därefter kvar 10 andelar på vilka man får utdelning den 1 maj år 2.

Utdelning: Eftersom turordningsregeln sist in, först ut gäller anses den utdelning som AB A erhåller på de 10 andelarna i AB B avse de 10 andelar som förvärvades den 1 mars år 1. Eftersom andelarna innehafts mer än ett år blir utdelningen skattefri. En senare avyttring av andelarna kommer inte att medföra att utdelningen ska tas upp till beskattning.

Kapitalvinst: Även här gäller turordningsregeln sist in, först ut. Det innebär att de 7 andelar som avyttras den 1 april år 2 anses ha innehafts från den 1 september år 1. Eftersom innehavstiden inte uppgår till ett år blir en kapitalvinst skattepliktig och en kapitalförlust avdragsgill i fällan.

Genomsnittligt omkostnadsbelopp Ett företag kan inneha marknadsnoterade andelar av samma slag och sort som är näringsbetingade där en del av innehavet uppfyller innehavstidsvillkoret men annan del av innehavet inte gör det. Vid en delavyttring av det totala innehavet ska som omkostnadsbelopp användas det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för andelar av samma slag och sort. Det följer av den s.k. genomsnittsmetoden.

Det har reglerats vad som gäller vid en delavyttring av ett innehav av samma slag och sort, där vissa andelar uppfyller innehavstidsvillkoret medan andra inte gör det. Antag att ett företag sedan länge innehar tio noterade näringsbetingade andelar. Företaget köper ytterligare en andel i samma företag och säljer denna kort därefter. Det skattemässiga resultatet av transaktionerna blir godtyckligt om vid beräkning av omkostnadsbeloppet hänsyn skulle tas till det äldre innehavet, exemplet är hämtat från (prop. 2002/03:96 s. 83). För att undvika denna

effekt anses andelar som uppfyller tidsvillkoret inte vara av samma slag och sort som sådana andelar som inte uppfyller villkoret (48 kap. 7 § IL).

22.5 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på kapitalplaceringsandelar

22.5.1 Utdelning och kapitalvinst

Utdelning och kapitalvinst är skattepliktig

Utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar är skattepliktiga. Från en teoretisk utgångspunkt kan hävdas att även utdelning och kapitalvinst på kapitalplaceringsandelar borde vara skattefri inom företagssektorn. En beskattning inom företagssektorn leder nämligen till att företagsvinster kedjebeskattas vilket kan sägas utgöra ett avsteg från den grundläggande principen om att företagets vinster bör beskattas i två led, ekonomisk dubbelbeskattning. Beskattningen av utdelning och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar i företagssektorn anses alltså inte önskvärd i sig. Man har dock valt att behålla beskattningen av kapitalplaceringsandelar.

Ett skäl till att beskattningen behållits är att den statsfinansiella kostnaden för att slopa den helt enkelt skulle bli för hög. Skattebortfallet skulle bli för stort och det har inte ansetts motsvara de effektivitetsvinster som skulle kunna uppnås inom företagssektorn. Ett annat skäl är att beskattningen av utdelningar och kapitalvinster anses motverka den s.k. sparbösseffekten (prop. 2002/03:96 s. 86 f).

22.5.2 Kapitalförlust

Kapitalförluster avdragsgilla i aktiefällan

Kapitalförluster på delägarätter är avdragsgilla i aktiefällan (48 kap. 26 § IL). Den innebär att en förlust på en kapitalplaceringsandel får dras av mot kapitalvinster på delägarätter. Det kan t.ex. vara fråga om en kapitalvinst på en kapitalplaceringsandel eller en kapitalvinst på en näringsbetingad andel där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Om skalbolagsbeskattning sker räknas hela köpeskillingen som kapitalvinst. Det innebär att kapitalförluster får dras av mot en sådan kapitalvinst (25 a kap. 9 § IL).

Om en förlust på en kapitalplaceringsandel helt eller delvis inte kan dras av är det också möjligt att dra av förlusten mot kapitalvinster på delägarätter som uppkommit hos ett annat företag inom intressegemenskapen. En förutsättning för detta är att båda företagen begär det vid samma års taxering samt att företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra.

Till den del en förlust inte har kunnat dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust hos det företag som haft förlusten.

Kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan bara vara avdragsgilla om det är fråga om marknadsnoterade andelar där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt, se avsnitt 22.4.4. En sådan förlust ska dras av i aktiefällan på samma sätt som sker för kapitalplaceringsandelar.

22.6 Karaktärsbyten

22.6.1 Bakgrund

Eftersom näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar beskattas olika vad gäller utdelning och kapitalvinst behövs regler för hur ett karaktärsbyte ska behandlas. Ett näringsbetingat innehav kan byta karaktär till kapitalplacering och vice versa.

22.6.2 Från näringsbetingad andel till kapitalplaceringsandel

Anskaffningsutgift är lika med marknadsvärdet

Ett näringsbetingat innehav byter karaktär till kapitalplaceringsinnehav om andelarna blir marknadsnoterade och ägarföretaget inte innehar minst tio procent av rösterna och innehavet av andelarna inte heller betingas av den rörelse som ägarföretaget bedriver. Ett karaktärsbyte sker också om ägarföretaget innehar näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade och innehavet minskar så företaget inte längre innehar tio procent av rösterna samtidigt som betingandevillkoret inte kan återopas. Det finns även andra situationer när ett innehav kan byta karaktär från näringsbetingat till kapitalplacering.

Vid ett sådant karaktärsbyte uppkommer frågan om vilken anskaffningsutgift andelarna ska få. Två alternativ har övervägts, omkostnadsbeloppet vid karaktärsbytet eller marknadsvärdet vid samma tidpunkt. Den förra lösningen skulle tynga tillämpningen genom att företagen skulle behöva hålla reda på anskaffningsutgifter på näringsbetingade andelar, senare gjorda kapitaltillskott och även värdeöverföringar. Det har dessutom inte ansetts rimligt att beskatta en värdestegring under den tid som en andel är näringsbetingad. Om en andel byter karaktär från att vara näringsbetingad till att bli kapitalplaceringsandel ska därför anskaffningsutgiften på andelen utgöras av marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet. Regeln förhindrar att en värdenedgång på näringsbetingade

andelar kan omvandlas till en förlust på kapitalplaceringsandelar som kan dras av (25 kap. 6 § IL).

Av definitionen av en näringsbetingad andel följer att en andel som byter karaktär från näringsbetingad till kapitalplacering måste ha varit marknadsnoterad efter karaktärsbytet alternativt både före och efter karaktärsbytet. Marknadsvärdet kan därför som regel bestämmas med ledning av marknadsnoteringar.

Exempel

AB A äger marknadsnoterade andelar i AB B motsvarande tio procent av rösterna. Andelarna, som är näringsbetingade eftersom röstvillkoret är uppfyllt, har anskaffats vid ett och samma tillfälle för 10 mnkr. AB A säljer andelar motsvarande två procent av rösterna i AB B för 4 mnkr vilket motsvarar det noterade värdet vid försäljningstidpunkten. Värdeökningen uppgår alltså till 100 % under innehavstiden. Under förutsättning att innehavstidsvillkoret är uppfyllt är den kapitalvinst om 2 mnkr (4 mnkr - 2 mnkr) som uppkommer skattefri.

Om innehavet i AB B inte betingas av AB A:s rörelse byter det återstående innehavet karaktär till kapitalplacering. Marknadsvärdet på detta innehav uppgår vid tidpunkten för karaktärsbytet till 16 mnkr vilket blir anskaffningsutgiften för det återstående innehavet.

Det finns ett undantag från regeln att anskaffningsutgiften ska tas upp till marknadsvärdet när en näringsbetingad andel byter karaktär från näringsbetingad till kapitalplaceringsandel. Undantaget gäller marknadsnoterade andelar som inte uppfyller innehavstidsvillkoret på ett år. Om en sådan andel byter karaktär bortser man från att den varit näringsbetingad vilket innebär att andelen inte får en ny anskaffningsutgift (25 kap. 6 § IL).

22.6.3 Från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad andel

Ingen avskattning

Eftersom onoterade andelar alltid är näringsbetingade så måste ett kapitalplaceringsinnehav bestå av marknadsnoterade andelar. Ett sådant innehav kan byta karaktär till näringsbetingat genom att företaget utökar sitt innehav till att omfatta minst tio procent av rösterna i det ägda företaget. Innehavet kan också bli näringsbetingat genom att betingandevillkoret i utredningsregeln blir uppfyllt.

Under den tid då innehavet var en kapitalplacering hade en avyttring medfört att en kapitalvinst blivit skattepliktig. Det talar för att en avskattning borde ske om innehavet byter karaktär till att bli näringsbetingat eftersom en avyttring efter karaktärsbytet normalt blir skattefri. Någon avskattningsregel har dock inte införts. En sådan regel skulle behöva kompletteras med uppskavsregler för att inte olämpliga effekter ska uppstå. Det skulle komplicera systemet betydligt. Ett annat argument för att inte ha en avskattningsregel är att beskattningen av kapitalplaceringsandelar i sig inte är önskvärd utan endast syftar till att motverka den s.k. sparbösseffekten. Dessutom motverkas manipulationer av innehavstidsvillkoret. Villkoret innebär att en andel som bytt karaktär från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad måste innehas minst ett år innan den kan avyttras utan att en kapitalvinst blir beskattad.

22.6.4 Avnotering av marknadsnoterade andelar

Anses noterade

Marknadsnoterade andelar avnoteras som regel i samband med ett tvångsförfarande efter ett offentligt erbjudande om uppköp, när det uppköpande företaget uppnått ett innehav med mer än 90 % av kapitalet och rösterna i det företag som köps upp (22 kap. ABL). Det har inte ansetts motiverat att kapitalplaceringsandelar på grund av en sådan avnotering ska kunna säljas eller lösas in utan beskattning av en kapitalvinst. Motsvarande gäller för det fall att avnotering sker i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen i andra fall, likvidation, konkurs, fusion eller fission. I sådana fall ska kapitalplaceringsandelar anses vara marknadsnoterade även om noteringen har upphört (24 kap. 14 § IL).

22.7 Övergångsbestämmelser

Utdelningar m.m.

Definitionen av näringsbetingade andelar trädde i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003 (p. 1 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224). Regler om när andelar i handelsbolag ska behandlas som näringsbetingade andelar har trätt i kraft den 1 januari 2010 (p.1 av övergångsbestämmelserna till SFS 2009:1413).

Vad gäller övriga övergångsbestämmelser till 2003 års lagändring hänvisas till SKV 336,Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering, avsnitt 22.7.

22.8 Aktieförvaltande företag

Ett företag som endast är aktieförvaltande kan inte åberopa betingandevillkoret i utredningsregeln för att få ett innehav av marknadsnoterade andelar klassificerade som näringsbetingade. En förutsättning för att utredningsregeln ska kunna tillämpas är att innehavet betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett annat företag inom intressegemenskapen. Med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar (2 kap. 24 § IL). Om de uppräknade tillgångarna innehas som ett led i rörelsen, räknas innehavet dock till rörelsen. Eftersom ett aktieförvaltande företag inte bedriver rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL kan inte heller ett andelsinnehav betingas av rörelsen (RÅ 2001 ref. 6). Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att förvaltning av värdepapper inte utgjorde rörelse.

Någon uttrycklig bestämmelse om att aktieförvaltande företag inte får använda utredningsregeln har därför inte ansetts nödvändig (prop. 2002/03:96 s. 99 f).

22.9 Investmentföretag

I underlagen för schablonintäkt och avskattningsintäkt ska inte räknas in andelar och aktiebaserade delägarätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om andelen eller den aktiebaserade delägarätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel (39 kap. 14 § första stycket 2 och 39 kap. 17 § IL). Vad som avses med aktiebaserade delägarätter behandlas i avsnitt 22.11.

Om investmentföretaget varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel så hade det varit ett vanligt aktiebolag som bedriver värdepappersförvaltande verksamhet. För ett sådant företag kan en andel vara näringsbetingad om andelen är onoterad eller om företaget har minst tio procent av rösterna i det ägda företaget (24 kap. 14 § första stycket 1 och 2 IL). En sådan andel ska inte inräknas i underlagen för schablonintäkt och avskattningsintäkt för investmentföretaget, eftersom en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om ett värdepappersförvaltande företag hade avyttrat den. Om andelen är marknadsnoterad krävs dock att innehavstidsvillkoret är uppfyllt.

Ett värdepappersförvaltande företag bedriver inte rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL och en andel kan därför inte bli

näringsbetingad enligt betingandevillkoret i utredningsregeln eftersom villkoret förutsätter att innehavet betingas av rörelse (24 kap. 14 § första stycket 3 IL). En kapitalvinst på andelen skulle således tas upp till beskattning om den avyttrades. Det innebär att ett investmentföretag inte kan åberopa utredningsregeln vilket medför att ett sådant innehav ska inräknas i underlaget för schablonintäkt och i förekommande fall även i underlaget för avskattningsintäkt.

Som en konsekvens av att skalbolagsregler införts inom företagssektorn och eftersom investmentföretagen har erhållit en kompenserande justering av beräkningen av underlaget för schablonintäkten har det ansetts riktigt att även investmentföretag ska omfattas av skalbolagsreglerna. Ett investmentföretag kan alltså bli föremål för skalbolagsbeskattning (39 kap. 14 § första stycket 1 IL). Vid beräkning av underlaget för schablonintäkten och i förekommande fall avskattningsintäkt ska man dock bortse från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning.

22.10 Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska företag

22.10.1 Inledning

I syfte att underlätta fria kapitalrörelser inom den Europeiska unionen och även i övrigt underlätta internationella etableringar omfattar reglerna om skattefrihet också näringsbetingade andelar i utländska företag. Detta förutsätter dock att det finns regler som effektivt kan skydda den svenska skattebasen mot ränteavdragsarbitrage och andra förfaranden, inte bara såvitt avser utdelningar utan även i fråga om kapitalvinster. Särskilda CFC-regler som ska motverka oönskade förfaranden finns i 39 a kap. IL. På grund av dessa regler har tidigare krav på jämförlig beskattning i 24 kap. 15 § IL tagits bort.

22.10.2 Näringsbetingad andel – utländsk juridisk person

En andel i en utländsk juridisk person som är näringsbetingad ska behandlas på samma sätt som en näringsbetingad andel i svensk juridisk person. För att en andel i en utländsk juridisk person ska vara näringsbetingad krävs att de generella kraven i 24 kap. 13–14 §§ IL är uppfyllda, dvs. ägarkravet och villkorskraven, se avsnitt 22.3.2. Det ska vara fråga om en andel i ett företag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Med näringsbetingad andel avses en andel

Villkor

i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening (24 kap. 13 § IL). Med detta uttryckssätt innefattas även utländska motsvarigheter till dessa slag av företag. Detta följer av att i IL omfattar de termer och uttryck som används även motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses, 2 kap. 2 § IL. Det ligger i sakens natur att de svenska associationsformerna aktiebolag och ekonomisk förening inte alltid har en identiskt lika motsvarighet i utländska stater. Det behöver därför inte föreligga absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22) för en utförligare redogörelse vad gäller utländska motsvarigheter hänvisas till Handledning för internationell beskattning (SKV 352). Konsekvensen av att en andel i en utländsk juridisk person är näringsbetingad är att utdelning och kapitalvinst är skattefri på samma villkor som gäller för en andel i en svensk juridisk person. En kapitalförlust är avdragsgill i aktiefällan om det är fråga om en marknadsnoterad andel där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt och under förutsättning att det inte är fråga om en avyttring inom intressegemenskapen. I övrigt är kapitalförluster inte avdragsgilla.

Utvidgad definition för andelar inom EU

För andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU finns en utvidgning av definitionen av näringsbetingad andel. Vad som avses med ett sådant företag framgår av en särskild definition (24 kap. 16 § andra stycket IL). Utöver vad som följer av bestämmelserna i 24 kap. 13–14 §§ IL ska en andel i ett sådant företag räknas som näringsbetingad också om innehavet uppgår till 10 % eller mer av andelskapitalet och även om andelen är lagertillgång. Skatteverket har tolkat bestämmelsen så att när det gäller andelar som är lagertillgångar kan dessa vara näringsbetingade endast när innehavet uppgår till 10 % eller mer av andelskapitalet (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 388919-07/111).

Utdelning från företag inom EU

Med anledning av ändringar i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG, 2003/123/EG och 2006/98/EG) har utvidgade möjligheter att skattefritt kunna ta emot utdelning från olika typer av associationsformer inom EU införts (24 kap. 17 a § och 20 § andra stycket IL). Reglerna avser fall där den utländska associationsformen inte kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och därmed utan särskilda regler inte skulle uppfylla de allmänna

förutsättningarna för att betraktas som näringsbetingade andelar (24 kap. 13 § IL).

22.11 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägar­rätter

22.11.1 Inledning

Det bärande motivet till att näringsbetingade andelar inte beskattas är att underlätta omstruktureringar inom näringslivet genom avyttringar av företag. Det saknas därför skäl att generellt utsträcka skattefriheten till alla delägar­rätter och tillgångar som ska behandlas som delägar­rätter (48 kap. 2 § IL.) Vissa delägar­rätter, t.ex. teckningsrätter, intar emellertid en särställning genom att tillgången endast är ett av tekniska skäl betingat led mellan ursprungsaktierna och de nya aktier som helt eller delvis är ett utflöde av dessa. Om sådana delägar­rätter grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till har det ansetts motiverat att behandla dem på samma sätt som ursprungsaktien. Särskilda regler om aktiebaserade delägar­rätter har därför införts. Om ursprungsaktien är näringsbetingad kan även den aktiebaserade delägar­rätten vara det, vilket medför att en kapitalvinst vid avyttring av den aktiebaserade delägar­rätten kan bli skattefri.

22.11.2 Näringsbetingad aktiebaserad delägar­rätt

Definition

Med en aktiebaserad delägar­rätt avses en rätt på grund av teckning av aktier, teckningsrätt, delrätt, eller option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier under förutsättning att rätten grundas på aktier i det företag som rätten hänför sig till. Det bör observeras att delägar­rätten är aktiebaserad bara om den grundas på ett innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till. Delägar­rätter som har förvärvats på marknaden räknas alltså inte som aktiebaserade. De säljoptioner som avses är sälj- och inlösenrätter som aktieägarna kan erhålla i samband med att ett aktiebolag förvärvar egna aktier eller löser in aktier genom nedsättning av aktiekapitalet. En förutsättning är dock att dessa har förvärvats på grund av ett befintligt innehav av aktier. En aktiebaserad delägar­rätt är näringsbetingad om förvärvet av rätten grundas på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till (25 a kap. 4 § IL).

Den krets av företag som kan inneha näringsbetingade aktiebaserade delägar­rätter sammanfaller med den krets av företag

som kan inneha näringsbetingade andelar (25a kap. 3 § IL), se vidare avsnitt 22.3.2 angående ägarkravet.

22.11.3 Kapitalvinst och kapitalförlust

Kapitalvinst

En kapitalvinst på en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt ska, med två undantag, inte tas upp till beskattning (25 a kap. 5 § IL). Det första undantaget gäller om s.k. skalbolagsbeskattning ska ske. Då ska hela ersättningen tas upp som kapitalvinst (25 a kap. 9 § IL). Reglerna om skalbolagsbeskattning behandlas i avsnitt 22.18. Det andra undantaget gäller om det s.k. innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. På samma sätt som gäller för marknadsnoterade näringsbetingade andelar finns det för marknadsnoterade näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter ett villkor om minsta innehavstid. En kapitalvinst på en sådan andel är skattefri bara om delägar rätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller om de aktier på vilka delägar rätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen (25 a kap. 7 § IL). Den som har avyttrat en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt som är marknadsnoterad ska lämna uppgift i självdeklaration om avyttringen om delägar rätten innehafts kortare tid än ett år (3 kap. 7 a § LSK).

Kapitalförlust

För kapitalförluster på näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter gäller samma avdragsregler som för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Det innebär att en kapitalförlust bara är avdragsgill om en motsvarande kapitalvinst skulle ha beskattats. När man bedömer om en kapitalvinst skulle ha beskattats ska man bortse från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning (25 a kap. 5 § IL). Det innebär att en kapitalförlust bara är avdragsgill om delägar rätten avyttras när innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Förlusten är då avdragsgill inom aktiefällan (48 kap. 26 § IL). Är det fråga om en avyttring inom en intressegemenskap är dock en kapitalförlust inte avdragsgill (25 kap. 8 § IL).

Turordningsregler

Av avsnitt 22.4.4 framgår att det finns särskilda turordningsregler och särskilda regler för beräkning av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för näringsbetingade andelar. Dessa regler gäller även för näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter (25 a kap. 8 § IL samt 48 kap. 7 § IL). Även de bestämmelser om karaktärsbyten som behandlas i avsnitt 22.6 tillämpas för näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter (25 kap. 6 § IL)

**Delägar­rät­ter
som inte är
närings­be­tingade**

För aktiebaserade delägar­rät­ter som inte är närings­be­tingade har inga särregler införts. Det innebär att kapitalvinster på sådana delägar­rät­ter är skattepliktiga och att förluster är avdragsgilla i aktiefällan.

22.12 Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag

De svenska juridiska personer som kan inneha närings­be­tingade andelar och som därmed kan ta emot skattefri utdelning är, förutom aktiebolag och ekonomiska föreningar, stiftelser och ideella föreningar som inte är inskränkt skattskyldiga, sparbank och ömsesidigt försäkringsföretag (24 kap. 13 § IL). Från inkomståret 2010 kan även handelsbolag i vissa fall ta emot utdelning som inte behöver tas upp hos en viss typ av delägare (24 kap. 17 b §) se vidare avsnitt 22.17.

Även reglerna om skattefrihet för kapitalvinster respektive avdragsförbud för kapitalförluster på närings­be­tingade andelar och närings­be­tingade aktiebaserade delägar­rät­ter tillämpas på en svensk juridisk person som inte ska beskattas för utdelning på närings­be­tingade andelar.

22.13 Utländska ägare

En utländsk juridisk person som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige är skattskyldig här för utdelning och kapitalvinst på andelar som är knutna till det fasta driftstället. Ett utländskt bolag som har hemvist i en EES-stat och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige kan skattefritt ta emot utdelning på närings­be­tingade andelar som är knutna till det fasta driftstället. Det krävs att det utländska bolaget motsvarar något sådant svenskt företag som kan ta emot skattefri utdelning på närings­be­tingade andelar. Det innebär att det ska vara fråga om ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är inskränkt skattskyldig, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (24 kap. 13 § 5 IL). De villkor i övrigt som ska vara uppfyllda för att en andel ska bli närings­be­tingad är desamma som gäller för svenska juridiska personer (24 kap. 13–16 §§ IL) och avsnitt 22.3.2.

Om ett utländskt bolag med hemvist i en EES-stat bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige och det utländska bolaget innehar närings­be­tingade andelar som är knutna till

driftstället gäller samma regler som för ett svenskt företag som innehar näringsbetingade andelar. Det innebär att utdelning och kapitalvinster blir skattefria på samma villkor som gäller för svenska företag och att kapitalförluster bara kan bli avdragsgilla i aktiefällan. Om det utländska bolaget innehar aktiebaserade delägarätter behandlas de på samma sätt som för svenska företag.

22.14 Tillgångar som förpackats i bolag

22.14.1 Bakgrund

Förpackning av tillgångar

När kapitalvinstbeskattning av näringsbetingade andelar inte sker finns ett incitament att inför en försäljning överföra dyrbarare tillgångar som producerats inom en koncern eller tillgångar som ökat i värde under innehavstiden till ett dotterföretag i koncernen genom en underprisöverlåtelse. Därefter avyttras andelarna i dotterföretaget. Härigenom undgår säljaren beskattning för vad som egentligen inte är något annat än en ordinär rörelseintäkt. För köparen begränsas däremot möjligheten att göra värdeminskingsavdrag i förhållande till ett direkt förvärv av tillgången. Totalt sett skapas härigenom en skattecredit som framförallt är märkbar när fastigheter förpackas eftersom nuvärdet av framtida värdeminskingsavdrag är lägre för dessa än för inventarier.

– inga motverkande skatteregler

Under lagstiftningsarbetet (jfr SOU 2001:11 s. 169 f och prop. 2002/03:96 s. 133) har konstaterats att det rent lagtekniskt är problematiskt att motverka förpackningar och det har även ifrågasatts om det överhuvudtaget är önskvärt att införa regler som ska förhindra förpackningar av inventarier och fastigheter. Som en konsekvens härav har lagstiftaren avstått från att införa generella skatteregler vid avyttring av tillgångar förpackade i bolag. Se avsnitt 15.8 vad gäller särskilda regler för att motverka förpackning i handelsbolag.

22.14.2 Förpackningar av fastigheter (25 a kap. 25 § IL)

Fåmansföretagsregel

För att motverka omotiverade skatteförmåner vid förpackning av en fastighet som till huvudsaklig del använts som bostad av delägaren eller närstående till denna har en särskild fåmansföretagsregel införts.

22.14.2.1 Avskattning

Bostad åt delägare

Om ett avyttrat företag – direkt eller indirekt genom ett dotterföretag – innehar en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad under de tre år som föregått avyttringen av

en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för närstående till en delägare någon gång, ska andelsöverlåtelsen medföra att fastigheten skattas av hos det företag som innehar fastigheten. Detsamma gäller för andel i privatbostadsföretag. För att avskattning ska aktualiseras fordras att det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag.

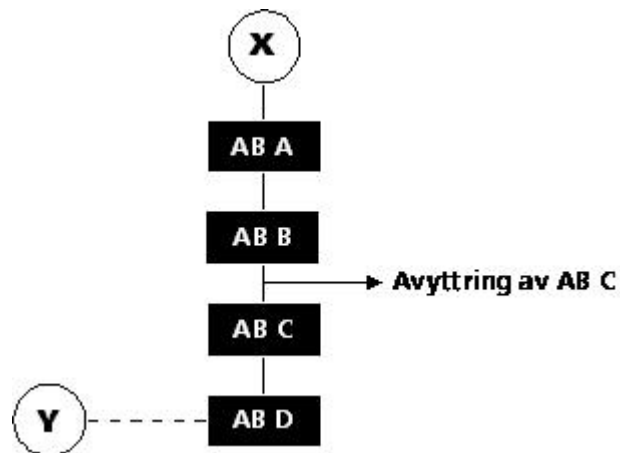
Med bostad avses även fritidsbostad.

– **fiktiv avyttring**

Avskattningen innebär att företaget får anses ha avyttrat och därefter åter förvärvat fastigheten för ett pris motsvarande marknadsvärdet, varvid fastigheten får en ny anskaffningsutgift i alla inkomstskattehänseenden. Av praktiska skäl ska avskattningen avse hela fastigheten även om inte alla andelar i det avyttrade företaget avyttras (prop. 2002/03:96 s. 134). Beträffande avyttring av minoritetsposter, se avsnitt 22.14.2.2.

Det bör observeras att avskattning ska ske även om andelsavyttringen skett med förlust.

Exempel



X är ensam delägare i fåmansföretaget AB A. AB B avyttrar 90 % av sitt innehav i AB C. Y, som är dotter till X, har under det senaste året utnyttjat AB D:s fastighet som bostad.

Fastighetens skattemässiga värde uppgår till 500 000 kr medan marknadsvärdet har beräknats till 2 miljoner kronor. Avyttringen av aktierna i AB C utlöser en avskattning i AB D enligt 25 a kap. 25 § 1L. Som intäkt tas 1,5 mil-

joner kronor upp till beskattning. AB D:s anskaffningsutgift för fastigheten uppgår härefter till 2 miljoner kronor.

– vad avses med dotterföretag?

Om företagsstrukturen ovan utökas med ett dotterföretag till AB D, nämligen AB E och om fastigheten kom att ägas av just AB E, skulle avskattning även i ett sådant fall kunna hävdas vid AB B:s avyttring av AB C? I lagtexten anges att fastigheten måste finnas i det avyttrade företaget eller i ett dotterföretag. Det har i IL inte närmare definierats vad som avses med dotterföretag, varför den civilrättsliga innebörden av begreppet bör kunna vara tillämplig. Enligt 1 kap. 11 § ABL är både dotterföretag och genom dotterföretaget i tillräcklig omfattning ägt företag (dotterdotter-företag) att betrakta som dotterföretag. AB E är ett dotterdotter-företag till AB C och blir därigenom, enligt Skatteverkets uppfattning, att betrakta som ett dotterföretag vid tillämpningen av bestämmelsen i 25 a kap. 25 § IL. Det innebär att fastigheten ska skattas av i AB E i samband med att AB C avyttras.

22.14.2.2 Undantag från avskattning

Ingen avskattning i vissa fall

Bestämmelsen om avskattning ska emellertid inte tillämpas om:

- fastighetens marknadsvärde är lägre eller lika stort som dess skattemässiga värde,
- reglerna om skalbolagsbeskattning blir tillämpliga på avyttringen,
- den avyttrade andelen är marknadsnoterad, eller
- avyttring skett av minoritetspost som inte inneburit att ett väsentligt inflytande i det företag som äger fastigheten gått över till någon annan. Avskattning kan dock aktualiseras om flera minoritetsägare avyttrar andelar inom en kort tidsperiod eller om andra särskilda omständigheter föreligger.

– byggnadsföretag

Eftersom avskattning endast aktualiseras då avyttring sker av vissa näringsbetingade andelar (= kapitaltillgångar) så kan ett byggnadsföretag avyttra sina andelar (= lagertillgångar) i ett fastighetsförvaltande företag utan att bestämmelsen blir tillämplig.

22.14.2.3 Begränsning av avdragsrätt vid kapitalförluster på fastigheter

Fastighetsfälla

Kapitalförlust som uppstår vid avyttring av fastighet får som huvudregel endast dras av mot kapitalvinster på fastigheter. Se avsnitt 22.15.3.2.

22.15 Vissa kapitalförluster

22.15.1 Inledning

För att reglerna inte ska kunna kringgås har det ansetts nödvändigt att komplettera avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar m.m. med vissa begränsningar i avdragsrätten för vissa andra slag av kapitalförluster.

22.15.2 Kapitalförluster på tillgångar m.m. i intresseföretag (25 a kap. 19 § första stycket punkt 1–3 IL)

Utvidgning av avdragsförbud

För att säkerställa att avdragsförbudet för kapitalförluster på andelar och delägarrätter som är skattefria upprätthålls föreligger inte heller avdragsrätt för kapitalförluster avseende intresseföretagsanknutna tillgångar. Med kapitalförlust i näringsverksamhet avses förlust vid avyttring av kapitaltillgångar (25 kap. 3 § IL). Avdragsförbudet träffar därför endast förluster som uppstått vid avyttring av kapitaltillgångar. Enligt skatteverkets uppfattning ska samtliga förluster på lånefordringar som skattemässigt är att hänföra till kapitaltillgångar endast vara avdragsgilla med stöd av reglerna för kapitalförlust vid avyttring av kapitaltillgångar (Skatteverket 2010-12-16, dnr 131 807184-10/111).

Med företag i intressegemenskap menas ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i alternativt om två företag står under i huvudsak gemensam ledning (25 a kap. 2 § IL).

Följande tillgångar omfattas av avdragsförbudet:

Fordran – punkt 1

Förluster som avser fordran på ett företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap.

Förbudet tar sikte på situationer där man väljer att finansiera dotterföretag med lån i stället för med eget kapital. Ett exempel kan illustrera motivet till lagbestämmelsen (prop. 2002/03:96 s. 136).

Exempel

AB A har ett helägt dotterbolag AB B, som gör en investering som finansieras genom ett lån från A. Det egna kapitalet i B är litet i förhållande till lånet. Faller investeringen väl ut ökar värdet på A:s aktier i B, som kan säljas med vinst utan beskattning. Misslyckas investeringen blir, efter det att B:s lilla egna kapital

tagits i anspråk, A:s fordring nödlidande och A kan sälja den med en avdragsgill förlust.

Det är en sådan möjlighet till skattearbitrage som ska förhindras med det införda avdragsförbudet.

Kundfordringar utgör inte kapitaltillgångar och förluster på sådana fordringar omfattas inte av avdragsförbudet. Skatterättsligt utgör ett villkorat aktieägartillskott normalt en fordran (RÅ 1988 ref. 65) vilken är att betrakta som en kapitaltillgång, varför en förlust vid avyttring av ett villkorat aktieägartillskott inte är avdragsgill (Skatteverket 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111).

Valutakursförluster på fordringar som omfattas av avdragsförbudet är enligt Skatteverkets uppfattning skattemässigt avdragsgilla enligt de allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamhet vad gäller kvittning av förluster (Skatteverket 2007-12-19, dnr 131 774982-07/111) samt (Skatteverket 2009-04-22, dnr 131 359928-09/111). För valutakursförändringar som innebär en vinst gäller i konsekvens härmed skatteplikt. Om en avyttring av fordran innebär en förlust på den nominella fordran är denna däremot inte avdragsgill (25 a kap. 19 § 1 IL).

**Rätt till andel
i vinst
– punkt 2**

Förluster på en rätt till andel i vinst hos ett annat företag får inte dras av om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap.

**Rätt att förvärva
andelar
– punkt 3**

Förluster på en rätt att till ett visst pris (köoption) eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarätter i ett annat företag eller tillgångar hos ett sådant företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap.

**Derivatinstrument
m.m.
– punkt 4**

En spärregel för kapitalförluster på derivat (t.ex. optioner), vars underliggande tillgångar utgörs av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter, har införts för att undvika att strategier med sådana tillgångar och förpliktelser används för att kringgå det övergripande avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar m. m.

En preciserad uppräknig av vilka derivat som ska omfattas av bestämmelsen har inte gjorts eftersom derivatmarknaden ständigt förändras genom att nya instrument introduceras. Bestämmelsen har därför getts en generell utformning.

Bestämmelsen innebär att en kapitalförlust inte får dras av om den avser en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt. Enligt Skatteverkets bedömning omfattas även syntetiska optioner av avdragsförbudet när den underliggande tillgången är en näringsbetingad andel (Skatteverket 2004-10-08, dnr 130 572878-04/111). Bestämmelsen är också avsedd att kunna tillämpas på de fall då den underliggande tillgången redan har avyttrats vid bedömningstillfället (prop. 2002/03:96 s. 308–309). Lagrådets anmärkning om att en sådan tillämpning svårigen ryms inom den föreslagna lagtexten har inte medfört att bestämmelsen fått en ändrad utformning. Det är mot bakgrund av Lagrådets uppfattning i frågan sannolikt att avdragsförbudet endast kan tillämpas under förutsättning att den underliggande tillgången ännu inte avyttrats vid avyttringen av derivatinstrumentet.

Förlust på kapitalandelsbevis får inte dras av om beviset ställts ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller för en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, utgörs av ett kapitalandelsbevis.

**Andel i utlandet
delägarbeskattad
juridisk person –
punkt 6**

En andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person utanför EES-området omfattas inte av bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinst, se 25 a kap. 3 a § IL. En avyttring av en sådan andel ska kapitalvinstbeskattas. För att motverka ett kringgående av avdragsförbudet för näringsbetingade andelar har en punkt 6 i 25 a kap. 19 § införts omfattande förstnämnda andelar.

**Svenska
handelsbolag m.fl.**

Bestämmelserna tillämpas även på företag som är delägare i svenskt handelsbolag eller i delägarbeskattad utländsk juridisk person, i vilket ovannämnda tillgångar har avyttrats med kapitalförlust som följd (25 a kap. 19 § andra stycket IL). Om skattskyldigheten för andelen i handelsbolaget övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i stället denne. Möjligheten för den nye delägaren att få avdrag för kapitalförlusten är följaktligen beroende av om det skulle ha förelegat avdragsrätt för den tidigare ägaren, överlåtaren, till handelsbolaget (prop. 2002/03:96 s. 308) om denne haft att redovisa del av handelsbolagets resultat.

Exempel

HB ägs till lika delar av AB A och den fysiske personen X. HB lämnar i jan 2009 ett lån om 500 000 kr till AB A:s dotterföretag AB B. Fordran på AB B avyttrats av HB sex månader senare för 250 000 kr till ett utom-

stående företag AB E. Avyttringen innebär att en kapitalförlust på 250 000 kr uppkommer. Strax efteråt överlåter AB A sin andel i HB till AB F. Även denna transaktion medför en kapitalförlust på 100 000 kr. Avdragsrätten för förlusten som uppkommer vid avyttringen av fordran ska bedömas utifrån AB A:s skattemässiga position. Eftersom fordran uppstod vid en tidpunkt då AB B var ett företag i intressegemenskap med AB A så föreligger inte avdragsrätt för förlusten i AB F till den del som AB F har att redovisa HB:s resultat för 2009 (25 a kap. 19 § första stycket 1 respektive andra stycket II). Hur förluster som uppstår vid AB:s avyttring av HB-andelar behandlas i avsnitt 22.17.

22.15.3 Kapitalförluster på fastigheter

22.15.3.1 Bakgrund m.m.

I och med att beskattning av kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte sker kan det antas att företag vid avyttring av tillgångar kommer att agera olika beroende av om man är i en vinst- eller förlustsituation.

Exempel

Ett AB A, har ett dotterbolag B, med någon viss tillgång. Stiger tillgången i värde kan A sälja aktierna i B utan beskattning. Sjunker värdet på tillgången, kan B sälja tillgången med en avdragsgill förlust. Det är inte ens nödvändigt att tillgången initialt ligger i dotterföretaget. Har tillgången stigit i värde kan den i stället föras över till ett dotterföretag genom en underprisöverlåtelse (prop. 2002/03:96 s. 139).

Det har inte bedömts realistiskt att införa särskilda spärregler för förpackningar i företag (jfr avsnitt 22.14). Inte heller har det ansetts vara behövligt att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster generellt vid avyttring av företagstillgångar. Endast vad gäller fastigheter, som avser stora värden och som ofta utgör ett kapitalplaceringsobjekt, har en begränsning ansetts nödvändig för att i sådana fall undvika asymmetrier i systemet.

22.15.3.2 Kvittningsfälla vid fastighetsavyttringar (25 kap. 12 § IL)

Begränsning – möjlighet till koncernkvittning

Bestämmelsen innebär att ett svenskt aktiebolag, eller annat företag som anges i 24 kap. 13 § IL, endast kan dra av kapitalförlust på fastighet mot kapitalvinst på fastighet dvs. skattelagstiftningen har utökats med ännu en kvittningsfälla. Förutom denna begränsning har även en utvidgning av avdragsrätten skett då kapitalförlust får kvittas mot annat koncernföretags kapitalvinster vid avyttring av fastighet – detta förutsatt att koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen och att båda begär det vid samma års taxering. Om inte förlusten har kunnat utnyttjas skjuts den på framtiden och behandlas som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret. I praktiken kan detta för många småföretag innebära att avdrag för förlusten aldrig kommer att kunna utnyttjas.

Någon begränsning av möjligheten att utnyttja förlusten efter ett ägarbyte motsvarande bestämmelserna i 40 kap. IL har inte införts, se dock nedan angående handelsbolag och fysisk person.

Vid beräkningen av kapitalförlusten medges avdrag för fastighetens omkostnadsbelopp. Tidigare gjorda avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återförs i samband härmed till beskattning (26 kap. 2 § IL). Återfört belopp utgör inte kapitalvinst, varför denna intäkt inte kan kvittas mot fastighetsförlusten.

Vid vilken taxering ska förlusten prövas?

Det är oklart vid vilken tidpunkt förlusten på fastigheten ska prövas. Det är naturligt att förlusten på fastigheten prövas och beslutas vid den taxering som avser beskattningsåret när den avyttrades (prop. 2002/03:96 s. 140). Denna uppfattning har dock ännu inte lagreglerats, men regeringen angav i propositionen att den avsåg att senare återkomma med ett lagförslag om detta. Till dess bör enligt Skatteverkets uppfattning en förlust fastställas först när den utnyttjas och inte när den uppkommer (se även avsnitt 22.4.3). Detta överensstämmer med hur förluster i kvittningsfällan för delägarätter hittills har hanterats.

Svenska handelsbolag m.fl.

Även svenskt handelsbolag och delägarbeskattad utländsk juridisk person som avyttrar fastighet omfattas av bestämmelsen – såvitt avser delägare som kan avyttra näringsbetingad andel m.m. skattefritt. Koncernkvittningsregeln gäller dock inte i ett sådant fall, vilket innebär att en förlust på fastighet i handelsbolag inte kan utnyttjas mot kapitalvinst som uppstår vid avyttring av fastighet i dotterbolag till det delägarande företaget. Om skattskyldigheten för andelen går över till någon

annan gäller i stället bestämmelserna för denne – för förvärvare som är fysisk person får en kapitalförlust på en fastighet inte dras av överhuvudtaget (45 kap. 32 a § IL).

Exempel

AB A är delägare i HB. I september 2009 avyttrar HB sin hyresfastighet med förlust. Förlusten beräknas i deklarationen för taxeringen 2010 uppgå till 800 000 kr. AB A avyttrade under år 2009 en fastighet varvid en kapitalvinst om 200 000 kr uppstod. Vid taxeringen 2010 utnyttjar AB A till viss del sin andel av HB:s kapitalförlust, 400 000 kr, för att kvitta bort kapitalvinsten som uppkom vid avyttringen av den egna fastigheten. Resterande del av kapitalförlusten, vilken inte beloppsmässigt fastställts, betraktas som en ny kapitalförlust vid kommande års taxering. AB A avyttrar sin andel i HB under 2010 till AB B. AB B kommer därmed att överta den kvarvarande delen av kapitalförlusten som inte AB A utnyttjat tax 2010. Skulle AB A i stället avyttrat andelen till en fysisk person så skulle avdragsrätten för resterande kapitalförlust som avser förvärvarens andel ha utsläckts helt och hållet.

Undantag för vissa fastigheter

Kapitalförlusten hamnar emellertid inte i kvittningsfällan när fastighet som under tre år före avyttringen i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap. Med betydande omfattning bör avses 30 % av värdet av fastigheten. Om det föreligger särskilda omständigheter, t.ex. när det rör sig om större fastigheter, kan procentandelen vara mindre, dock inte under 20 % (prop. 2002/03:96 s. 140). Vad som menas med ”under tre år” framgår inte direkt av propositionen. På s. 170 (författningskommentaren) sägs att bedömningen av fastighetens användningsområde begränsas till de tre senaste åren. Enligt Skatteverkets uppfattning bör lagtexten tolkas så att denna endast anger en begränsning av hur långt tillbaka i tiden man ska gå vid bedömningen om villkoret är uppfyllt eller inte. Ett sådant synsätt innebär att om fastigheten endast innehafts under två år, men under hela denna tid använts för produktionsändamål i betydande omfattning, så bör kapitalförlusten bli kvittningsbar mot normal rörelsevinst dvs. utan avdragsbegränsning. En sådan tolkning av uttrycket ”under tre år” förefaller också vara i överensstämmelse med syftet med bestämmelsen då denna tillkommit för att undanta ”rena rörelse-

fastigheter” från den begränsning av avdragsrätten som i huvudsak riktar sig mot fastigheter som kapitalplaceringsobjekt.

22.15.4 Övergångsbestämmelser

Specialregeln i 25 a kap. 24 § IL avseende fysisk persons förvärv av andel i handelsbolag tillämpas på förvärv som sker efter den 30 juni 2003 (p. 3 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003: 224).

De upphävda bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ IL ska även fortsättningsvis tillämpas på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före den 1 juli 2003 men där avdragsrätten inte kunnat utnyttjas. Bestämmelserna ska också tillämpas på kapitalförluster på andelar som avyttrats före ikraftträdandet men där omständighet som utlöser avdragsrätt enligt den gamla förlustregeln i 25 kap. 30 § IL inträffar efter detta datum (p. 12 av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:224), se avsnitt 22.16.2.

22.16 Konsekvenser för vissa andra regler i IL

22.16.1 Koncerninterna andelsavyttringar

Reglerna om uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar upphävdes i och med införandet av SFS 2003:224. För en beskrivning av hur eventuella kvarvarande uppskov ska behandlas, se SKV 336,Handledning för beskattning av inkomst vid 2010 års taxering, avsnitt 22.16.1.

22.16.2 Uppskovsgrundande andelsbyten

22.16.2.1 Inledning

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten finns i 49 kap. IL. Ett uppskovsgrundande andelsbyte innebär i huvudsak att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Enligt huvudregeln är ett villkor för uppskov att det köpande företaget vid utgången av det beskattningsår då avyttringen sker innehar andelar i det avyttrade företaget som överstiger 50 % av röstetalet för samtliga andelar i det företaget. Uppskov innebär att uppskovsbeloppet, dvs. den del av den beräknade kapitalvinsten som inte motsvaras av pengar, beskattas först när äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller dessa upphör att existera. Den skattskyldige har alltid möjlighet att ta upp uppskovsbeloppet vid en tidigare tidpunkt.

22.16.2.2 Eftergiftsbestämmelser (49 kap. 19 a § IL)

Gamla och nya beviljade uppskov kan efterges

Som en konsekvens av avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar ska inte beviljade uppskov tas upp till beskattning om de mottagna andelarna avyttras och dessa andelar är näringsbetingade. I de fall andelarna är marknadsnoterade måste även kravet på innehavstid vara uppfyllt. Det är vidare utan betydelse vid eftergiftsbedömningen om uppskov beviljats före eller efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Både förenklingsaspekter och skälighetsresonemang har åberopats vid införandet av denna eftergiftsregel.

Exempel

I oktober 1999 avyttrade AB A sitt andelsinnehav i AB B till AB C. Som ersättning erhöles andelar i AB C. AB A erhöill uppskov med beskattningen vid andelsbytet. Tio år senare, i oktober 2009, avyttras andelarna i AB C till AB D, som är ett dotterföretag till AB A. Eftersom andelarna i AB C är att betrakta som näringsbetingade för AB A så ska uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning (49 kap. 19 a § IL). AB A blir inte heller beskattad för kapitalvinsten som uppkommer vid avyttringen av andelarna i AB C (25 a kap. 5 § IL).

Eftergiften gäller också när den faktiska beskattningen har blivit skjuten på framtiden med stöd av de tidigare reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Regeln som tidigare fanns i 49 kap. 22 § IL har utmönstrats i och med att bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar upphört att gälla, men tillämpas också fortsättningsvis på efterföljande koncerninterna avyttringar före ikraftträdandet.

– vid skalbolagstransaktion

Även i fall då kapitalvinsten vid avyttringen av de mottagna andelarna blir föremål för beskattning enligt skalbolagsbestämmelserna (25 a kap. 9 § IL) efterges uppskovsbeloppet.

– även vinster på kapitalplaceringsandelar kan omfattas

Uppskov avseende kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar ska också kunna omfattas av bestämmelsen (prop. 2002/03:96 s. 143). Kapitalplaceringsandelar ska således kunna överföras till ett dotterföretag genom ett uppskovsgrundande andelsbyte varefter andelarna kan avyttras utan att uppskovsbeloppet behöver tas upp till beskattning. I praktiken kommer dock det säljande företaget sannolikt inte att erhålla uppskov med kapitalvinstbeskattningen då röstvillkoret, mer än 50 %, normalt inte är uppfyllt hos köparen vid förvärv av kapitalplaceringsandelar. Att även dessa transaktioner, åtminstone i teorin, omfattas av

eftergiftsregeln beror på att en motsvarande överföring av kapitalplaceringsandelar kan ske även genom en underprisöverlåtelse. Däremot efterges inte uppskov om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren.

– om
kapitalförlust
uppkommer

Inte heller ska uppskovsbelopp tas upp till beskattning när det vid den efterföljande andelsavyttringen uppkommer en kapitalförlust. Detta under förutsättning att om det vid den efterföljande andelsavyttringen hade uppkommit en vinst så skulle denna ha varit skattefri enligt de nu införda reglerna i 25 a kap. IL.

– gäller även
handelsbolag

Från den 1 januari 2010 tillämpas bestämmelsen i 49 kap. 19 a § IL även i de fall ett handelsbolag avyttrar en mottagen andel och en kapitalvinst på andelen inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 § IL (SFS 2009:1413).

I övergångsbestämmelserna punkt 11 till SFS 2003:224 anges omständigheter som utgör undantag från tillämpning av 49 kap. 19 a §, se avsnitt 22.16.2.5.

Identiska bestämmelser gäller även för uppskov enligt den numera upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL (4 kap. 86 § IPL).

22.16.2.3 Särskilt villkor vid uppskovsgrundande andelsbyten när beskattning ska ske enligt skalbolagsbestämmelserna (49 kap. 19 b § IL)

Huvudregel

Huvudregeln är att ett beviljat uppskovsbelopp, avseende kapitalvinst vid avyttring av skalbolag, ska tas upp som intäkt det beskattningsår då den avyttrade andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Utan denna regel skulle det ha varit möjligt att avyttra ett skalbolag till ett utländskt företag genom ett uppskovsgrundande andelsbyte. Det utländska företaget skulle därefter kunna sälja skalbolaget utan att behöva omfattas av de svenska skalbolagsbestämmelserna – samtidigt som beviljat uppskov kan efterges (49 kap. 19 a § IL) i det fall de mottagna andelarna är näringsbetingade och därmed kan avyttras utan skattekonsekvens.

– undantag vid
treårigt innehav

För att huvudregeln ovan ska vara så lite ingripande som möjligt med hänsyn till fusionsdirektivet, efterges uppskovsbeloppet dock om det köpande företaget eller ett koncernföretag till detta behåller andelen under en tid av tre år efter den uppskovsgrundande avyttringen. Om andelen överläts dessförinnan ska, för det beskattningsår då överlåtelsen sker,

uppskavsbeloppet tas upp till beskattning. Eftersom det inte är särskilt realistiskt att tro att bolagsplundrare eller motsvarande skulle förvärva skalbolag genom ett andelsbyte torde bestämmelsen i huvudsak bli tillämplig på koncerninterna andelsavyttringar som kan komma att omfattas av skalbolagsbestämmelserna. Om omständigheterna tyder på att förfarandet sammantaget inte innebär ett kringgående av skalbolags- och återköpsreglerna kan Skatteverket underlåta att tillämpa det särskilda villkoret med hänvisning till särskilda skäl.

22.16.2.4 Beräkning av innehavstid

Ingen kontinuitet

En i det här sammanhanget viktig fråga är hur innehavstidens längd ska beräknas i samband med avyttringar av marknadsnoterade näringsbetingade andelar genom uppskovsgrundande andelsbyten (se även avsnitt 22.4.4). Beräkning ska ske på följande sätt. Om andelar, som innehafts kortare tid än ett år, avyttras genom ett uppskovsgrundande andelsbyte ska innehavstiden för de mottagna marknadsnoterade andelarna börja löpa från tidpunkten för andelsbytet. Innehavstiden för de avyttrade andelarna får således inte föras över till de mottagna andelarna. Innehavstiden för förvärvaren av de avyttrade andelarna påbörjas också från tidpunkten för andelsbytet (prop. 2002/03:96 s. 144).

22.16.2.5 Övergångsbestämmelser (p 11 till SFS 2003:224)

”Skalbolags- avyttringar”

Bestämmelserna i 49 kap. 19 a § IL tillämpas inte, dvs. uppskov efterges inte, om den avyttring som uppskovet avser har skett under perioden den 1 januari 2001–den 30 juni 2003 och, om bestämmelserna i 25 a kap. IL hade varit tillämpliga, ersättningen hade blivit föremål för skalbolagsbeskattning. Avsaknaden av en sådan här bestämmelse skulle ha fått till följd att ett stort antal skalbolagstransaktioner hade genomförts före ikraftträdandet. Kunskapen om lagförslaget i denna del torde ha haft en avhållande effekt på dylika transaktioner.

Det bör uppmärksammas att övergångsbestämmelsen inte är kopplad till 49 kap. 19 b § IL varför uppskovseftergift inte heller torde kunna komma ifråga vid ”skalbolagsavyttringar” som skett under tidsperioden 2001-01-01 till och med 2003-06-30, även om det köpande företaget eller ett koncernföretag till detta har haft andelen i sin ägo under mer än tre år därefter.

Svenska handelsbolag

Särskilda övergångsregler gäller för uppskavsbelopp då ett svenskt handelsbolag är det säljande företaget och den mottagna andelen har avyttrats vidare genom en koncernintern andels-

avyttring före den 1 oktober 2002. Uppskovsbeloppet efterges om vinst vid den efterföljande avyttringen är skattefri eller ersättningen ska tas upp enligt skalbolagsreglerna. Övergångsbestämmelsen gäller utan tidsbegränsning.

22.16.3 Verksamhetsavyttringar

Allmänt

I 38 kap. IL finns bestämmelserna om verksamhetsavyttringar. Med en verksamhetsavyttring avses i huvudsak en ombildning som innebär att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag mot marknadsmissig ersättning i form av andelar i det köpande företaget, om vissa villkor uppfylls. För det säljande företaget gäller regler som innebär att någon beskattning inte kommer att ske på grund av avyttringen. I gengäld ska de mottagna andelarna anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Det köpande företaget träder i princip i det säljande företags skattemässiga situation. Reglerna om undantag från omedelbar beskattning tillämpas bara om det köpande och säljande företaget begär det.

Risk för kringgåenden

I förarbetena anges att det möjligen kan finnas en risk för att reglerna om verksamhetsavyttringar kan utnyttjas så att marknadsnoterade näringsbetingade andelar som innehafts kortare tid än ett år genom en verksamhetsavyttring läggs in i ett vilande företag, som innehafts minst ett år. Därefter avyttras andelarna i det vilande företaget. I propositionen anges att förfarande av detta slag emellertid normalt torde falla under lagen (1995:575) mot skatteflykt (prop. 2002/03:96 s. 146).

Innehavstid

Eftersom det köpande företaget träder in i det säljande företags skattemässiga situation kommer innehavstiden på marknadsnoterade näringsbetingade andelar att överföras till det köpande företaget (38 kap. 14 § IL). Någon motsvarande kontinuitetsbestämmelse finns inte för det säljande företaget avseende de mottagna andelarna.

22.16.4 Fusioner och fissioner

Allmänt

Bestämmelser om fusioner och fissioner finns i 37 kap. IL. Bestämmelserna går ut på att vid fusioner som uppfyller vissa villkor, s.k. kvalificerade fusioner, ska beskattning inte ske hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Inga beskattningskonsekvenser Avskaffandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medför inte några konsekvenser för företag som omfattas av bestämmelserna om fusioner och fissioner.

Innehavstid Kontinuitetsprincipen i 37 kap. 18 § IL medför att innehavstiden för andelar hos det överlåtande företaget ska tillgodoräknas hos det övertagande företaget.

Fusionsvederlag i form av andelar i det övertagande bolaget medför att reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten blir tillämpliga (49 kap. 4 § IL). Om det övertagande företaget vid fusion utger ersättning i form av marknadsnoterade nya andelar får inte innehavstiden för de andelar som ersatts beaktas vid beräkning av innehavstiden för de nya andelarna.

Det som sägs beträffande fusioner gäller även fissioner.

22.16.5 Lex ASEA m.m.

Utdelning från svenska aktiebolag och vissa utländska motsvarigheter i form av andelar i dotterbolag tas, under vissa förutsättningar, inte upp till beskattning (42 kap. 16 § IL). Hur anskaffningsutgiften ska beräknas framgår av (48 kap. 8 § IL).

Lex ASEA-bestämmelser finns också i bl.a. 22 kap. 10 § IL. Denna paragraf innebär att uttagsbeskattning inte ska ske om marknadsvärdet på de utdelade andelarna överstiger omkostnadsbeloppet. Slopandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medför att bestämmelsen om uttagsbeskattning i stort sett blir överflödig, se även avsnitt 22.16.6. Den kan emellertid behövas för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen har därför inte upphävts.

22.16.6 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

22.16.6.1 Överlåtelse till underpris

Ej uttagsbeskattning vid skattefri avyttring

Beskattningskonsekvenserna vid uttag ur näringsverksamhet regleras i 22 kap. IL. Med uttag avses bl.a. att en tillgång i näringsverksamhet överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Avyttras en näringsbetingad andel till underpris ska dock uttagsbeskattning inte ske, i de fall kapitalvinsten blir skattefri (prop. 2002/03:96 s. 148 och 303–304).

Avyttring av näringsbetingad andel normalt ingen underprisöverlåtelse

En underprisöverlåtelse definieras som en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet om vissa villkor är uppfyllda (23 kap. 3 § IL). Om villkoren är uppfyllda ska uttagsbeskattning inte ske. För att harmonisera bestämmelserna om underprisöverlåtelser med reglerna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar har 23 kap. 2 § IL kompletterats med en bestämmelse som innebär att en underprisöverlåtelse inte föreligger om en kapitalvinst blir skattefri alternativt ska tas upp enligt reglerna om skalbolag.

Skalbolagsbeskattning plus uttagsbeskattning?

I avsaknad av särskild reglering om undantagande från uttagsbeskattning kan det inte uteslutas att en andelsöverlåtelse som görs till underpris och som i och för sig avser en näringsbetingad andel (onoterad) men som blir föremål för skalbolagsbeskattning kan komma att medföra ytterligare beskattningskonsekvenser för det avyttrande företaget. Inte nog med att hela ersättningen blir beskattad enligt skalbolagsreglerna, dessutom synes även uttagsbeskattning kunna bli aktualiserad – bestämmelserna avseende underprisöverlåtelser ska ju inte tillämpas. Situationen kommer sannolikt inte att vara vanligt förekommande då den förutsätter att en kapitalvinst uppkommer vid avyttringen – i annat fall kan inte skalbolagsreglerna bli tillämpliga.

22.16.6.2 Ägarbeskattning vid överlåtelser till underpris

En underprisöverlåtelse av en tillgång mellan företag ska normalt inte medföra beskattningskonsekvenser för delägarna (23 kap. 11 och 12 §§ IL). Som ovan nämnts ska bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL inte tillämpas på skattefria avyttringar av näringsbetingade andelar. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 140 funnit att utdelningsbeskattning av delägarna ska ske vid överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar inom en oäkta koncern. Till följd av avgörandet infördes år 2005 nya regler för att förhindra sådana konsekvenser. I tillägg till 23 kap. 2 § IL anges att bestämmelserna i 11 och 12 §§ ska tillämpas när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Förvärvaren ska vara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening eller motsvarande utländskt företag inom EES-området. Förvärvande företag får inte direkt eller indirekt äga andel i överlåtande företag. Dessutom ska förutläggningarna i 23 kap. 19 § andra stycket IL också vara upp-

fyllda, dvs. samma andel kvalificerade andelar ska finnas i det förvärvande företaget som i det överlåtande företaget.

Från den 1 januari 2010 tillämpas bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ även när en delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (23 kap. 2 § andra stycket IL). Vidare har regeln i 2 § andra stycket utvidgats på så sätt att 11 och 12 §§ tillämpas även då förvärvaren av en näringsbetingad andel eller en sådan delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § utgörs av ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES-området (SFS 2009:1413).

22.17 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag

22.17.1 Inledning

Från och med den 1 januari 2010 är andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag infogade i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En andel i ett handelsbolag behandlas som en näringsbetingad andel om ägaren är ett företag. En kapitalvinst på sådan andel är därför normalt skattefri. Handelsbolag kan även avyttra sitt innehav av andelar skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av. Vidare kan handelsbolag ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den i stället tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren.

22.17.2 Företags andel i handelsbolag

En andel i ett svenskt handelsbolag som ägs av ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL ska vid avyttring av andelen behandlas som en näringsbetingad andel (25 a kap. 3 a § IL). De företag som avses är sådana som skattefritt kan avyttra näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter, dvs. aktiebolag m.fl. För dessa företag innebär detta att kapitalvinst på andel i handelsbolag är skattefri och att motsvarande kapitalförlust inte ska dras av (25 a kap. 5 § IL).

Med anledning av att andelar i handelsbolag normalt kommer att behandlas som näringsbetingade andelar omfattas de även

av reglerna om begränsningar i avdragsrätten för räntor på vissa skulder (24 kap. 10 a § tredje stycket IL), se avsnitt 23. Av samma orsak har reglerna om skalbolagsbeskattning gjorts tillämpliga på andelar i handelsbolag, se avsnitt 17.4.

I 25 a kap. 19 § IL räknas ett antal tillgångar och förpliktelser upp som inte medför avdragsrätt för kapitalförlust om förlusten uppkommer i ett sådant företag som kan inneha näringsbetingade andelar. Eftersom en andel i handelsbolag behandlas som en näringsbetingad andel kommer även finansiella produkter, som har handelsbolagsandel som underliggande tillgång, att omfattas av avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § första stycket 4 IL (prop. 2009/10:36 s. 39), se avsnitt 22.15.2. Bestämmelsen gäller även tillgångar som ägs indirekt genom handelsbolag.

Det som sagts ovan om andel i handelsbolag gäller även för andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma inom EES (25 a kap. 3 a § IL).

22.17.3 Andel ägd av handelsbolag

Utdelning

Ett handelsbolag kan inte självt äga näringsbetingade andelar. Däremot är utdelning till handelsbolag skattefri till den del utdelningen hade varit skattefri om andelen i det utdelande företaget hade ägts direkt av handelsbolagsdelägarna. De delägare som avses är de företag som enligt 24 kap. 13 § IL kan äga näringsbetingade andelar. Utgångspunkten är att utdelningen till handelsbolaget ska behandlas på samma sätt som hade gällt om andelarna i stället hade ägts direkt av det delägande företaget. Bestämmelsen gäller också i de fall det finns ett eller flera andra handelsbolag som ägare mellan företaget och det handelsbolag som erhåller utdelningen. En i utlandet delägarbeskattad juridisk person likställs med ett svenskt handelsbolag (24 kap. 17 b § IL).

Tidpunkten för att pröva om utdelningen skulle ha varit skattefri hos delägande företag bör enligt uttalanden i förarbetena göras med utgångspunkt i vad som gäller enligt god redovisningssed om andelen i det utdelande företaget hade ägts direkt av delägarna (prop. 2009/10:36 s. 42 och 80). Om delägaren således vid denna tidpunkt hade kunnat ta emot skattefri utdelning om andelarna i det utdelande företaget hade ägts direkt av denne, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. För att en sådan prövning ska kunna göras anser Skatteverket att företaget ska ha varit delägare i handelsbolaget vid den aktuella utdelnings-

**Kapitalvinst/
kapitalförlust**

tidpunkten. En utdelning som ska redovisas av ett företag som inträtt som delägare i ett handelsbolag efter utdelningstidpunkten kan enligt Skatteverkets uppfattning således inte bli skattefri enligt dessa bestämmelser.

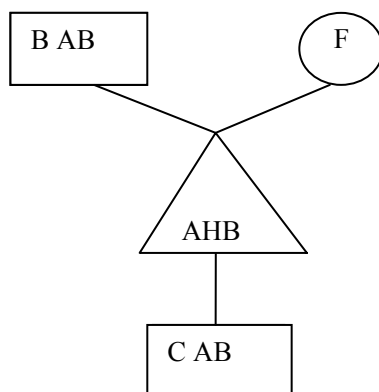
På motsvarande sätt som gäller vid utdelning är kapitalvinst på andelar som ägs av ett handelsbolag skattefri till den del kapitalvinsten inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen (25 a kap. 23 § IL). En motsvarande kapitalförlust får inte heller dras av (25 a kap. 23 a § IL). De delägare som avses är de företag som enligt 25 a kap. 3 och 5 §§ IL skattefritt kan avyttra näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter. Utgångspunkten för att bedöma skattefriheten för kapitalvinst bör vara densamma som gäller för utdelning (prop. 2009/10:36 s. 42). En kapitalvinst som ska redovisas av ett företag som inträtt som delägare i ett handelsbolag efter avyttringstidpunkten kan enligt Skatteverkets uppfattning därför inte bli skattefri enligt dessa bestämmelser.

Ett handelsbolags avyttring av andel i svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma inom EES omfattas av dessa regler (25 a kap. 4 a § IL). En förutsättning för skattefriheten är att skalbolagsbeskattning inte ska ske (25 a kap. 23 § tredje stycket IL), se avsnitt 17.4. Även vid tillämpning av dessa bestämmelser likställs delägarande i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med delägarande i ett svenskt handelsbolag (25 a kap. 23–23 a §§ IL).

För utförligare beskrivning av vilka krav som gäller för att andelar ska vara näringsbetingade, se avsnitt 22.3–4.

Exempel: Resultat och utdelning

Ett svenskt handelsbolag A HB ägs av ett svenskt aktiebolag B AB och en fysisk person F. Delägarna har kommit överens om att fördela handelsbolagets resultat lika mellan sig, dvs. de tar upp 50 % vardera. A HB äger samtliga aktier i ett rörelsedrivande onoterat svenskt aktiebolag C AB.



Fall 1

Om A HB – inklusive mottagen utdelning från C AB på 100 tkr – genererat ett överskott om totalt 400 tkr blir effekterna enligt följande. Överskottet fördelas med hälften på vardera delägaren, 200 tkr. Av de 200 tkr som fördelas till B AB ska 150 tkr tas upp. 50 tkr utgör utdelning som inte ska tas upp för B AB. F ska ta upp hela sin andel av resultatet, 200 tkr.

Fall 2

Om A HB:s egna verksamhet i stället medför ett underskott om totalt 200 tkr ska de båda delägarna redovisa 100 tkr var som underskott. Utdelningen om 100 tkr medför dock att F ska ta upp sin andel av utdelningen 50 tkr. Efter att utdelningen har beaktats ska således B AB redovisa 100 tkr som underskott (lika med driftunderskottet, eftersom utdelningen inte ska tas upp) och F ska redovisa 50 tkr som underskott (100 tkr i driftunderskott med avdrag för F:s del av utdelningen).

Fall 3

Om A HB säljer C AB och det uppstår en kapitalvinst om 100 tkr i A HB blir effekterna följande. Vinsten fördelas med hälften på vardera delägaren, 50 tkr. B AB:s del av vinsten är skattefri och tas inte upp till beskattning. F ska ta upp sin del av vinsten som resultat, dvs. 50 tkr.

**Marknads-
noterade andelar**

Vid bedömningen av om en kapitalvinst eller utdelning på ett handelsbolags marknadsnoterade andelar inte ska tas upp till

beskattning hos delägaren ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav i handelsbolaget (24 kap. 17 b och 25 a kap. 23 §§ IL). Vid beräkning av storleken på delägarens indirekta innehav genom handelsbolaget ska delägarens egna innehav inte beaktas (prop. 2009/10:36 s. 42–44 och 80–81).

Exempel

HB har tre delägare som innehar en tredjedel var och som samtliga är svenska aktiebolag. HB äger andelar motsvarande 21 % av röstetalet i det marknadsnoterade företaget AB B. AB B lämnar utdelning till HB med 600 tkr. Utdelningen ska inte tas upp av delägarna i HB om de själva hade kunnat ta emot skattefri utdelning direkt från det utdelande företaget. Vid bedömningen ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Delägarnas indirekta andelsinnehav blir i detta fall $(21 / 3 =) 7\%$. Kravet på 10 % innehav är således inte uppfyllt varför utdelningen ska tas upp av samtliga delägare i handelsbolaget. Om HB i stället hade ägt 33 % av röstetalet i AB B så hade delägarnas indirekta andelsinnehav uppgått till $(33 / 3 =) 11\%$. Utdelningen skulle i detta fall inte ha tagits upp av delägarna.

Innehavstid

Vid bedömningen av om en kapitalvinst eller utdelning på marknadsnoterade andelar ska vara skattefri måste man även beakta reglerna om innehavstid som hade gällt vid direkt innehav, se 24 kap. 19–22 §§ och 25 a kap. 6–8 §§ IL samt avsnitt 22.4.4. Enligt Skatteverkets uppfattning ska innehavstiden beräknas från tidpunkten för förvärvet av andelen i handelsbolaget eller från tidpunkten för handelsbolagets förvärv av den marknadsnoterade andelen om detta förvärv skett senare.

Enligt den s.k. utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 IL är en marknadsnoterad andel näringsbetingad om innehavet betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Denna bestämmelse torde omfatta både innehav som betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget såväl som av det delägande företaget (prop. 2009/10:36 s. 44).

22.17.4 Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster

Om ett företag som kan inneha näringsbetingade andelar har ett indirekt innehav i ett handelsbolags marknadsnoterade andelar som inte uppfyller kraven för att behandlas som näringsbetingade andelar, blir utdelning och kapitalvinst på andelen skattepliktig och eventuell kapitalförlust på andelen avdragsgill hos delägaren. Avdragsrätten för en sådan kapitalförlust är begränsad till 70 % och får endast dras av i en s.k. fälla mot kapitalvinster på delägarätter (48 kap. 27 § andra stycket IL), se även SKV 302, avsnitt 27.3. Den reducerade avdragsrätten gäller även i fråga om sådana kapitalförluster som uppkommer i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Nya delägare

När en andel i ett handelsbolag överläts till en ny delägare, övertar denne skattskyldigheten för handelsbolagets hela beskattningsår om överlåtaren och förvärvaren inte avtalat annat. Enligt förarbetena innebär inte detta något problem när det gäller kapitalvinster som uppkommer i handelsbolaget. När det gäller kapitalförluster har man däremot betonat att det är viktigt att, precis som enligt tidigare regler, säkerställa att en förlust som inte får dras av vid avyttringstillfället inte heller får dras av om andelen övergår till en ny ägare (prop. 2009/10:36 s. 43). I 25 a kap. 23 a § IL anges därför att bestämmelsen även gäller för en ny ägare som andelen övergått till.

En fysisk person som förvärvar handelsbolagsandel från ett aktiebolag får som exempel inte beakta eventuell kapitalförlust som uppkommit vid handelsbolagets avyttringar av delägarätter om inte det överlåtande bolaget skulle fått göra det.

För det fall att handelsbolag säljer delägarätter efter det att en fysisk person förvärvat andelen i handelsbolaget föreligger även en avdragsbegränsning för handelsbolagets realiserade förlust på delägarätter enligt 25 a kap. 24 § IL. Där framgår att de av handelsbolaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag, ägda tillgångarna ska anses anskaffade för marknadsvärdet. Bestämmelsen ska förhindra att en realiserad värdenedgång på tillgångar i handelsbolaget förs ut från företagssektorn och i stället utnyttjas av fysiska personer.

Bestämmelsen gäller bara om tillgången gått ned i värde under handelsbolagets innehavstid och är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt om den innehas direkt av företaget, eller en sådan tillgång som anges i 25 a kap. 19 § IL (25 a kap. 24 § andra stycket IL).

22.17.5 Internationella förhållanden

Definitionen av näringsbetingad andel omfattar även utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Reglerna om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag är däremot begränsade till andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med hemvist inom EES-området.

För andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med hemvist utanför EES gäller att kapitalvinst på en sådan andel precis som tidigare ska tas upp till beskattning. För motsvarande kapitalförlust har det införts ett avdragsförbud i 25 a kap. 19 § första stycket 6 IL.

För utländska juridiska personer med säte utanför EES gäller att kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte får dras av (25 a kap. 20 § första stycket IL). Bestämmelsen har bara betydelse när en begränsat skattskyldig delägare har ett fast driftställe i Sverige och andelarna tillhör det fasta driftstället (prop. 2009/10:36 s. 47). Motsvarande gäller om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (25a kap. 20 § andra stycket IL).

22.17.6 Negativ justerad anskaffningsutgift den 1 januari 2010

Företag som är delägare i handelsbolag och som den 1 januari 2010 hade en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen ska ta upp ett belopp motsvarande det negativa värdet som intäkt vid 2011 års taxering. Om delägaren begär det, ska intäkten tas upp med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska beloppet i sin helhet tas upp som intäkt det beskattningsår detta inträffar (övergångsbest. p. 4, SFS 2009:1413).

Anledningen till denna bestämmelse är att företag som – vid övergången till det nya systemet där handelsbolagsandelar behandlas som näringsbetingade andelar hade en ackumulerad negativ justerad anskaffningsutgift – inte helt ska undgå beskattning för detta belopp (prop. 2009/10:36 s. 51).

Om handelsbolagsdelägaren begär att intäkten ska fördelas över tiden är det inget som hindrar att man tar upp ett större

belopp än en tiondel under ett år. Gränsen på minst en tiondel per år får däremot inte underskridas.

Exempel

Efter att ha tagit upp en tiondel vid 2011–2013 års taxeringar är det möjligt att ta upp resterande sju tiondelar av beloppet vid 2014 års taxering. Det är däremot inte tillåtet att ta upp en tiondel vid 2011 års taxering och sedan låta bli att ta upp något under två års tid för att vid 2014 ta upp resterande nio tiondelar (prop. 2009/10:36 s. 88).

Tillskott

Vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften ska man bortse från tillskott som lämnats till handelsbolaget under tiden från och med den 24 november 2008 till och med den 31 december 2009 om det huvudsakliga syftet varit att neutralisera eller minska en negativ justerad anskaffningsutgift (övergångsbest. p. 5). I bestämmelsen anges några omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av vad som är det huvudsakliga syftet med tillskottet. De omständigheter som anges – och som kan tyda på att tillskottet lämnats för att neutralisera eller minska en negativ justerad anskaffningsutgift – är följande.

- Tillskottet har lämnats till ett handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet. Bolaget kan t.ex. ha varit vilande en längre eller kortare tid. Motsvarande bör gälla om verksamheten i handelsbolaget inte bedrivits kontinuerligt, utan har startats upp under 2009 inför årsskiftet 2009/2010, och handelsbolaget dessförinnan varit ett vilande bolag.
- Tillskottet har lämnats till ett handelsbolag vars delägare är i intressegemenskap enligt 25 a kap. 2 § IL. I dessa fall finns det risk att samtliga andelar i princip är samlade i en hand och att beslut som fattats i handelsbolaget är ensidiga beslut där det saknas motstående intressen. Det förhållande att en delägare inte ensidigt kan öka sitt behållna kapital i bolaget får då ingen reell innebörd. Även den omständigheten att samtliga andelar i handelsbolaget samlas i en delägars hand bör behandlas på samma sätt
- Tillskottet har lämnats i form av en revers eller annars innebär att handelsbolaget faktiskt inte tillförts likvida medel. Om tillskottet görs i form av revers är det svårt att se att det finns något egentligt behov av kapital. Syftet med tillskottet kan då ifrågasättas.

De ovannämnda omständigheterna ska särskilt vägas in och ges särskild tyngd i bedömningen och får bedömas fristående från varandra. Något krav på att alla ska vara uppfyllda uppställs inte. Många gånger kan det vara aktuellt med en mer samlad bedömning. Uppräkningen är inte avsedd att vara uttömmande. Det kan finnas situationer där syftet med tillskottet bedöms vara att neutralisera en negativ justerad anskaffningsutgift utan att några av de i bestämmelsen angivna omständigheterna är för handen (prop. 2009/10:36 s. 52 och 89).

Särskild försiktighet bör iakttas när det är fråga om tillskott som lämnas till en pågående verksamhet. Exempelvis bör det vara tillåtet att växla finansiering – från externa till egna tillskott – i ett handelsbolag som haft underskott och därför också har andelar med en negativ justerad anskaffningsutgift (prop. 2009/10:36 s. 89).

22.17.7 Konsekvenser för vissa andra regler i IL

Skalbolag

För att förhindra skalbolagshandel med andelar i svenska handelsbolag och andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES har dessa inordnats i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, se avsnitt 17.4

Begränsning av ränteavdrag

Med anledning av att andelar i handelsbolag normalt kommer att behandlas som näringsbetingade andelar omfattas de även av reglerna om begränsningar i avdragsrätten för räntor på vissa skulder (24 kap. 10 a § tredje stycket IL), se avsnitt 23.

Bostad ägd av fåmanshandelsbolag

Bestämmelsen i 25 a kap. 25 § första stycket IL, om beskattning vid avyttring av andel i fåmansföretag som äger en fastighet som används till bostad för en delägare, har utvidgas till att omfatta handelsbolag och de fall då det företag som äger bostaden innehas av ett fåmanshandelsbolag eller ett dotterbolag till detta, se avsnitt 22.14.

Underprisöverlåtelse

Bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL vid underprisöverlåtelse av andel ska även tillämpas när ett handelsbolag överlåter en andel och kapitalvinsten på andelen är skattefri enligt 25 a kap. 23 § IL (23 kap. 2 § andra stycket IL), se avsnitt 15.3.

Uppskovsgrundande andelsbyten

Ändring har även skett i 49 kap. 19 a § IL. Uppskovsbelopp på grund av uppskovsgrundande andelsbyte ska inte tas upp till den del en kapitalvinst på de mottagna andelarna inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 § IL.

Avyttringar med kapitalförlust

Av 25 kap. 8 § IL framgår att kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap i vissa fall aldrig får dras av. Bestämmelserna har utvidgats till att omfatta sådana andelar i handelsbolag som ska behandlas som näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. 3 a § IL. Avdrag kan inte heller göras för en kapitalförlust på en tillgång om förlusten inte får dras av enligt bestämmelserna i 25 a kap. 19, 20 eller 23 a §§ IL.

22.17.8 Övergångsbestämmelser (SFS 2009:1413)

De nya bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar som sker efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser ska tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet, om inte annat följer av p. 8 och 9 i övergångsbestämmelserna.

De nya bestämmelserna ska dock tillämpas även i fråga om kapitalförluster som uppkommit vid en avyttring före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar efter ikraftträdandet (övergångsbest. p. 3).

Den nya lydelsen av 24 kap. 10 a § IL ska tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2009 (övergångsbest. p. 3).

De nya bestämmelserna i 24 kap. 17 b § IL om skattefri utdelning ska tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009 (övergångsbest. p. 3).

Befintliga uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. Intäkten ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar (övergångsbest. p. 7).

Ett företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 IL, och som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person under tiden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009, får bara dra av en kapitalförlust på andelen mot en kapitalvinst på en motsvarande andel.

Detta gäller även om kapitalförlusten är en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL. Om en del av en sådan förlust

inte kan dras av, får den dras av mot ett annat företags kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag. Detta gäller dock bara under förutsättning att båda företagen begär det vid samma års taxering och att det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget (övergångsbest. p.8).

22.18 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

22.18.1 Inledning

I och med att de internationella kapitalrörelserna ökar i omfattning och de gränsöverskridande etableringarna blir allt fler har det bedömts som angeläget att reglera hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska bestämmas när en näringsverksamhet eller en tillgång i en sådan näringsverksamhet förs in i det svenska skattesystemet (20 a kap. 1L).

22.18.2 Beskattningsinträde

Bestämmelserna i 20 a kap. 1L gäller för de fall att verksamhet/tillgång/förpliktelse från att inte ha varit föremål för beskattning i Sverige blir det, s.k. beskattningsinträde. En tillgång ska anses anskaffad vid beskattningsinträdet. Normalt kan beskattning inträda för en tillgång i något av följande fem huvudfall.

1. En fysisk person med hemvist i en annan stat som bedriver näringsverksamhet där, flyttar till Sverige men fortsätter att bedriva verksamheten i den andra staten. Näringsverksamheten undantas inte från beskattning här genom ett skatteavtal (20 a kap. 1 § 1 IL).
2. Ett företag med hemvist i en annan stat bedriver näringsverksamhet här från en plats som inte är ett fast driftställe. Genom ändrade förhållanden blir platsen ett fast driftställe (20 a kap. 1 § 1 IL).
3. Ett skatteavtal upphör eller ändras på ett sådant sätt att en näringsverksamhet som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är undantagen (20 a kap. 1 § 4 IL).
4. Ett utländskt företag överför en tillgång från verksamhet i utlandet till ett befintligt eller nystartat fast driftställe i Sverige som inte är undantaget från beskattning här (20 a kap. 1 § 5 IL).

5. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet, som enligt skatteavtal är undantaget från beskattning här, överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige (20 a kap. 1 § 5 IL).

Svenskt handelsbolag m.fl.

Bestämmelserna omfattar även de situationer där verksamheten bedrivits genom ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person (20 a kap. 1 § 2 IL). En sådan situation skulle kunna vara aktuell om en andel i ett svenskt handelsbolag, som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige från någon annan som inte är det.

I RÅ 2009 not. 137 och 138 hade svenska aktiebolag förvärvat andelar i utländska bolag där bolagen efter förvärven kommit att omvandlas till en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL skulle tillämpas vid företagsombildningarna.

Europabolag

Fr.o.m. den 8 oktober 2004 har en ny associationsform införts inom EU i form av s.k. europabolag. Därigenom möjliggörs fusioner och fissioner avseende bolag i olika länder. Detta medför att tillgångar kan komma att föras över från en verksamhet som tidigare inte beskattats i Sverige. Bestämmelserna har därför utvidgats till att omfatta även denna situation (20 a kap. 1 § 6 IL).

22.18.3 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

Tidigare rättsläge

Före införandet av de nya reglerna torde gällande rätt ha inneburit att anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift skulle utgjorts av marknadsvärdet i de fem första situationerna som ovan redogjorts för (RÅ 1999 ref. 19).

Skattemässigt värde

För att motverka värderingstvister mellan myndigheter och enskilda har regelverket utformats så att det skattemässiga värdet av tillgången ska beräknas med utgångspunkt i den ursprungliga anskaffningsutgiften. Denna justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha blivit om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en verksamhet som beskattas i Sverige. Det beräknade värdet när tillgången förts in i svensk beskattningsjurisdiktion utgör därefter underlag för de fortsatta värdeminskningsskattavdragen m.m. enligt IL. Anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift ska inte fastställas särskilt utan aktualiseras enbart vid den löpande beskattningen av näringsverksamheten.

Lagertillgångar	<p>I fråga om lager, pågående arbeten och kundfordringar ska tillgången anses ha anskaffats för det belopp som är lägst av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet (20 a kap. 3 § IL) samt (17 kap. 2 § IL). För att uppnå den eftersträlvade schabloniseringen och förenklingen ska alternativregeln i (17 kap. 4 § IL) inte tillämpas.</p> <p>Fastigheter som är lager omfattas av både lagerregeln och byggnadsregeln (20 a kap. 3 § IL) (20 a kap. 4 § IL).</p>
Inventarier och fastigheter	<p>Inventarier, byggnader och markanläggningar bedöms ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskingsavdrag för varje år som den skattskyldige innehaft tillgången (20 a kap. 4 § IL). Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska följande avskrivningssatser användas</p> <ul style="list-style-type: none">– 20 % för inventarier– 4 % för byggnader– 10 % för täckdiken och skogsvägar, och– 5 % för andra markanläggningar <p>Försök att erhålla ett högt anskaffningsvärde utifrån en missvisande anskaffningsutgift motverkas av att anskaffningsvärdet inte får beräknas till högre belopp än marknadsvärdet. Inte heller kan anskaffningsvärdet bli negativt.</p> <p>Av lagtexten framgår att reducering ska ske med beräknade värdeminskingsavdrag för varje innehavsår. Begreppet innehavsår är inte definierat i lagtexten. Inte heller har det närmare förklarats i förarbetena. Eftersom fråga är om schablonberäkningar bör med innehavsår kunna avses tidsperioder omfattande 12 månader. Har exempelvis ett inventarium innehafts under 30 månader skulle detta medföra att den ursprungliga anskaffningsutgiften justeras ner med 40 %, 2 år x 20 %.</p>
Övriga tillgångar	<p>Övriga tillgångar (t.ex. obebyggda tomter och värdepapper) anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften ökad med förbättringskostnader. Anskaffningsvärdet får inte heller här beräknas till högre belopp än marknadsvärdet (20 a kap. 5 § IL).</p>
Benefika fång	<p>Tillgångar som förvärvats genom arv och gåva m.m. anses vid fastställandet av anskaffningsvärdet ha förvärvats genom närmast föregående onerösa fång (20 a kap. 6 § IL).</p>

Uttagsbeskattade tillgångar

Om överföringen av tillgången har medfört uttagsbeskattning i den andra staten ska tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta gäller endast om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig i det aktuella fallet (20 a kap. 7 § IL). Förutom EU:s medlemsländer ingår även Island, Norge och Liechtenstein i EES-området.

Skulder m.m.

Skulder och andra förpliktelser ska värderas till de belopp varmed de belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning. De får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad de tagits upp till i räkenskaperna (20 a kap. 8 § IL). Motivet till bestämmelsen är att man inte ska kunna minska det skattemässiga resultatet efter beskattningsinträdet genom att ta upp en förpliktelse som fanns redan tidigare men som inte tidigare tagits upp eller att värdera en förpliktelse till högre belopp än den tidigare gjorda värderingen.

Exempel

I samband med beskattningsinträdet värderas framtida garantiåtaganden till 200 (= redovisat i räkenskaperna). Under beskattningsåret uppgår företagets garantiutgifter till 500. Vid utgången av året avsätts 300 i räkenskaperna för framtida garantiåtaganden. Det skattemässiga resultatet påverkas därmed av garantikostnader om totalt 600 (-200 + 500 + 300).

Företaget hävdar att en marknadsmässig bedömning skulle ha medfört en värdering av garantiåtagandena till 100. Om inte lagreglering skett skulle det ha inneburit att det skattemässiga resultatet blivit 100 lägre (-100 + 500 + 300 = 700).

Med räkenskaper avses antingen de utländska eller, i förekommande fall, de svenska räkenskaperna hos den skattskyldige.

Stiftelser och ideella föreningar

Verksamheter i vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl. vilka undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. IL och som på grund av ändrade förhållanden blir skattskyldiga, omfattas inte av bestämmelserna. Avseende stiftelser har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågan (RÅ 2004 ref. 93). Stiftelsens anskaffningsutgifter för de aktuella tillgångarna ska enligt domen utgöras av marknadsvärdet utifrån de allmänna principer som legat till grund för avgörandet i RÅ 1999 ref. 19. Vidare har Skatteverket uttalat

att anskaffningsutgiften för delägarätter som innehas av stiftelser m.fl. ska bestämmas till marknadsvärdet vid tidpunkten för beskattningsinträdet (Skatteverket 2006-06-16, dnr 131 361931-06/111).

23 Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

23.1 Inledning

I kapitlet behandlas de nya regler om begränsningar i avdragsrätten för ränta som finns i 24 kap. 10 a–10 e §§ IL. Bestämmelserna infördes efter förslag i propositionen ”Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag” (SFS 2008:1343, bet. 2008/09:SkU19 och prop. 2008/09:65).

Reglerna syftar till att motverka skatteupplägg som görs med hjälp av ränteavdrag på skulder till företag inom samma intressegemenskap när skulden uppkommit i samband med ett förvärv av delägarrikt från ett företag inom intressegemenskapen.

Enligt huvudregeln i 10 b § är ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen inte avdragsgilla till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrikt från ett företag i intressegemenskapen om inte någon av två undantagsregler i 10 d § är tillämplig, den s.k. 10 %-regeln och den s.k. ventilen. Härutöver finns det bestämmelser för att motverka kringgåenden.

Reglerna tillämpas första gången vid 2010 års taxering. De trädde i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008.

23.2 Företag i intressegemenskap

I 24 kap. 10 a § IL finns en definition av vad som i dessa regler ska anses vara företag i intressegemenskap. Första stycket innehåller själva definitionen, enligt vilken företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra om

1. ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande i det andra företaget, eller

2. företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

Företag som är moderföretag och dotterföretag anses vara i intressegemenskap med varandra i enlighet med punkten 1. Formuleringen ”direkt eller indirekt” innebär vidare bl.a. att alla företag som ett moderföretag äger via andra dotterföretag ingår i intressegemenskapen.

I paragrafens andra stycke klargörs att med uttrycket företag i dessa regler menas juridiska personer och svenska handelsbolag. Det innebär att även staten, kommuner och landsting kan anses ingå i en intressegemenskap. Fysiska personer kan inte ingå i intressegemenskapen, men två företag som ägs av samma fysiska personer är i intressegemenskap med varandra.

Även motsvarande utländska företag kommer att omfattas av reglerna (jfr 2 kap. 2 § IL). Ett utländskt företag med ett fast driftställe i Sverige som dragit av räntor till ett annat företag i intressegemenskapen kan därför komma att omfattas av dessa regler.

Uttrycket ”intressegemenskap” förekommer även i ett antal andra lagrum i IL, t.ex. 6 a kap. 6 §, 14 kap. 20 §, 17 kap. 19 a § och 25 a kap. 2 §. Uttrycket används i olika betydelser i olika lagrum. Det är därför värt att påpeka att analysen av vilka företag som kan anses ingå i en intressegemenskap måste göras utifrån den definition som gäller för aktuella regler. Uttrycket ”står under i huvudsak gemensam ledning” finns även det sedan lång tid tillbaka i flera andra lagrum i IL. Det gäller sådana fall då det med hänsyn till skiftande förhållanden inte varit möjligt att på ett exakt eller uttömmande sätt definiera de fall som avses. Uttrycket finns i 20 kap. 23 §, 25 kap. 7 §, 25 a kap. 2 § IL och 39 a kap. 3 §. I förarbetena (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 335 och prop. 1986/87:42 s. 35) betonas att det är det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena som är avgörande (jfr även RÅ 2003 not. 138 och RÅ 1983 not. 225). Avsikten är att detta uttryck ska ha samma betydelse även här (se prop. 2008/09:65, s. 48).

23.3 Huvudregeln

Enligt huvudregeln i 24 kap. 10 b § första stycket IL är ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen inte avdragsgilla till den del skulden avser ett förvärv av en delägarrätt från ett företag i intressegemenskapen om inte någon av två undantagsregler i 10 d § är tillämplig (den s.k. 10 %-regeln och den s.k. ventilen).

Allt som behandlas som delägar rätt enligt 48 kap. 2 § IL omfattas. Även lagerandelar omfattas (jfr prop. 2008/09:65, s. 83–84).

Genom ett nytt tredje stycke i 10 a § gäller, fr.o.m. den 1 januari 2010, att även andelar i handelsbolag och andelar i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (hemmahörande inom EES-området) ska behandlas som delägar rätt inom ramarna för dessa regler.

23.4 Regler för att förhindra kringgåendet med hjälp av vissa externa lån

Huvudregeln gäller endast ränteutgifter på skulder till ett annat företag i intressegemenskapen, s.k. interna lån. För att förhindra kringgåendet av reglerna genom att använda skulder till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen, s.k. externa lån, på visst sätt finns två ytterligare regler.

Huvudregeln skulle kunna kringgås genom att ett tillfälligt externt lån först tas i samband med ett internt förvärv av en delägar rätt och att det därefter ersätts med ett internt lån. För att förhindra avdrag i sådana fall finns en regel i 24 kap. 10 b § andra stycket IL. Regeln innebär att avdrag inte får göras för ränteutgifter om en tillfällig skuld till ett företag som inte ingår i intressegemenskapen (externt lån) – helt eller delvis – ersätts med en skuld till ett företag i intressegemenskapen (internt lån). Detta gäller dock endast om skulden till det utomstående företaget hade omfattats av huvudregeln, för det fall det utomstående företaget i stället hade varit ett företag som ingick i samma intressegemenskap.

För att huvudregeln inte ska kunna kringgås genom att en extern långivare agerar mellanhand mellan det långivande företaget och det låntagande företaget som båda ingår i samma intressegemenskap finns en regel i 24 kap. 10 c § IL. Regeln innebär att begränsningarna i avdragsrätten för ränteutgifter enligt huvudregeln också ska tillämpas på en skuld till ett utomstående företag under vissa förutsättningar. Detta gäller till den del skulden till det utomstående företaget motsvaras av en fordran som ett företag i intressegemenskapen har på det utomstående företaget, eller på ett företag som ingår i samma intressegemenskap som det utomstående företaget (s.k. back-to-back-lån). Förutsättningen är att skulden kan anses ha samband med denna fordran och avser förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Syftet är

inte att det ska krävas en direkt koppling mellan in- och utlåning men att det av omständigheterna i det enskilda fallet bör framgå att det finns någon form av samband mellan skulden och fordran (prop. 2008/09:65, s. 55).

23.5 Undantagsregler

23.5.1 Allmänt

Om förutsättningarna för att inte medge avdrag för ränteutgifter på interna lån föreligger enligt tidigare beskrivna regler, ska avdrag ändå medges om förutsättningarna för att tillämpa någon av två alternativa undantagsregler finns. Reglerna finns i 24 kap. 10 d § IL och kallas 10 %-regeln och ventilen. I 24 kap. 10 e § IL finns motsvarande undantagsregler beträffande ränteutgifter på s.k. back-to-back-lån. Avsikten är att samma principer ska gälla i dessa fall som enligt undantagsreglerna vid interna lån. I det följande berörs bara reglerna i 10 d §.

23.5.2 10 %-regeln

Enligt 24 kap. 10 d § första stycket punkten 1 IL får avdrag göras för ränteutgift om den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 % enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Avdragsrätten hos det företag som har ränteutgiften är således beroende av hur mottagaren av räntan beskattas. Uppgår beskattningen hos mottagaren till minst 10 % får avdrag göras.

Hypotetisk test

Enligt förarbetena ska ett hypotetiskt test göras för att avgöra beskattningsnivån. Bedömningen av beskattningsnivån kan avse både skattesubjekt som hör hemma i Sverige och skattesubjekt som hör hemma i utlandet. När det gäller skattesubjekt som hör hemma i utlandet är det klassificeringen i den utländska rättsordningen som läggs till grund för bedömningen. Om ränteinkomsten t.ex. klassificeras som utdelning eller kapitalvinst på näringsbetingade andelar och därför är skattefri, är undantaget inte tillämpligt. Detsamma gäller om betalningen skatterättsligt behandlas som en nullitet på grund av att den utländska rättsordningen klassificerar den som en företagsintern betalning. Det kan även finnas stater som har en särskild lägre beskattningsnivå för t.ex. ränteinkomster eller för inkomster som inte har uppkommit på grund av verksamhet i den staten. Även i dessa fall gäller att beskattningens nivå ska

fastställas utifrån den lägre skattesatsen, om det är så att den skulle ha tillämpats på den aktuella inkomsten. Det relevanta är att den inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 % om det varit bolagets enda inkomst. Det hypotetiska testet innebär att hänsyn bara tas till den inkomst som motsvarar den aktuella ränteutgiften. Hänsyn ska alltså inte tas till överskott eller underskott som härstammar från normal drift eller till normalt avdragsgilla utgifter hos det mottagande företaget. Vidare bör villkoren för att tillämpa regeln inte anses vara uppfyllda t.ex. om ränteinkomsten kan neutraliseras genom ett grundavdrag, fribelopp eller liknande avdrag. Se prop. 2008/09:65, s. 59–60 och 85–87.

I ett förhandsbesked meddelat 2009-11-30 (13-09/D) har Skatterättsnämnden prövat hur möjligheten att få, vad de kallar, ett avdrag för ränta på riskkapital i Belgien ska beaktas vid det hypotetiska provet. Förhandsbeskedet är överklagat.

Skatteverket har i 2010-08-30, dnr 131 564990-10/111, bedömt hur två skilda system för skattemässig resultatutjämning ska påverka bedömningen enligt 10 %-regeln när ett utländskt bolag har en filial i Sverige. Det ena fallet avsåg ett holländskt system kallat "fiscal unity" och det andra det finska koncernbidragssystemet. I det holländska fallet bedömdes systemet innebära att en beskattning med minst 10 % inte skulle kunna uppnås och att 10 %-regeln därför inte var tillämplig. I det finska fallet var det inte lika tydligt, bl.a. var effekten inte automatisk utan beroende av enskilda koncernföretags handlande. Skatteverket ansåg sammanfattningsvis övervägande skäl tala för att 10 %-regeln inte blir tillämplig i denna situation. I skrivelsen fortsatte dock Skatteverket genom att konstatera att om 10 %-regeln trots allt skulle bli tillämplig i det finska fallet, skulle den tillämpningen kunna stå i strid med lagstiftningens syfte och att lagen (1995:575) mot skatteflykt därför skulle kunna vara tillämplig.

Fast driftställe

Avdrag får inte göras med stöd av 10 %-regeln när ett fast driftställe är mottagare av räntan om beskattningen i det fasta driftstället understiger 10 % och den stat där bolaget hör hemma undantar inkomsten från beskattning, exempelvis genom exemptionsmetoden. Vid tillämpningen av det hypotetiska test som nämns ovan är det den faktiska allokeringen av inkomsten som ska vara avgörande vid bedömningen av om beskattningen uppgår till minst 10 % eller inte. Om inkomsten allokeras till ett fast driftställe i en stat med lägre beskattning än 10 % och det fasta driftställets inkomst är undantagen från

beskattning i bolagets hemviststat saknar således beskattningsnivån i bolagets hemviststat betydelse för den hypotetiska bedömningen. Se prop. 2008/09:65, s. 60.

Den som faktiskt har rätt till inkomsten

I propositionen resoneras om hur uttrycket ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” ska tolkas. Regeringen anser att detta uttryck och uttrycket ”beneficial owner” i princip ska motsvara varandra. Det som avses är att mottagaren ska ta emot den inkomst som motsvaras av ränteutgiften för egen del. Det räcker med andra ord inte att endast ha en formell rätt till inkomsten, utan företaget ska vara den verkliga och rättmätiga ägaren som åtnjuter de ekonomiska fördelarna. Syftet med formuleringen är att förhindra s.k. slussning där den faktiska ägaren till inkomsten är ett företag i intressegemenskapen som hör hemma i ett lågskatteländ, men lånet ”slussas” via ett eller flera företag i intressegemenskapen där beskattningen är högre än 10 %. Ränteutgifter som avser ett lån från ett företag i intressegemenskapen som hör hemma i en stat utan inkomstbeskattning ger således inte rätt till avdrag, oavsett om lånet slussats via ett företag som hör hemma i en stat där inkomstbeskattningen uppgår till minst 10 %. Undantaget får även tillämpas i den omvända situationen. Se prop. 2008/09:65, s. 61.

Schablonbeskattning och liknande

Olika former av schablonbeskattning och skatteuttag i övrigt kan i olika länder ske på annat sätt än genom traditionell inkomstbeskattning. Enligt förarbetena bör 10 %-regeln kunna anses vara uppfylld även i sådana fall. Det anförs att det inte ska ha någon självständig betydelse hur skatten betecknas eller är utformad. Avgörande är att inkomsten blir beskattad med minst 10 %. Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om beskattning till minst 10 % ska anses föreligga eller inte. Se prop. 2008/09:65, s. 63.

Investmentföretag m.fl.

En ränteintäkt som ett investmentföretag erhåller beskattas med mer än 10 %. På grund av 10 %-regeln ska ränteutgifter på skulder till investmentföretag därför inte begränsas. Ett investmentföretag har dock rätt att dra av för lämnad utdelning. Därmed kan beskattningen av ränteintäkten neutraliseras. Detta gäller även för andra företag som har rätt att dra av för lämnad utdelning. För att motverka att detta förhållande används för oönskad skatteplanering har en särskild regel införts i 24 kap. 10 d § andra stycket IL. Där framgår att 10 %-regeln inte får tillämpas i dessa fall om Skatteverket kan visa att såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften till övervägande del inte är affärsmässigt motiverade. Om Skatteverket kan visa detta kan avdrag inte heller

göras med stöd av ventilen. I ett sådant fall får avdrag således inte göras för ränteutgiften. Det är Skatteverket som har bevisbördan i denna del till skillnad mot den vanliga prövningen av om ventilen är tillämplig.

23.5.3 Ventilen

Enligt den s.k. ventilen i 24 kap. 10 d § första stycket punkten 2 IL får avdrag göras – oavsett hur den inkomst som motsvarar ränteutgiften har beskattats – om såväl förvärvet som den skuld som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverade.

Av uttalandena i propositionen framgår att aktuell regel är en restriktivt utformad alternativ undantagsregel och att den utgör en kompletterande säkerhetsventil för vissa undantagsfall. En samlad bedömning ska göras av samtliga omständigheter. Se prop. 2008/09:65, s. 66–69 och 87–88.

Skatteverket har i en skrivelse utvecklat sin syn på hur ventilen bör tillämpas i några hänseenden (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 157328-09/111 ”Tillämpning av undantagsregeln vid huvudsakligen affärsmässigt motiverade förhållanden, den s.k. ventilen, i reglerna om begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder”).

Skatterättsnämnden har lämnat ett flertal förhandsbesked som helt eller delvis rör tolkningen och tillämpningen av ventilen. Samtliga förhandsbesked är överklagade till Regeringsrätten. (Se SRN 2009-11-30 13-09/D, samt fyra förhandsbesked 2010-06-24, 85-09/D, 89-09/D, 96-09/D samt 160-09/D).

23.6 Övrigt

Både såvitt avser 10 %-regeln och ventilen är det företaget som yrkar avdrag för ränteutgiften som har att visa att förutsättningarna för att tillämpa dessa undantagsregler är för handen. Det är t.ex. det företag som yrkar avdrag för ränteutgiften som ska göra det hypotetiska testet i 10 %-regeln och i övrigt visa att förutsättningarna för att tillämpa regeln föreligger (jfr prop. 2008/09:65, s. 60 och 72–73).

23.7 Övergångsbestämmelser

Reglerna har trätt i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2008. De tillämpas första gången vid 2010 års taxering. Det är avdragseffekten som reglerna tar sikte på. De förfaranden som

gett upphov till ränteutgifterna kan ha vidtagits innan ikraftträdandet och måste bedömas för att avgöra om avdrag ska få göras.

Den senaste ändringen, innebärande att andelar i handelsbolag m.m. jämföras med delägaraktier, har trätt ikraft den 1 januari 2010 och tillämpas på ränteutgifter som belöper på tid efter den 31 december 2009.

Skrivelser

- 1998-11-18 (10145-98/900), 573
2000-03-13 (2664-00/110), 277
2001-02-20 (354-00/540), 400
2004-09-29 (130 575103-04/111), 459
2004-10-08 (130 572878-04/111), 633
2004-10-11 (130 575098-04/111), 64
2004-10-12 (130 597688-04/111), 35,
565
2004-10-27 (130 596337-04/111), 263
2004-11-25 (130 668318-04/111), 34
2004-12-01 (130 684115-04/111), 535
2004-12-07 (130 692084-04/111), 413
2004-12-08 (657552-04/111), 437
2004-12-17 (130 704433-04/111), 239,
605
2005-03-01 (130 120155-05/111), 296
2005-04-12 (130 186595-05/111), 402
2005-09-12 (131 486354-05/111), 337
2005-10-07 (131 516747-50/111), 347
2006-01-24 (131 30493-06/111), 239,
605
2006-02-01 (131 61025-06/111), 231
2006-02-23 (131 71291-06/111), 361,
406
2006-05-19 (131 315797-06/111), 149
2006-06-16 (131 361931-06/111), 657
2006-06-20 (131 318472-06/111), 446
2006-06-20 (131 318487-06/111), 402
2006-06-21 (131 376204-06/111), 311
2006-06-26 (131 394329-06/111), 231
2006-10-02 (131 58414-06/111), 373
2006-10-12 (131 616821-06/111), 474
2006-10-24 (131 582217-06/111), 312
2006-11-20 (131 665887-06/111), 29
2006-12-04 (131 695220-06/111), 193
2006-12-04 (131 744103-06/111), 193
2006-12-06 (131 751923-06/111), 220,
230
2006-12-15 (131 741140-06/111), 344
2006-12-20 (131 728829-06/111), 507
2007-01-11 (131 665362-06/111), 428
2007-01-22 (131 770233-06/113), 428
2007-02-09 (131 97267-07/111), 611
2007-03-21 (131 190696-07/111), 401
2007-04-04 (131 227179-07/111), 311
2007-04-05 (131 159250-07/111), 284
2007-04-11 (131 205189-07/111), 481
2007-06-04 (131 321986-07/111), 181
2007-06-04 (131 372388-07/111), 473
2007-06-21 (131 287635-07/111), 360
2007-09-18 (131 388919-07/111), 48,
624
2007-11-16 (131 768247-06/111), 284
2007-11-26 (131 694350-07/111), 324
2007-12-19 (131 774982-07/111), 632
2008-03-28 (131 159978-08/111), 309,
311
2008-03-28 (131 163995-08/111), 312
2008-05-22 (131 294623-08/111), 275
2008-05-29 (131 335261-08/111), 394
2008-06-04 (131 342184-08/111), 230
2008-06-19 (131 380744-08/111), 176
2008-06-27 (131 409594-08/111), 360,
400, 412
2008-06-27 (131 409602-08/111), 361,
406
2008-10-01 (131 582119-08/111), 454,
458
2008-10-23 (131 583863-08/111), 351
2008-10-26 (131 583863-08/111), 414
2008-12-08 (131 727157-08/111), 439
2009-01-29 (131 109683-09/111), 317

2009-01-29 (131 157328-09/111), 665	2009-11-27 (131 839177-09/111), 332
2009-03-05 (131 218848-09/111), 173	2009-11-30 (13-09/D), 663
2009-04-22 (131 359928-09/111), 632	2009-12-08 (131 942098-09/111), 438
2009-06-01 (131 424735-09/111), 70, 632	2010-02-10 (131 92936-10/111), 335
2009-06-03 (131 476678-09/111), 308	2010-03-01 (131 150186-10/111), 308
2009-06-09 (131 579523-09/111), 336	2010-04-08 (131 218238-10/111), 309
2009-07-02 (131 558022-09/111), 308	2010-06-24 (131 452892-10/111), 314
2009-09-25 (131 743035-09/111), 230	2010-08-30 (131 564990-10/111), 663
2009-11-16 (131 764318-09/111), 309	2010-09-07 (131 582206-10/111), 602
2009-11-27 (131 817523-09/111), 310	2010-10-27 (131 479512-10/111), 446
2009-11-27 (131 832107-09/111), 335, 342	2010-12-16 (131 807184-10/111), 603

Sökordsregister till IL

A

Ackumulerad inkomst	66 kap.
Aktiebolag	2 kap. 4§
Aktier, avyttring av	48 kap.
Aktiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Allframtidsoverlåtelse	45 kap. 6–9 §§
Allmänna avdrag	62 kap.
Andelar i HB, avyttring av	50 kap.
Andelar i HB, avyttring i näringsverksamhet	51 kap.
Andelsbyte	48 a kap. 2§
Andelshus	2 kap. 16§
Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	14 kap. 16§
Anskaffningsvärde för andelar förvärvade före 1990	43 kap. 17§
Anskaffningsvärde för byggnader	19 kap. 8–16§§
Anskaffningsvärde för lager och pågående arbeten	17 kap. 2 och 33§§
Arbete i bostaden	16 kap. 34–35§§
Arbetsgivaransvar	9 kap. 11§
Arbetsgivarorganisationer, avgifter till	16 kap. 13§
Arbetslöshet	11 kap. 35–36§§
Arbetsresor	12 kap. 26–30§§
Arbetsresor i näringsverksamhet	16 kap. 28§
Arv	8 kap. 2§
Arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter	26 kap. 14§
Avdrag i inkomstslaget tjänst	12 kap.
Avdrag i näringsverksamhet	16 kap.
Avgränsning av inkomstslaget kapital	41 kap. 1–5§§
Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	13 kap.
Avgränsning av inkomstslaget tjänst	10 kap. 1–4§§
Avkastningsskatt på pensionsmedel, avdrag för	16 kap. 17§
Avskattning vid karaktärsbyte	41 kap. 6§
Avyttring	44 kap. 3–10§§
Avyttring av näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar	25 a kap.
Avyttring av tillgångar för personligt bruk	52 kap.
Avyttringar till företag i intressegemenskap	25 a kap.

B

Barn		2 kap. 21§
Barn, ersättning till		60 kap. 2, 12, 14§§
Barnbidrag		8 kap. 9§
Barnpension		11 kap. 40§
Begravningshjälp		8 kap. 26§
Begränsat skattskyldiga		3 kap. 17–21§§
Beloppsspärren		40 kap. 10–13, 15–17§§
Benefika förvärv		44 kap. 21–22§§
Beskattningsbar förvärvsinkomst		1 kap. 5, 7§§
Beskattningstidpunkt kapitalvinster/förluster		44 kap. 26–32§§
	- inkomstslaget tjänst	10 kap. 8–15§§
	- kapital	41 kap. 8–11§§
	- näringsverksamhet	14 kap. 2–9§§
Beskattningsår för	- fysiska personer	1 kap. 13§
	- inkomster i handelsbolag	1 kap. 14§
	- juridiska personer	1 kap. 15 §
Beskattningsår vid fusioner och fissioner		37 kap. 19§
Beskickningspersonal; svensk		3 kap. 4§
Bilförmån		61 kap. 5–11, 19, 19b §§
Bistånd		8 kap. 11–12§§
Blodgivning m.m.		8 kap. 29§
Bodelning		8 kap. 2§
Bostadsförmån		61 kap. 20–21§§
Bostadsbidrag		8 kap. 10§
Bostadsrätter, avyttring av		46 kap.
Brandförsäkring för all framtid		16 kap. 21§
Brott, förlust på grund av		16 kap. 20§
Byggnader		19 kap.
Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag		19 kap. 24–25§§
Byggnadsinventarier		19 kap. 19–21§§
Byggnadsrörelse		27 kap. 2–8, 18§§
Bär-, svamp- och kottplockning		8 kap. 28§

D

Definitioner		2 kap.
Definition	- inkomstslaget tjänst	10 kap. 5–7§§
	- pension	10 kap. 5§§
	- periodiskt understöd	10 kap. 6§
	- försäkring i tjänsten	10 kap. 7§
Delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag		56 kap. 6§
Delägare i privatbostadsföretag, förmåner för		15 kap. 4§

Delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster	39 a kap. 5§
Delägarätter, avyttring av	48 kap.
Dispens för pensionssparavdrag	59 kap. 8–12§§
Dödsbon	4 kap.
E	
EEIG	5 kap. 2§
Egenavgifter	2 kap. 26§,
Egenavgifter, avdrag för	12 kap. 36 §, 16 kap. 29–31§§, 62 kap. 5§
Ersättningsfonder	31 kap., 45 kap. 17–18§§
Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk	11 kap. 41§
Ettårsregeln	3 kap. 9–13§§
Europabolag	2 kap. 4 §
Europeiska universitetsinstitutet; personal vid	3 kap. 5§
EU-tjänstemän	3 kap. 6§
Expansionsfonder	34 kap.
F	
Familjebeskattning	60 kap.
Fast driftställe	2 kap. 29§
Fastighet	2 kap. 6§
Fastigheter, avyttring av	45 kap.
Fastigheter förvärvade före 1952	45 kap. 28–29§§
Fastighetsreglering	45 kap. 5§
Fastighetsägare	2 kap. 7§
Fissioner	37 kap.
Flyktingar	8 kap. 13§
Fordringsrätter, avyttring av	48 kap.
Forskning och utveckling	16 kap. 9§
Frukt- och bärodlingar	20 kap. 17–19§§
Fusioner	37 kap.
Fusion eller fission, utgifter för	16 kap. 7§
Fysiska personer; skattskyldighet för	3 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	56 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag; utdelning och kapitalvinst	57 kap.
Förbjudna lån; inkomstslaget tjänst	11 kap. 45§
Förbjudna lån; inkomstslaget näringsverksamhet	15 kap. 3§
Förbättringsutgifter för fastigheter	45 kap. 11–15§§
Förbättringsutgifter för bostadsrätter	46 kap. 8–12§§
Företag i intressegemenskap	17 kap. 22c§

Företagsledare	56 kap. 6§
Förklaringar av termer och uttryck	2 kap.
Förlustavyttring från HB till företag i intressegemenskap	46 kap. 16§
Förluster på grund av redovisningsskyldighet	12 kap. 33§
Förlust vid avyttring av HB-andel	50 kap. 9–11§§
Förmåner	11 kap. 2–28§§
Förpliktelser	44 kap. 15§
Försäkring av finansiella instrument	55 kap. 5–9, 11§§
Försäkringsaktiebolag	2 kap. 4 §
Försäkringsföretag	39 kap. 2–13§§
Försäkringsåterbäring	8 kap. 24§
Förvaltningsutgifter	42 kap. 6§
Förvärvsinkomst	1 kap. 5§
Föräldrapenning	11 kap. 31§
G	
Garantiutgifter	16 kap. 3–6§§
Grundavdrag	63 kap.
Grundläggande bestämmelser	1 kap.
Grupplivförsäkringar	16 kap. 25§
Grupplivförsäkringar enligt vissa avtal	15 kap. 9§
Gåva	8 kap. 2§
H	
Handel med fastigheter	27 kap. 2–8, 18§§
Handelsbolag	5 kap.
Handelsbolags avyttring till företag i intressegemenskap	45 kap. 31§
Handelsbolags överlåtelse till delägare m.fl.	45 kap. 30§
Hemresor	12 kap. 24§
Hittelön o.likn.	8 kap. 30§
Hobbyverksamhet, avdrag i	12 kap. 37§
Hyreshusenhet	2 kap. 15§
Hälso- och sjukvård m.m., avdrag för	16 kap. 22–24§§
I	
Ideella föreningar	7 kap. 7–13§§
Industrienhet	2 kap. 15§
Inkomstslaget tjänst	10–12 kap.
Inkomster i annat än pengar	61 kap.
Inskränkningar i avdragsrätten under tjänst	12 kap. 2–4§§
Inställelse i domstol	8 kap. 27§
Inställelseresor	12 kap. 25§

Insättningsgaranti	55 kap. 2–4§§
Intäkter i näringsverksamhet	15 kap.
Inventarier	18 kap.
Inventarier vid fastighetsavyttring	45 kap. 10§
Investerarskydd	55 kap. 5–11§§
Investeringsfonder	6 kap. 5§, 39 kap. 14–20§§
Investmentföretag	39 kap. 14–20§§
J	
Juridisk person; definition	2 kap. 3§
Juridiska personer; skattskyldighet för	6 kap.
- obegränsat skattskyldiga	6 kap. 3–6§§
- begränsat skattskyldiga	6 kap. 7–17§§
K	
Kapitalförluster	44–55 kap.
Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter	48 kap. 19–28§§
Kapitalförsäkring	8 kap. 14§, 58 kap. 2–20, 34§§
Kapitalintäkter	42 kap.
Kapitalkostnader	42 kap.
Kapitalvinst näringsbeting andel	25 a kap.
Kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital	41 kap. 2§
Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet	25 kap.
Kapitalvinster	44–55 kap.
Kommissionärsförhållanden	36 kap.
Kommunalförbund	7 kap. 2§
Kommunal inkomstskatt	65 kap. 3–4§§
Kommuner	7 kap. 2§
Kommunalt bidrag	44 kap. 18§
Koncernbidrag	35 kap.
Koncernbidragsspärren	40 kap. 10, 14, 18–19§§
Koncerninterna andelsavyttringar	25 kap. 7–11§§
Koncern, svensk	2 kap. 5§
Kontraktshandkrivning	18 kap. 23§
Kooperativa föreningar	39 kap. 21–24a§§
Kostförmån	61 kap. 3–4, §§
Kungahuset	3 kap. 16§
Kvotering i kapital	45 kap. 33§
Kvotering av kapitalvinst	46 kap. 18§
Kärnbränsle	16 kap. 6§

L

Lager	17 kap. 3–22§§
Landsting	7 kap. 2§
Lantbruksenhet	2 kap. 15§
Levnadskostnader m.m.	9 kap. 2–3§§
Livräntor	11 kap. 37§
Livräntor som ersättning	44 kap. 35–39§§
Lotterier	42 kap. 25§
Lotterivinster	8 kap. 3§
Lågbeskattade inkomster	39 a kap. 5–8§§
Lägenhetsutrustning	46 kap. 4§

M

Makar och sambor	2 kap. 20§
Make, ersättning till	60 kap. 3–11, 13–14§§
Marie Curiestipendium	11 kap. 46§
Markanläggningar	20 kap.
Markinventarier	20 kap. 15–16§§
Marknadsnoterad delägarrätt eller fordringsrätt	48 kap. 5§
Marknadsvärdet överskrids	44 kap. 17§
Medlemsavgifter	15 kap. 2§
Medlemsfrämjande förening	39 kap. 21a§
Mervärdesskatt, ingående	16 kap. 16§
Mervärdesskatt, utgående	15 kap. 6§
Mutor	9 kap. 10§

N

Nyttjanderättshavares förbättringar	19 kap. 26–29§§
Näringsbetingad andel	24 kap. 13–16§§
Näringsbetingade andelar, avyttring	25 a kap.
Näringsbidrag	29 kap.
Näringsbidrag; utgifter som täcks av	44 kap. 18§
Näringsbostadsrätt	2 kap. 19§
Näringsbostadsrätt blir privatbostadsrätt	41 kap. 7§
Näringsfastighet	2 kap. 14§
Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet	41 kap. 7§
Näringsverksamheter, en eller flera	14 kap. 10–13§§
Närstående	2 kap. 22§

O

Obegränsat skattskyldiga	3 kap. 3–16§§
Omedelbart avdrag för anskaffning	19 kap. 6§
Omkostnadsbelopp	44 kap. 14§
Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidssupplåtelser	45 kap. 25§
Omkostnadsbelopp; fastigheter	45 kap. 11–29§§
Omkostnadsbelopp för bostadsrätter	46 kap. 5–14§§
Omkostnadsbelopp för delägarätter och fordringsrätter	48 kap. 7–17§§
Omkostnadsbelopp för HB-andelar	50 kap. 3–6§§
Omkostnadsbeloppet vid allframtidssupplåtelser	45 kap. 24§
Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar	45 kap. 19–23§§
Optioner	44 kap. 12§
Organisationsutgifter	16 kap. 8§
Oriktig prissättning	14 kap. 19–20§§

P

Partiell fission	38 a kap.
Passiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Pension	10 kap. 5§
Pensionsförsäkringar	42 kap. 4–5§§ 58 kap. 2–20, 34§§
Pensionssparande	62 kap. 8§
Pensionssparavdrag	59 kap.
Pensionssparkonton	42 kap. 4–5§§ 58 kap. 21–34§§
Pensionskostnader, arbetsgivares	28 kap.
Pensionsstiftelser	7 kap. 2§
Pensionsutgifter	58 kap. 4–16§§
Periodiska inkomster	3 kap. 23§, 6 kap. 19§
Periodiska understöd	11 kap. 47 §, 62 kap. 7§
Personalstiftelser	16 kap. 14§
Personalstiftelser, ersättning från	15 kap. 5§
Personskada; engångsbelopp vid	11 kap. 38–39§§
Prisbasbelopp	2 kap. 27§
Privat- eller näringsbostadsrätt?	46 kap. 3§
Privatbostad	2 kap. 8–12§§
Privatbostadsfastighet	2 kap. 13§
Privatbostadsföretag	2 kap. 17§, 39 kap. 25–27§§
Privatbostadsföretag, utdelning från	42 kap. 28§
Privatbostadsrätt	2 kap. 18§

Pågående arbeten	17 kap. 23–32§§
R	
Reparation och underhåll av andelshus	19 kap. 3§
Reparation och underhåll av byggnad	19 kap. 2§
Reparationsfond	46 kap. 4§
Representation	16 kap. 2§
Reseförmån	61 kap. 12–14§§
Reseskyddsförsäkringar	16 kap. 26§
Resor med egen bil i näringsverksamhet	16 kap. 27§
Resor med egen bil i tjänst	12 kap. 5§
Restvärdesavskrivning	18 kap. 13–22§§
Resultatet inkomstslaget tjänst	10 kap. 16§
Resultatet av näringsverksamhet	14 kap.
Räkenskapsenlig avskrivning	18 kap. 13–22§§
Räntebidrag	42 kap. 26§
Räntefördelning	33 kap.
Ränteförmån	61 kap. 15–17§§
Räntor	42 kap. 7–11§
Räntor i näringsverksamhet	24 kap. 1–10§§
Räntor och avgifter, ej avdragsgilla	9 kap. 7–8§§
Räntor; skattefria	8 kap. 6–8§§
Rörelse	2 kap. 24§
S	
Sakskadeersättningar	8 kap. 22–23§§
Sambor	2 kap. 20§
Sambruksföreningar	39 kap. 28§
Samfällighet, inkomster i	15 kap. 10§, 42 kap. 29§
Samfälligheter	6 kap. 6§, 39 kap. 29§
Sanktionsavgifter	9 kap. 9§
Sexmånadersregeln	3 kap. 9–13§§
Sjukersättning o.likn.	8 kap. 15–20§§
Sjukpenning	11 kap. 30§
Sjukpenning i näringsverksamhet	15 kap. 8§
Sjukvårdsutgifter	11 kap. 42§
Självförvaltning	8 kap. 31§
Sjöinkomstavdrag	64 kap.
Skadeersättningar	45 kap. 26§
Skadestånd, arbetsrättsliga	16 kap. 15§
Skalbolag	49 a kap.
Skatteavtal	2 kap. 35§
Skatteberäkning	65 kap.

Skattefria inkomster	8 kap.
Skattemässigt värde	2 kap. 31–33§§
Skatter	1 kap. 3 och 4§§
Skatter, ej avdragsgilla	9 kap. 4§
Skatter, särskilda	16 kap. 17§
Skattereduktion	65 kap. 9–12§§
Skattesats för juridiska personer	65 kap. 14§
Skattskyldighet	3–7 kap.
Skattskyldighet enligt andra lagar	3 kap. 21§, 6 kap. 18§
Skogsavdrag	21 kap. 4–19§§
Skogsfrågor	21 kap.
Skogskonto och skogsskadekonto	21 kap. 21–40§§
Skyddskläder och skyddsutrustning	12 kap. 32§
Småhus	2 kap. 15§
Småhusenhet	2 kap. 15§
Sparbanker	39 kap. 30–31§§
Sparbankernas säkerhetskassa	39 kap. 30–31§§
Staten	7 kap. 2§
Statlig inkomstskatt	65 kap. 5–8§§
Statligt bidrag	44 kap. 18§
Statslåneräntan	2 kap. 28§
Stiftelser	7 kap. 3–6§§
Stipendier	8 kap. 5§
Strejkersättning	11 kap. 29§
Substansminskning	20 kap. 20–28§§
Svensk fordringsrätt	48 kap. 3§
Svensk koncern	2 kap. 5§
Svenska Filminstitutet, avgifter och bidrag till	16 kap. 11§
Sverige	2 kap. 30§
Säljoption	44 kap. 19§
Sökord	2 kap. 1§
T	
Taxerad förvärvsinkomst	1 kap. 5§
Taxerad inkomst	1 kap. 7§
Taxeringsenhet	2 kap. 15§, 45 kap. 3–4§§
Taxeringsvärde	2 kap. 15§
Taxeringsår	1 kap. 12§
Teckningsrätter o.likn.	44 kap. 20§
Tekniska museet, bidrag till	16 kap. 10§
Terminer	44 kap. 11§
Testamente	8 kap. 2§

Tjänsteinkomster	11 kap.
Tjänsteresor med bil	12 kap. 5§
Tjänsteställe	12 kap. 8 §
Tomträttsavgälder	42 kap. 27§
Tomtrörelse	27 kap. 9–18§§
Trossamfund	7 kap. 14§
Tävlingsvinster	8 kap. 3§
U	
Underhåll till patienter m.m.	8 kap. 25§
Underlaget för skatten	1 kap. 5–10§§
Underprisöverlåtelse	23 kap.
Underprisöverlåtelse av bostadsrätt från HB till delägare	46 kap. 15§
Underprisöverlåtelse från delägare till företag	53 kap.
Underskott i litterär, konstnärlig o. likn. verksamhet	62 kap. 4§
Underskott i nystartad verksamhet	62 kap. 3§
Underskott i näringsverksamhet	45 kap. 32§, 46 kap. 17§
Underskott i sparbanker	40 kap. 23§
Underskott i statliga kreditinstitut	40 kap. 22§
Underskott vid ackord	40 kap. 21§
Underskott vid konkurs	40 kap. 20§
Underskott, av andelshus	42 kap. 33§
Underskott, av avslutad verksamhet	42 kap. 34§
Underskott, tidigare års	40 kap.
Upphovsmannakonto	32 kap.
Uppskov med beskattning av andelsbyten	49 kap.
Uppskovsbelopp	47 kap.
Uppskovsgrundande andelsbyte	49 kap. 2§
Utbildning vid omstrukturering	12 kap. 31§
Utbildning, ersättning vid	11 kap. 33–35§§
Utdelning	42 kap. 12–24§§
Utdelning i näringsverksamhet	24 kap. 11–22§§
Utgift för arbeten i byggnadsrörelse	19 kap. 17§
Utgifter för skattefria inkomster	9 kap. 5–6§§
Utgifter innan näringsverksamheten startar	16 kap. 36§
Utgifter som inte får dras av	9 kap.
Uthyrning	42 kap. 30–32§§
Utlandet delägarbeskattade juridiska personer	5 kap. 2a§
Utländsk fordringsrätt	48 kap. 4§
Utländska företeelser	2 kap. 2§
Utländska pensionsförsäkringar	11 kap. 43§
Utländska socialförsäkringsavgifter	62 kap. 6§

Utsläppsrätter	17 kap. 22b §
Utländska investeringsfonder	6 kap. 10 a §
Utländska skatter, avdrag för	16 kap. 18–19 §§
Utländsk beskattning	65 kap. 15–16 §§
Utländsk juridisk person	6 kap. 8, 12–17 §§
Utländskt bolag	6 kap. 9 §
Utländsk valuta, betalning i	54 kap.
Utrangering	19 kap. 7 §
Utskiftningar	42 kap. 18–21, 23 §§
Uttag ur näringsverksamhet	22 kap.
Utvecklingsbolag, bidrag till	16 kap. 12 §
V	
Valutakurs	44 kap. 16 §
Verkligt värde	17 kap. 2 §
Verksamhetsavyttringar	38 kap.
Verksamhetsgren	2 kap. 25 §
Vinstandelslån	24 kap. 5 §
Vårdbidrag	11 kap. 31, 32 §§
Värdeminskningssavdrag	19 kap. 4, 5 §§, 45 kap. 16 §

Sammanställning av termer och uttryck i IL

A

allmänna saluvärdet	ersätts med marknadsvärdet
andel	beteckning på aktier, andel o.d.
andel av s.k. äkta bostadsföretag	ersätts med privat bostadsrätt/näringsbostadsrätt
anskaffningsutgift	ersätter anskaffningsvärde och ingångsvärde
anskaffningsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
arbetsresor	ersätter resor mellan bostad och arbetsplats
avdragsgill utgift	ersätts med en utgift som ska dras av
avliden	ersätts med död
avsättningar	ersätter reserveringar

B

befriad från skattskyldighet	ersätts med inte skattskyldig/undantagen från skattskyldighet
begränsat skattskyldig	ersätter ej bosatt i Sverige
begära	ersätter yrka
bevilja dispens	ersätts med medge
bosatt i Sverige	avser den som är bosatt här. Omfattar inte stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning. Ersätts med ingår i obegränsat skattskyldig.
bostadsrättsförening mm	ersätts av privatbostadsföretag

D

delägarätter	ersätter till viss del finansiella instrument
dubbelbeskattningsavtal	ersätts med skatteavtal
Död	ersätter avliden

E

egendom	ersätts med tillgångar
ej bosatt i Sverige	ersätts med begränsat skattskyldig
erhålla	ersätts med få
ersättning	ersätter köpeskillning och vederlag
expansionsfond	ersätter expansionsmedel
expansionsfondskatt	ersätter expansionsmedelsskatt
expansionsmedel	ersätts med expansionsfond
expansionsmedelsskatt	ersätts med expansionsfondskatt

F

finansiella instrument	ersätts med delägarätter, fordringsrätter eller värdepapper
finns	ersätter föreligga
fission	delas upp i kvalificerade respektive andra fissioner
fordringsrätter	ersätter till viss del finansiella instrument
fusion	delas upp i kvalificerade respektive andra fusioner
fysisk person	levande personer och dödsbon
få	ersätter erhålla
fåmansägt handelsbolag	ersätts med fåmanshandelsbolag
förbättrande reparation	ersätter värdehöjande reparation
förbättringskostnad	ersätts med förbättringsutgift
förbättringsutgift	ersätter förbättringskostnad
fördelningsunderlag	ersätts med kapitalunderlag för räntefördelning
föreligga	ersätts med finns
förlustföretag	ersätts med underskotts företag
förpliktelse	ersätter åtagande
Förrättning	ersätts med tjänsteresa

G

gammalt underskott	har försvunnit, används inte
gottskriven	ersätts med tillgodoräknats
gällande ingångsvärde	ersätts med avdragsutrymme

H

handelsbolag	ersätts med svenska handelsbolag
honorärkonsul	ersätter olönad konsul
huvudsaklig	avser ca 75 %

I

i den mån	ersätts med till den del eller i den utsträckning
ingångsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
inkomst	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna inkomster
inkomst av	ersätts med överskott eller underskott
inte skattskyldig	ersätter befriad från skattskyldighet
intäkt	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna inkomster
inventarier	omfattar även immateriella rättigheter m.m.

J

juridisk person	omfattar inte handelsbolag eller dödsbon, omfattar däremot svensk värdepappersfond
justerat ingångsvärde	ersätts med justerad anskaffningsutgift
jämkas	ersätts med justeras

K

kapitalförlust	ersätter realisationsförlust
kapitalvinst	ersätter realisationsvinst
kapitalunderlag för räntefördelning	ersätter fördelningsunderlag
karriärkonsulat	ersätter lönat konsulat
klart framgå	används där beviskraven är stängare än normalt
klart övervägande del	ca 60 % och uppåt

koncernintern andelsöverlåtelse	ersätts med koncernintern andelsavyttring
kontraktsavskrivning	ersätts med kontraktsnedskrivning
kostnad	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna utgifter
kvalificerad andel	omfattar andelar där inte utomstående äger del i företaget i betydande omfattning
köpeskillning	ersätts med ersättning
L	
lagertillgång	ersätter omsättningstillgång
landstingskommun	ersätts med landsting
lönat konsulat	ersätts med karriärkonsulat
M	
marknadsvärde	ersätter allmänna saluvärdet
make	särskilda regler för när makar behandlas som gifta
medge	ersätts med får, om det inte avser dispens
medgivna	ersätts med gjorda
N	
näringsbetingad andel	avser bara sådana andelar som avses i 24:13 IL
näringsverksamhet	avser inkomstslag och beräkningsenhet
närmast föregående beskattningsår	ersätts med det föregående beskattningsåret
O	
obegränsat skattskyldig	ersätter bosatt i Sverige
olönad konsul	ersätts med honorärkonsul
omkostnadsbelopp	slutsumman av det som ska dras av vid en kapitalvinstberäkning
omsättningstillgång	ersätts med lagertillgång
option	avser även sådan som inte lämpar sig för allmän omsättning
P	
personligt lösöre	ersätts med personliga tillgångar
privatbostadsföretag	ersätter bostadsrättsförening m.m.

privatbostadsrätt ersätter en privat andel i ett s.k. äkta bostadsföretag

R

realisationsförlust ersätts med kapitalförlust

realisationsvinst ersätts med kapitalvinst

reduceras ersätts med minskas

reserveringar ersätts med avsättningar

resor mellan bostad och arbetsplats ersätts med arbetsresor

ringa avses ca 5–10 %

rörelse mer inskränkt än näringsverksamhet

S

ska anses som en skattskyldig innebär att denne ska inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation och motsvarande uttryck

skatt på förvärvsinkomst finns inte för juridisk person, de har bara beskattningsbar inkomst

skatteavtal ersätter dubbelbeskattningsavtal

skattekronor och skatteören uttrycks i stället i procent av beskattningsunderlaget

skattemässigt restvärde ersätts med skattemässigt värde

skattepliktig inkomst ersätts med inkomsten ska tas upp som intäkt

sparad lättnad ersätts med sparad lättnadsutrymme

sparad utdelning ersätts med sparad utdelningsutrymme

så gott som uteslutande avser 90–95 %

T

takbelopp ersätts med kapitalunderlag för expansionsfond

termin avser bara sådant som lämpar sig för allmän omsättning

tillgodoräknats ersätter gottskriven

tillgångar ersätter egendom

tillgänglig för lyftning ersätts med den kan disponeras

Tjänsteresa ersätter förrättning

U

undantagen från skattskyldighet	ersätter befriad från skattskyldighet
underskotts företag	ersätter förlustföretag
utgift	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna utgifter
utgift som ska dras av	ersätter avdragsgill utgift
utgång	ersätts med betalas ut, lämnas
utgör	ersätts med är, vara, består av, bildar
(i) utlandet	ersätts med utomlands
utländskt dödsbo	dödsbo efter den som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Termen omfattar även situationer som räknades upp i punkt 1b av anv. till 22 § KL

V

verksamhetsgren	del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse
vederlag	ersätts med ersättning
verksamhetsöverlåtelse	ersätts med verksamhetsavyttring
visa	ersätts med klart framgå om beviskravet är högre än normalt
värdehöjande reparation	ersätts med förbättrande reparation
värdepapper	ersätter till viss del finansiella instrument, avser även motsvarande papperslösa tillgångar
väsentlig	avses ca 40 %

Y

yrka	ersätts med begära
------	--------------------

ÅÄÖ

åtagande	ersätts med förpliktelse
återläggning	ersätts med återföring
överlåtaren	ersätts med den tidigare ägaren vid arv och testamente
övervägande	mer än 50 %

Rättsfallsregister

EU-domstolen

EU 2005-12-13, C-446/03, 185

EU 2007-12-18, C-101/05, 572

Kammarrätterna

KRNG 1992-03-23, 6652-1990, 390

KRNG 1997-02-27, 10431-93, 383

KRNG 1999-08-25, 459-97, 601

KRNG 1999-10-22, 673-1998, 453

KRNG 2000-11-07, 4955-1998, 445

KRNG 2002-06-14, 6878-2000, 417

KRNG 2002-11-25, 3873-2001, 444

KRNG 2003-04-23, 2680-2002, 230

KRNG 2003-05-13, 2677-01, 601

KRNG 2003-05-13, 666-01, 602

KRNG 2003-12-18, 5922-02, 444

KRNG 2004-05-27, 6944-02, 604

KRNG 2008-08-29, 402-06, 402

KRNG 2010-05-12, 2457-09, 373

KRNJ 2002-09-05, 2355-2356-00,
605

KRNJ 2002-09-13, 2013-00, 605

KRNJ 2003-10-31, 1629-01, 601

KRNJ 2007-03-20, 4277-06, 221

KRNS 1992-11-14, 26-1991, 380

KRNS 1993-10-15, 4386-1991, 458

KRNS 2001-01-23, 4255-1999, 230

KRNS 2003-04-28, 7362-01, 444

KRNS 2003-05-21, 2200-03, 539, 558

KRNS 2003-09-22, 3528-3530-2001,
444

KRNS 2004-09-08, 6507-6508-03,
444

KRNS 2004-10-07, 5031-02, 356

KRNS 2005-01-27, 8765-02, 444

KRNS 2005-02-04, 4817-19-02 och
4820-22-02, 444

KRNS 2005-03-15, 2883-04, 192

KRNS 2005-06-21, 1132-04, 444

KRNS 2005-09-30, 5182-04, 444

KRNS 2005-11-17, 7840/1-03, 444

KRNS 2007-02-14, 4295-06, 570

KRNS 2007-06-27, 2483-07, 230

KRNS 2009-10-27, 2573-09, 570

KRSU 1995-04-20, 7272-1992, 259

KRSU 2009-04-28, 3275-08, 570

Högsta domstolen

NJA 1951 s. 6, 62

NJA 1989 s. 452, 121

NJA 1990 s. 343, 62

NJA 1995 s. 742, 38

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1922 ref. 50, 596

RÅ 1928 ref. 58, I och II, 243

RÅ 1929 Fi 2032, 601

RÅ 1929 Fi 396, 601

RÅ 1936 Fi 97, 596

RÅ 1939 ref. 39, 243

RÅ 1941 ref. 51, 129

RÅ 1941 ref. 56, 594, 597

RÅ 1942 Fi 1040, 129

RÅ 1942 ref. 9, 141

RÅ 1945 not. 236, 396

RÅ 1946 not. 135, 396

RÅ 1947 Fi 632, 107

RÅ 1948 ref. 34, 122

- RÅ 1949 not. 575, 396
 RÅ 1949 not. 925, 396
 RÅ 1950 Fi 1, 129
 RÅ 1950 not. 144, 131
 RÅ 1951 ref. 22, 243
 RÅ 1953 Fi 774, 131
 RÅ 1953 ref. 4, 144
 RÅ 1954 Fi 1162, 55
 RÅ 1955 ref. 21, 585, 592, 594, 595
 RÅ 1958 ref. 20, 139
 RÅ 1958 not. 1381, 396
 RÅ 1959 Fi 1849, 42
 RÅ 1959 ref. 40, 83
 RÅ 1960 ref. 27, 121
 RÅ 1961 ref. 45, 127
 RÅ 1962 Fi 933, 109
 RÅ 1962 ref. 2, 152, 156
 RÅ 1962 ref. 17, 397
 RÅ 1963 Fi 1503, 108
 RÅ 1963 ref. 48, 601
 RÅ 1965 not. 36, 395
 RÅ 1966 Fi 192, 168
 RÅ 1966 Fi 320, 596
 RÅ 1966 Fi 506, 131
 RÅ 1966 Fi 855, 244
 RÅ 1966 not. 47, 397
 RÅ 1967 Fi 1446, 246
 RÅ 1968 Fi 945, 110
 RÅ 1968 Fi 1773, 600
 RÅ 1968 Fi 2106, 141
 RÅ 1968 ref. 46, 396
 RÅ 1968 ref. 59, 122, 126
 RÅ 1968 ref. 60, 600
 RÅ 1968 ref. 79, 122, 127
 RÅ 1969 Fi 794, 360
 RÅ 1969 Fi 1484, 169
 RÅ 1969 Fi 1723, 243
 RÅ 1969 not. 55, 397
 RÅ 1970 Fi 248, 596
 RÅ 1970 Fi 579, 108
 RÅ 1970 Fi 600, 141
 RÅ 1971 Fi 728, 596
 RÅ 1971 Fi 922, 109
 RÅ 1971 Fi 1609, 246
 RÅ 1971 Fi 1943, 141
 RÅ 1971 Fi 1944, 141
 RÅ 1972 A 74, 604
 RÅ 1973 Fi 772, 141
 RÅ 1974 A 117, 360
 RÅ 1974 A 1007, 244
 RÅ 1974 A 1607, 158
 RÅ 1975 1:18, 396, 397
 RÅ 1976 Aa 47, 603
 RÅ 1976 ref. 170, 592, 594, 596
 RÅ 1977 ref. 32, 141
 RÅ 1977 ref. 41, 360
 RÅ 1977 ref. 61, 381, 382
 RÅ 1978 1:51, 397
 RÅ 1978 1:52, 274
 RÅ 1978 1:70, 122, 126
 RÅ 1978 1:97, 274
 RÅ 1979 1:49, 268
 RÅ 1979 1:81, 590, 595, 599
 RÅ 1979 1:96, 598
 RÅ 1979 Aa 12, 567
 RÅ 1979 Aa 228, 83
 RÅ 1980 1:4, 360
 RÅ 1980 1:11, 246
 RÅ 1980 1:28, 468
 RÅ 1980 2:72, 380
 RÅ 1980 Aa 152, 168
 RÅ 1981 1:1, 59
 RÅ 1981 1:4, 100
 RÅ 1981 1:7, 591, 592
 RÅ 1981 1:20, 590
 RÅ 1981 1:24, 135
 RÅ 1981 1:68, 398
 RÅ 1981 1:76, 131
 RÅ 1981 1:89, 122, 143
 RÅ 1982 1:5, 594, 596, 597
 RÅ 1982 1:60, 244
 RÅ 1982 1:61, 268
 RÅ 1982 1:80, 268
 RÅ 1982 Aa 148, 129
 RÅ 1983 1:9, 396
 RÅ 1983 1:42, 68, 69
 RÅ 1983 1:48, 259
 RÅ 1983 1:65, 258

- RA 1983 1:82, 294
RA 1983 Aa 128, 602
RA 1983 Aa 225, 568, 569
RA 1983 ref. 1:3, 121, 126
RA 1984 1:72, 396
RA 1984 1:72:I, 394
RA 1984 1:92, 131
RA 1984 Aa 46, 248
RA 1985 1:10, 68
RA 1985 1:33, 380
RA 1985 1:72, 47
RA 1985 1:88, 260
RA 1985 1:93, 260
RA 1985 Aa 144, 70
RA 1986 ref. 123, 81
RA 1986 ref. 53, 33
RA 1986 not. 250, 389
RA 1986 not. 251, 389
RA 1987 ref. 51, 41
RA 1987 ref. 131, 392
RA 1987 ref. 145, 70
RA 1987 ref. 46, 246
RA 1987 not. 176, 598
RA 1987 not. 188, 396, 398
RA 1987 not. 241, 43
RA 1987 not. 439, 603
RA 1988 ref. 21, 84
RA 1988 ref. 45, 33
RA 1988 ref. 65, 68
RA 1988 ref. 90, 589
RA 1988 ref. 121, 83
RA 1988 not. 270, 33
RA 1988 not. 276, 33
RA 1989 ref. 31, 187
RA 1989 ref. 32, 130
RA 1989 ref. 57, 43, 468
RA 1989 ref. 70, 156
RA 1989 ref. 84, 391
RA 1989 ref. 112, 250
RA 1989 ref. 119, 40, 250
RA 1990 ref. 15, 384
RA 1990 ref. 90, 568
RA 1990 ref. 95, 390
RA 1990 not. 101, 262
RA 1990 not. 193, 603
RA 1990 not. 274, 108
RA 1990 not. 453, 392
RA 1990 not. 474, 267
RA 1991 not. 246, 595, 597
RA 1991 ref. 27, 43
RA 1991 ref. 84, 369
RA 1991 ref. 88, 169
RA 1991 not. 335, 109
RA 1992 ref. 17, 83
RA 1992 ref. 29, 447
RA 1992 ref. 56, 40, 495
RA 1992 not. 29, 587
RA 1993 ref. 51, 268
RA 1993 ref. 67, 82
RA 1993 ref. 83, 567
RA 1993 ref. 99, 284, 292
RA 1994 ref. 44, 567
RA 1994 ref. 52 I och II, 78
RA 1994 ref. 52 II, 109
RA 1994 not. 19 och 20, 443
RA 1994 not. 389, 383, 391
RA 1994 not. 487, 78
RA 1994 not. 655, 196
RA 1995 ref. 19, 301
RA 1995 ref. 33, 109
RA 1995 ref. 35, 108
RA 1995 ref. 37, 395
RA 1995 not. 379, 329
RA 1995 not. 406, 169
RA 1996 not. 177, 68
RA 1996 ref. 16, 43
RA 1996 ref. 33, 350
RA 1996 ref. 69, 190
RA 1996 ref. 72, 338
RA 1996 not. 65, 173
RA 1996 ref. 93, 259
RA 1996 not. 240, 109
RA 1997 ref. 5 I, 33
RA 1997 ref. 30 II, 419
RA 1997 ref. 48, 288
RA 1997 not. 126, 108, 109
RA 1997 not. 149, 438
RA 1998 ref. 6, 191

- RÅ 1998 ref. 9, 62
 RÅ 1998 ref. 18, 263
 RÅ 1998 ref. 25, 52
 RÅ 1998 ref. 49, 190
 RÅ 1998 not. 59, 228
 RÅ 1998 not. 195, 44
 RÅ 1999 ref. 1, 427
 RÅ 1999 ref. 28, 289, 324
 RÅ 1999 ref. 29, 176
 RÅ 1999 ref. 30, 191
 RÅ 1999 ref. 59, 604
 RÅ 1999 ref. 70, 318
 RÅ 1999 ref. 74, 187, 192
 RÅ 1999 not. 154, 401
 RÅ 1999 not. 246, 180
 RÅ 1999 not. 277, 301
 RÅ 1999 not. 285, 514
 RÅ 2000 ref. 4, 366, 367
 RÅ 2000 ref. 18, 170, 505
 RÅ 2000 ref. 21 I, 213
 RÅ 2000 ref. 21 II, 188
 RÅ 2000 ref. 28, 390, 445
 RÅ 2000 ref. 29, 590
 RÅ 2000 ref. 36, 403, 439, 505
 RÅ 2000 ref. 41, 587
 RÅ 2000 ref. 56, 295
 RÅ 2000 ref. 64, 45
 RÅ 2000 not. 24, 251
 RÅ 2000 not. 38, 50
 RÅ 2000 not. 47, 101
 RÅ 2000 not. 54, 413
 RÅ 2000 not. 75, 178
 RÅ 2000 not. 86, 476
 RÅ 2000 not. 121, 478
 RÅ 2001 ref. 5, 283
 RÅ 2001 ref. 6, 46, 570
 RÅ 2001 ref. 15, 48
 RÅ 2001 ref. 28, 67
 RÅ 2001 ref. 37, 322
 RÅ 2001 ref. 37 I, 324
 RÅ 2001 ref. 37 II, 325
 RÅ 2001 ref. 45, 377, 418, 419
 RÅ 2001 ref. 49, 169
 RÅ 2001 ref. 51, 286
 RÅ 2001 ref. 55, fhb, 51
 RÅ 2001 ref. 79, 187, 192
 RÅ 2001 not. 24, 477
 RÅ 2001 not. 110, 454
 RÅ 2001 not. 139, 170
 RÅ 2001 not. 164, 355, 356, 364
 RÅ 2001 not. 166, 362, 393, 414
 RÅ 2001 not. 196, 148
 RÅ 2002 ref. 24 (fhh), 190
 RÅ 2002 ref. 27, 292
 RÅ 2002 ref. 52, 167
 RÅ 2002 ref. 76, 587
 RÅ 2002 ref. 77, 43
 RÅ 2002 ref. 82, 502
 RÅ 2002 ref. 83, 366
 RÅ 2002 ref. 101, 521
 RÅ 2002 ref. 107, 69
 RÅ 2002 not. 143, 239, 606
 RÅ 2002 not. 193, 478, 489
 RÅ 2002 not. 212, 360, 406
 RÅ 2003 ref. 6, 392
 RÅ 2003 ref. 16, 51
 RÅ 2003 ref. 17, 255
 RÅ 2003 ref. 23, 143, 250
 RÅ 2003 ref. 47, 507
 RÅ 2003 ref. 49, 33
 RÅ 2003 ref. 50, 137
 RÅ 2003 ref. 53, 587
 RÅ 2003 ref. 54, 587
 RÅ 2003 ref. 60, 59
 RÅ 2003 ref. 61, 472
 RÅ 2003 ref. 68, 530, 535, 547, 554
 RÅ 2003 ref. 76, 371
 RÅ 2003 not. 25, 587
 RÅ 2003 not. 26, 587
 RÅ 2003 not. 29, 587
 RÅ 2003 not. 46, 247
 RÅ 2003 not. 80, 239, 606
 RÅ 2003 not. 81, 239, 606
 RÅ 2003 not. 116, 428
 RÅ 2003 not. 132, 477
 RÅ 2003 not. 161, 55
 RÅ 2003 not. 173, 587
 RÅ 2003 not. 182, 587

- RÅ 2003 not. 185, 587
- RÅ 2004 ref. 1, 41, 494
RÅ 2004 ref. 2, 330
RÅ 2004 ref. 3, 402, 420
RÅ 2004 ref. 30, 430
RÅ 2004 ref. 42, 250, 471
RÅ 2004 ref. 66, 437
RÅ 2004 ref. 67, 413
RÅ 2004 ref. 80, 309
RÅ 2004 ref. 83, 468
RÅ 2004 ref. 84, 435
RÅ 2004 ref. 93, 657
RÅ 2004 ref. 114–116, 57
RÅ 2004 ref. 124, 328
RÅ 2004 ref. 127, 371
RÅ 2004 ref. 133, 362, 400, 415
RÅ 2004 ref. 135, 302
RÅ 2004 ref. 137, 531, 548
RÅ 2004 ref. 140, 465, 475, 477, 489, 643
RÅ 2004 not. 87, 477
RÅ 2004 not. 122, 187
RÅ 2004 not. 136, 363, 415
RÅ 2004 not. 158, 239
RÅ 2004 not. 159, 239
RÅ 2004 not. 187, 67
RÅ 2004 not. 192, 57
RÅ 2004 not. 197, 475, 478
RÅ 2005 ref. 21, 330
RÅ 2005 ref. 25, 283
RÅ 2005 ref. 26, 67
RÅ 2005 ref. 32, 317
RÅ 2005 ref. 48, 611
RÅ 2005 ref. 68, 356
RÅ 2005 not. 4, 59
RÅ 2005 not. 7, 438
RÅ 2005 not. 128, 483
RÅ 2006 ref. 28, 262
RÅ 2006 ref. 38, 173
RÅ 2006 ref. 39, 379
RÅ 2006 ref. 57, 516
RÅ 2006 ref. 58, 192
RÅ 2006 ref. 60, 366
- RÅ 2006 ref. 62, 565
RÅ 2006 ref. 71, 507
RÅ 2006 ref. 74, 477
RÅ 2006 ref. 83, 351, 416, 431
RÅ 2006 not. 17, 262
RÅ 2006 not. 40, 189
RÅ 2006 not. 78, 472
RÅ 2006 not. 145, 554
RÅ 2006 not. 200, 367
RÅ 2007 not. 2, 324, 326
RÅ 2007 ref. 15, 293
RÅ 2007 ref. 47, 373, 413
RÅ 2007 ref. 5 I och II, 481
RÅ 2007 ref. 50, 471
RÅ 2007 ref. 58, 229, 231
RÅ 2007 ref. 81, 286
RÅ 2007 ref. 87, 91
RÅ 2007 not. 32, 473
RÅ 2007 not. 49, 390
RÅ 2007 not. 66, 290
RÅ 2007 not. 94, 292
RÅ 2007 not. 98, 360, 399, 400, 411
RÅ 2007 not. 118, 434
RÅ 2007 not. 119, 435
RÅ 2007 not. 129, 295
RÅ 2007 not. 161, 476, 494
RÅ 2007 not. 169, 388, 419
RÅ 2007 not. 173, 428
RÅ 2008 ref. 14, 168
RÅ 2008 ref. 25, 450
RÅ 2008 ref. 41, 444
RÅ 2008 ref. 44, 572
RÅ 2008 ref. 52 (I), 469
RÅ 2008 ref. 54, 444
RÅ 2008 ref. 58, 324, 327
RÅ 2008 ref. 67, 611
RÅ 2008 ref. 69, 237
RÅ 2008 not. 22, 524
RÅ 2008 not. 84, 227
RÅ 2008 not. 113, 444
RÅ 2009 ref. 5, 500, 509
RÅ 2009 ref. 13–15, 198
RÅ 2009 ref. 28, 519
RÅ 2009 ref. 35, 503

- RÅ 2009 ref. 48, 40
 RÅ 2009 ref. 53, 329
 RÅ 2009 ref. 68, 293
 RÅ 2009 ref. 78, 168
 RÅ 2009 not. 19, 376
 RÅ 2009 not. 35–37, 198
 RÅ 2009 not. 47, 40
 RÅ 2009 not. 86, 465
 RÅ 2009 not. 88, 465
 RÅ 2009 not. 137, 655
 RÅ 2009 not. 138, 655
 RÅ 2009 not. 154, 323
 RÅ 2009 not. 171, 330
 RÅ 2010 ref. 8, 165
 RÅ 2010 ref. 11, 289
 RÅ 2010 ref. 34, 602, 603
 RÅ 2010 ref. 51, 444
 RÅ 2010 not. 9, 165
 RÅ 2010 not. 23, 391
- RR 2001-04-03, 6820-1999, 573
 RR 2007-03-13, 2969-05, 473
 RR 2009-03-11, 1648-07, 198
 RR 2009-03-11, 3628-07, 198
 RR 2009-03-11, 6511-06, 198
 RR 2009-03-11, 6512-06, 198
 RR 2010-05-21, 1157-10, 266
 RR 2010-11-02, 927-10, 512
 RR 2010-12-02, 2278-10, 293
 RR 2010-12-21, 2041-10, 169
 RR 2010-12-29, 2870, 181
 RRK K80 1:4, 246
 RRK R76 1:70, 84
- Skatterättsnämnden m.fl.**
- RN 1956 nr 1:10, 592
 RN 1958 nr 1:10, 244
 RN 1960 4:4, 601
 RN 1962 4:5, 601
 RN 1968 nr 6:3, 245
- RSV Dt 1993 :1, 260
 RSV/FB Dt 1977 :10, 129
- RSV/FB Dt 1979:3, 266
 RSV/FB Dt 1980:18, 245
 RSV/FB Dt 1982:1, 242
 RSV/FB Dt 1982:14, 246
 RSV/FB Dt 1982:18, 245
 RSV/FB Dt 1982:19, 245
 RSV/FB Dt 1982:8, 244
 RSV/FB Dt 1983:33, 245
 RSV/FB Dt 1985 :13, 158, 159
 RSV/FB Dt 1985:22, 393
 RSV/FB Dt 1985:24, 268
 RSV/FB Dt 1985:30, 268
- SRN 1986-10-28, 397
 SRN 1997-03-24, 168
 SRN 1999-11-22, 478
 SRN 2000-04-17, 572
 SRN 2000-05-11, 517
 SRN 2000-09-07, 478
 SRN 2000-11-01, 477
 SRN 2001-06-12, 477
 SRN 2001-06-14, 478
 SRN 2001-10-11, 376
 SRN 2002-03-20, 477
 SRN 2002-10-09, 514
 SRN 2003-02-13, 489
 SRN 2003-06-26, 495
 SRN 2003-12-09, 478
 SRN 2004-11-15, 171
 SRN 2004-11-25, 268
 SRN 2005-06-29, 476
 SRN 2005-09-06, 466
 SRN 2005-09-07, 308
 SRN 2005-12-19, 473
 SRN 2006-02-15, 478
 SRN 2006-06-21, 516
 SRN 2006-08-31, 476
 SRN 2006-10-25, 489
 SRN 2006-11-01, 506
 SRN 2006-12-04, 510
 SRN 2006-12-22, 168
 SRN 2007-02-12, 221
 SRN 2007-04-11, 477
 SRN 2007-07-06, 531, 547

SRN 2007-11-13, 429	SRN 2010-03-05, 151-09/D, 266
SRN 2007-12-19, 20-07/D, 328	SRN 2010-05-28, 429
SRN 2008-02-26, 91-07/D, 328	SRN 2010-06-24, 160-09/D, 665
SRN 2008-10-20, 478	SRN 2010-06-24, 85-09/D, 665
SRN 2009-05-28, 147-08/D, 223	SRN 2010-06-24, 89-09/D, 665
SRN 2009-06-18, 511	SRN 2010-06-24, 96-09/D, 665
SRN 2009-07-01, 573, 574	SRN 2010-09-30, 53-10/D, 242
SRN 2009-11-30 13-09/D, 665	SRN 2010-10-27, 80-10/D, 248
SRN 2010-02-08, 131-09/D, 266	

Sakregister

- Ackord, 238, 585, 600
 - ackordsförlust, 602
 - ackordsvinst, 601
 - i HB/KB, 605
 - offentligt, 601
 - underhandsackord, 601
 - underskottsavdrag, 604
- Akkumulerad inkomst, 156
 - dödsbo, 156
- Aktiebolag, 27
- Aktier och andelar i
 - fastighetsförvaltande företag, 250
 - andel i handelsbolag, 253
 - byggnadsarbete på egen fastighet, 258
 - fastighet i handelsbolag, 254
 - fastigheter i aktiebolag/ekonomisk förening, 254
 - fåmansaktiebolag, 259
 - fåmansföretag/företagsledare, 253
 - intressegemenskap, 253
 - lager av fastigheter/andelar i fastighetsförvaltande företag, 256
 - lager av material, 257
 - slumrande byggnadsrörelse, 259
 - uttagsbeskattning, 258
 - vinstberäkning av lagerfastighet, 260
 - vinstpåslag, 258
- Aktieägartillskott, 66, 69
 - omvandling, 69
 - ovillkorligt, 67
 - ränta på, 70
 - villkorligt, 68
- Andelar i handelsbolag, 644
 - avyttringar med kapitalförlust, 653
 - begränsad avdragsrätt, 649
 - begränsning av ränteavdrag, 652
 - bostad ägd av fåmanshandelsbolag, 652
 - kapitalvinst/kapitalförlust, 646
 - marknadsnoterade andelar, 647
 - negativ justerad anskaffningsutgift, 650
 - ny delägare, 649
 - skalbolag, 652
 - tillskott, 651
 - underprisöverlåtelse, 652
 - uppskovsgrundande andelsbyte, 652
- Andelsbyte, 331, 513
 - byte av kvalificerade andelar, 331
 - fusionsvederlag, 513
 - uppskov, 637
- Anläggningsfastighet, 30
- Anskaffningsutgift, 522
 - mottagna andelar, 522
- Anteciperad utdelning, 45
- Arbetsgivare, 427
 - avsättningar för pensioner, 427
 - bostadsföretag, 427
- Arbetsmarknadsförsäkring, 407
 - arbetare, 408
 - egenföretagare, 408

- FORA, 407, 409
- tjänstemän, 408
- Avgångspension, 372
- Avkastningsskatt
 - arbetsgivare, 425
 - avdragsgill, 438
 - avsatt till pension, 425
 - fusion, 439
 - genomsnittlig SLR, 432
 - inte avdragsgill, 438
 - jämkning, 435
 - kapitalförsäkring, 425
 - kapitalpension, 435
 - kapitalunderlaget, 427
 - kupongskatt, 437
 - livförsäkringsföretag, 424
 - nedsättning, 437
 - panträtt i försäkringen, 425
 - pensionsförsäkring, 425
 - pensionssparinstitut, 440
 - pensionssparkonto, 425, 427
 - pensionsstiftelse, 424
 - skattesats, 433
 - understödsföreningar, 424
 - utländsk skatt, 437
 - utländska
 - tjänstepensionsinstitut, 425
 - utländskt
 - tjänstepensionsinstitut, 445
- Avsatt till pensioner, 416, 431
 - kapitalunderlag, 431
 - kreditförsäkring, 417
 - schablonmässigt avdrag, 416
- Avsättning i balansräkning, 414
 - SLP, 414
- Avsättning till pensionsstiftelse
 - SLP, 413
- Avtalsförsäkring, 407
- Beloppsspärr, 228
- Beskattning vid verksamhetsavyttring, 518
 - andra tillgångar än kapitaltillgångar, 518
 - fonder, 520
 - framtida utgifter, 520
 - inventarier, 519
 - kvarstående kapitalförluster, 520
 - lager, 518
 - reservering, 520
 - underskott, 520
 - underskott i det köpande företaget, 520
- Beskattningsinträde
 - anskaffningsvärde, 654
- Beskattningsunderlaget för SLP, 406
 - avräkningsförfarande, 404
 - årlig taxering, 406
- Bestämmande inflytande, 217
- Bodelning, 120, 122, 160
- Bostäder i fåmansföretag, 279
- Bouppteckning, 144
- Byggnadsrörelse, 241
 - arv, testamente m.m., 250
 - barn, 249
 - byggnader för egen förvaltning, 243
 - byggnadsrörelse, 143
 - fåmansföretag/företagsledare, 249
 - genomsyn av bolagskonstruktion, 244
 - gåva, 250
 - handel med fastigheter, 245
 - makar, 248
 - praxis, 242
 - rättsfall, 243
 - tomtrörelse, 243
- Delägar rätt
 - kapitalförlust, 625
 - kapitalvinst, 625
- Dödsbo, 117, 160
 - ackumulerad inkomst, 156

- aktier, 134
- aktiv eller passiv, 148
- allmän pensionsavgift, 124, 125
- allmänna arvsfonden, 126
- allmänna avdrag, 123
- andel i handelsbolag, 134
- andelsbyte, 136
- anskaffningsutgift, 128, 129, 134, 141, 143, 156, 158
- arv, 129, 138, 140, 143, 145, 153
- arv och köp, 131, 146
- arvingar, 118
- arvsavstående, 120, 126, 160
- arvskifte, 121, 122, 127, 160
- bodelning, 120, 122, 127, 138, 140, 143, 146, 153, 156, 160
- bostadsrätter, 134
- bouppteckning, 119
- boutredning, 121, 126, 144
- civilrätt, 117
- disponibla pensionsmedel, 144
- dödsboanmälan, 120
- dödsbodelägare, 118, 161
- dödsbosuccession, 118, 122
- egenavgifter, 125
- enmansdödsbo, 121, 150, 154
- enskild egendom, 119, 121, 161
- ersättningsfond, 154
- expansionsfond, 149
- fastighetsskatt, 155
- förbättringsutgifter, 128
- förvaltningsutgift, 135
- förvärvsinkomster, 125
- giftorättsgods, 118, 120, 121, 161
- grundavdrag, 123, 125, 157
- hemortskommun, 123
- inkomst av kapital, 126, 127
- inkomst av näringsverksamhet, 138
- inkomstbeskattning, 123, 124, 125
- kapitaltillgång, 128
- karaktärsbytet, 128, 142
- konstnär, 141
- kontinuitet, 127, 138
- lagertillgång, 128
- lagfart, 155
- laglott, 119
- lantbruksenhet, 121
- latent skatteskuld, 130
- legatarie, 119, 161
- lön, pension, 127
- nystartavdrag, 152
- periodiseringsfonder, 151
- periodiska understöd, 157
- personlig tillgång, 134, 142
- privatbostad, 125, 126, 128, 158
- retroaktivt skifte, 122
- räntefördelning, 148
- räntor, 135
- saklegat, 121, 127
- sambolagen, 120
- skattereduktion, 135
- skattesubjekt, 124
- skifteslikvid, 129, 145
- skogsavdrag, 153
- skogskonto, 153
- slutligt underskott, 135, 144
- statlig inkomstskatt, 125
- särkullbarn, 118, 120, 161
- särskild löneskatt, 124, 125
- testamente, 119
- underskott, 144
- universell testamentstagare, 119, 161
- upphovsmannakonto, 154
- uppskovsavdrag, 135
- utländskt dödsbo, 157
- uttagsbeskattning, 139, 140, 143
- äganderätt, 121

- Egna aktier
 - avyttring av, 51
 - förvärv av, 50
- Ekonomisk förening, 27
 - underskott, 240
- Enskild egendom, 119
- Expansionsfond, 149
- Fairness opinion, 40
- Fastighetsskatt, 155
- Fiktiv avräkning, 511, 521
 - anskaffningsvärde förvare inte skattskyldig i Sverige, 522
 - beräkning nettovärdet, 522
 - förhållande till vissa andra regler, 522
 - tillgångar annat EES-land, 521
 - utländsk association, 521
- Fission, 499, 641
- Fordringar i intresseföretag m.m., 34
- FPG (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti), 410
- Fusion, 402, 403, 418, 499, 641
 - absorption, 499
 - annat EES-land, 512
 - avkastningsskatt, 439
 - beskattningsår, 506
 - beskattningsårets längd, 504
 - byggnadsrörelse, 506
 - EU-land, 511
 - fastighet, 508
 - fastighetsavgift resp. fastighetsskatt, 508
 - framskjuten beskattning, 513
 - fällanförluster, 505
 - gränsöverskridande, 500
 - investmentföretag, 505
 - justering av internvinster, 508
 - kombination, 499
 - kontinuitet, 505
 - kontinuitet, 503
 - lager, fordringar och liknande tillgångar, 507
 - omvänd, 500
 - särskild löneskatt på pensionskostnader, 506
 - tillgångar och skulder, 511, 512
 - underskott, 508
 - utgifter i samband med, 512
 - utländsk association, 512
 - överlåtande företaget, 503
 - övertagande företaget, 503
- Fusionsspärr, 509
- Fusionsvederlag, 504
- Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, 271
 - bilförmån, 277
 - bostäder, 279
 - delägare, 274
 - den subsidiära definitionen, 273
 - dödsbo, 276
 - ersättning till make, 276
 - fri utbildning, 277
 - företagsledare, 275
 - förmåner m.m., 276
 - närstående, 276
 - ränta, 278
 - se Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, 281
 - utländsk juridisk person, 272
 - utvidgat fåmansföretagsbegrepp, 274
 - vinstandelslån, 278
 - vissa särbestämmelser, 278
- Förbjudna lån, 56
 - borgenärsbyte, 59
 - dispens, 65
 - förteckning, 65
 - gäldenärsbyte, 59
 - kommersiella lån, 62
 - kommunlån, 61
 - koncernlån, 61
 - pensionsstiftelse, 66
 - småaktieägarlån, 63
 - synnerliga skäl, 56

- Föreningsavgäld, 67
- Förlustregel, 563
- Förpackning, 628
- Försäkringsföretag, 163
 - livförsäkringsföretag, 163
 - skadeförsäkringsföretag, 163
- Förvaltningsföretag, 622
- Gemensam ledning, 568
- Giftorättsgods, 161
- Gruppsjukförsäkring, 408
- Gruppsjukförsäkring enligt kollektivavtal
 - SLP, 408
- Handelsbolag, 73
 - ackord, 88, 90
 - aktiv och passiv näringsverksamhet, 86
 - arbetsgivaravgifter, 81
 - avdrag mot vissa kapitalvinster, 87
 - avkastningsskatt, 427
 - avyttring av bostadsrätter, 96
 - begreppet näringsverksamhet, 78
 - begränsning i avdragsrätten, 95
 - beskattning när delägarna är juridiska personer, 89
 - beskattningsort, 110
 - beskattningstidpunkten, 80
 - beskattningsår, 110
 - bilförmåner, 83
 - bostadsförmåner, 84
 - bostadsrätter, 96
 - civilrättsliga bestämmelser, 74
 - deklaration, 112
 - delägare med begränsat ansvar, 88, 90
 - delägare, endast en, 77
 - delägarnas deklaration, 113
 - delägarrätter, 101
 - EEIG, 116
 - egen bil, 84
 - egenavgifter, 85
 - enkla bolag, 75
 - ersättningsfonder, 81
 - expansionsfonder, 85
 - fastigheter, 95
 - fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltillgångar, 92
 - fastighetsskatt, 81
 - fordringar, 102
 - fämanshandelsbolag, 114
 - förbjudna lån, 82, 89
 - fördelning av resultatet, 76
 - företrädare, 76
 - handel med värdepapper, 100
 - inkomstbeskattningen, 78
 - kapitalförlust, 93, 644
 - kapitalvinst, 644
 - kommanditbolag, 76
 - kommanditdelägare, 87, 90
 - konkurs, 88, 90
 - likvidation, 77
 - mervärdesskatt, 81
 - nystartad verksamhet, 86
 - närstående, 114
 - omstruktureringar, 108
 - optioner, 101
 - pensionsförsäkringar, 85
 - periodiseringsfonder, 85
 - personliga tillgångar, 101
 - resultatfördelning, 108
 - rullning, 86
 - ränta på eget kapital, 82
 - ränta på lån till bolaget, 83
 - räntefördelning, 85
 - sjukpenning, 83
 - skattereduktion, 89
 - skogskonto, 85
 - skulder i utländsk valuta, 101
 - skuldsanering, 88
 - syntetiska optioner, 101
 - teckningsrätter, 101
 - underskott, 86

- uppgiftsskyldighet, 112
- uppskjuten avdragsrätt, 93
- utländsk valuta, 101
- utskiftning och uttag, 105
- uttagsbeskattning, 106
- verksamhet i utlandet, 86
- verksamheten avslutas, 87
- återföring av avdrag, 97
- ägarbyte under året, 109
- Inlösen, 50
 - gränsbelopp, 314
- Insatsemission, 36
- Intresseföretag
 - kapitalförlust, 631
- Intressegemenskap, 568
 - skalbolag, 548
- Investeringsfond, 172
- Investmentföretag, 31, 167, 622
 - avskattning, 171
 - karaktärsbyte, 169
- ITP
 - Collectum, 410
- ITP (Industrins och handelns tilläggspension), 408, 410
- ITP-planen, 411
 - pensionsmedförande lön, 411
- Kapitalandelsbevis, 34
- Kapitalförlust, 613
 - fastighet, 634
 - intresseföretag, 631
 - näringsverksamhet, 29
- Kapitalförsäkring, 435
 - nya regler, 435
- Kapitalplaceringandelar, 612
 - kapitalförlust, 618
 - skattefri kapitalvinst, 618
 - skattefri utdelning, 618
- Kapitalrabatt, 43
 - konvertibellån, 43
 - optionslån, 43
- Kapitaltillskott, 230
- Kapitaltillskott efter 2009-06-04, 232
- Kapitalunderlag, 427
 - beräkning, 429
 - genomsnittlig statslåneränta, 427
 - schablonmässig avkastning, 427
 - skatteunderlag, 427
- Kapitalvinst
 - näringsverksamhet, 29
 - skattefri, 612
- Karaktärsbyte
 - andelar, 619
- Kedjebeskattnings, 37
- Kollektivavtalsreglerade försäkringar, 422
 - egenföretagare, 422
- Kommanditbolag, 28
 - underskott, 29
- Kommissionärsföretag, 210
- Kommissionärsförhållanden, 209
- Kommittentföretaget, 210
- Koncernbidrag, 185
- Koncernbidragsspärr, 234
- Koncerninterna andelsavyttringar, 637
- Konkurs, 54, 238, 403, 585
 - arbetsgivaravgifter, 589
 - beslut, 585
 - bokföringsskyldighet, 589
 - deklarationsskyldighet, 590
 - förvaltning, 586
 - kontrolluppgifter, 589
 - mervärdesskatt, 590
 - punktskatt, 590
 - skatteavdrag, 589
 - skattedeklaration, 589
- Konkursbo, 588
 - egna skulder, 589
 - juridisk status, 588
 - skattskyldighet, 592
 - äganderätt, 588
- Konkursfordran, 592
- Konkursförvaltare, 588
- Konkursgäldenär, 586, 593
 - fonder, 598
 - partshabilitet, 587

- räkenskapsår, 598
- skattskyldighet, 593
- underskottsavdrag, 599
- uppgiftsskyldighet, 591
- Konstnärlig verksamhet, 141
- Kooperativ förening, 175
- Kreditförsäkringskostnad, 417
- Kvalificerad fusion, 501
- Lagerandelar, 34
- Lex ASEA, 571, 642
- Lex Kockum, 240
- Likvidation, 51
- Livförsäkringsföretag, 163, 427
 - finansiella skulder, 428
 - kapitalunderlag, 428
- Lundinregeln, 612
- Lundintransaktion, 47
- Lån eller utdelning, 42
- Låneförbudet, 55
- Massafordran, 593
- Minskning av aktiekapitalet, 50
- Minskning av reservfond, 50
- Näringsbetingade andelar, 607
 - kapitalförlust, 612
 - skattefri kapitalvinst, 612
 - skattefri utdelning, 612
- Näringsbetingade andelar, 609
- Olovlig utdelning, 39
- Ombildning, 449
 - ekonomisk förening till aktiebolag, 460
 - enskild näring till aktiebolag, 452
 - enskild näring till handelsbolag, 455
 - handelsbolag till aktiebolag, 457
 - handelsbolag till enskild näring, 456
- Omstruktureringar, 577
- Partiell fission, 522
 - beskattning av delägare, 525
 - ersättningen storlek, 524
- fiktiv avräkning, 525
- kvalificerade andelar, 338
- kvalificerat innehav, 526
- kvarstående kapitalförlust, 525
- marknadsmässig ersättning, 524
- mottagna andelar, 526
- tillgångar och förpliktelser, 525
- underskott, 525
- villkor för undantag, 524
- Partiell fission, 523
- Penninglån, 55
- Pensionskostnad, 413
 - A-kassemodellen, 372
 - allmän pensionsplan, 350
 - arbetstagare, 355
 - avgångspension, 372
 - avgångsvederlag, 391
 - avräkning av tidigare tryggande, 370
 - avsatt till pensioner, 357
 - avsättning i balansräkning, 362, 375
 - avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, 357
 - avtalspension, 368
 - betalning av premie, 361
 - bruttolöneavstående, 366
 - byte av arbetsgivare, 377
 - byte av tryggandeform, 376
 - delpension, 392
 - depåförsäkring, 359, 371
 - destinatär, 353
 - direktpension, 354, 359
 - disponibla pensionsbelopp, 384
 - fondförsäkring, 359, 371
 - fribrev, 352, 353
 - förhöjt prisbasbelopp, 365
 - förmånstagarförordnande, 390
 - försäkringstekniska grunder, 353, 374
 - gottgörelse från pensionsstiftelse, 383

- huvudregeln, 364
- indexering, 375
- intjänandetid, 354, 370
- intjänandetidsfaktor, 354, 370
- kapitalförsäkring, 359
- kapitalvärde, 353, 374
- kompletteringsregeln, 368
- kreditförsäkring, 351, 357
- livsvarig pension, 354
- löneskulder, 360
- pantförskrivning av kapitalförsäkring, 389
- pensionsavtal, 352
- pensionsborgenär, 353
- pensionsgäldenär, 353
- pensionsmedförande lön, 354
- pensionsreserv, 353
- pensionsstiftelse, 357, 373, 379
- pensionsutfästelse, 352
- PRI Pensionsgaranti, 363, 364
- PRI-modellen, 364
- prisbasbelopp, 365
- PRI-stiftelser, 382
- solidariskt betalningsansvar, 356
- temporär pension, 354
- tjänstepensionsförsäkring, 359
- traditionell pensionsförsäkring, 359
- tryggandeformer, 358
- unit-linked-försäkring, 359
- uppdragstagare, 355
- utjämning av, 413
- utländsk pensionsförsäkring, 360
- utländskt tjänstepensionsinstitut, 357
- värdesäkring, 375
- återlån från pensionsstiftelse, 382
- överföring till pensionsstiftelse, 381
- överlåtelse av pensionsutfästelse, 387
- Pensionsmedel, 423
 - avkastningsskatt, 423
- Pensionssparande i näringsverksamhet
 - SLP, 420
- Pensionssparkonto, 431
 - jämkning, 435
 - kapitalunderlag, 431
 - skattesats 15 %, 433
- Pensionsstiftelse, 413
- Pensionsutfästelse
 - arbetsgivare övertar, 438
- Periodiseringsfonder, 151
- Personlig tillgång, 134
- Premieåterbäring, 413
- PRI-modellen, 364
- Privatbostadsföretag, 32, 174, 179, 472
 - äkta bostadsföretag, 179
- Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m.
 - a conto-belopp, 262
 - byggnads-, hantverks- och anläggningsföretag, 261
 - fast pris, 262
 - intressegemenskap, 264
 - löpande räkning, 261
 - pågående arbeten på fastighet, 260
 - resultatavräkning, 263
- Pågående arbeten i byggnads- och konsultföretag m.m., 260
- Reservfond
 - nedsättning, 50
- Resultat från handelsbolag, 28
- Retroaktivitet, 449
- Revisionspromemoria, 591
 - konkursförvaltare, 591
- Räntefördelning, 148
 - negativ räntefördelning, 550
 - positiv räntefördelning, 547, 552

- Sambruksförening, 183
- Samfällighet, 183
- Skadeförsäkringsföretag, 165
- Skalbolag, 31, 543
 - deklaration, 539
 - företag i intressegemenskap, 530, 531, 538
 - handelsbolag avyttrar skalbolag, 551
 - huvudregel, 534
 - jämförelsebeloppet, 532
 - kompletterande säkerhet, 541
 - koncerninterna fordringar, 529
 - likvida tillgångar, 529, 545
 - minoritetsposter, 535
 - skalbolagsdeklaration, 537, 557
 - SLF, 535
 - subsidiärt betalningsansvar, 542, 561
 - säkerhet, 539, 558
 - särskilt bokslut, 538
 - tillämpningsområde, 527
 - ventilen, 535, 554
 - värdepapper, 529
 - återköp, 533, 549
- Skalbolag, 528
- Skattefri kapitalvinst, 607
- Skattefri utdelning, 607
- Skatteunderlag
 - schabloniserad avkastning, 432
- Skattskyldig för avkastningsskatt
 - kalenderårets ingång, 437
- Skogsavdrag, 153
- Skogskonto, 153
- Skuldsanering, 238
- SLP, 399
 - avdragsgill, 400
 - avsättning, 400
 - avsättning i balansräkningen, 414
 - beskattningsunderlaget, 403
 - bokföringsmässiga grunder, 406
 - Collectum, 410
 - enskild firma, 420
 - filial i utlandet, 402
 - gruppsjukförsäkring, 408
 - handelsbolag, 420
 - inkomsttaxering, 399
 - näringsverksamhet, 420
 - skatteunderlag, 420
 - skattskyldig, 401
 - SLP på avgiften, 420
 - underlag för uttag av arbetsgivaravgift, 420
- SLP-underlag, 418
 - utgiven ersättning, 418
 - övertagen pensionsutfästelse, 418
- Sparbankernas säkerhetskassa, 183
- Statlig inkomstskatt
 - aktiebolag, 27
 - ekonomisk förening, 27
- Särskild löneskatt
 - anställda, 399
 - egen pensionsförsäkring, 420
 - eget pensionssparkonto, 420
- Särskilt kvalificerade andelar, 332, 339
- Tjänstepensionsförsäkring
 - arbetsmarknadsförsäkringar, 407
 - Fora, 407
 - premiefrielseförsäkring, 413
 - underlag för SLP, 407
 - återbäring, 407
 - återköp, 407
- Tjänstepensionsinstitut, 357, 424
 - utländskt, 417
- Tomtrörelse
 - byggnadstomt, 267
- Tryggad pensionsförmån, 404
- Underprisöverlåtelse, 463, 642
 - aktier, 482
 - andel, 473
 - avstående från underskott, 484

- besparingsskog, 473
- bostadsrätt, 477
- enstaka tillgång, 474
- fastigheter, 478
- företag, 471
- förtäckt lön, 467
- gåva, 471
- handelsbolag, 481, 483, 488, 490
- ideell andel, 476
- ideell förening, 473, 479, 481
- indirekt ägande, 491
- investmentföretag m.m., 472
- karaktärsbyte, 478
- koncernbidragsrätt, 483, 486
- koncernbidragsspärren, 486
- kontanta medel, 475
- kooperativa ekonomiska föreningar, 473
- kvalificerade andelar, 480
- lagerfastighet, 497
- leasingverksamhet, 478
- livförsäkringsföretag, 479
- nyttjanderätt, 478
- näringsbetingad andel, 465, 475
- näringsfastighet, 482, 497
- näringsfastighet – lagertillgång, 497
- ombildning, 489
- omkostnadsbelopp, 470
- otillbörlig skatteförmån, 464, 484
- skatteflyktsregel, 464
- skattemässigt värde, 473
- stiftelse, 473, 479
- takbelopp, 491
- tjänstebeskattning, 469
- underpris, 471
- underskott hos förvärvaren, 484
- utdelningsbeskattning, 492, 494
- utländskt bolag, 472
- verksamhetsgren, 474
- värdepapper, 475, 477
- återläggning av värdeminskningsavdrag, 496
- överlåtelse, 471
- Underskott, 215, 508
 - aktiebolag, 28
 - beloppsspärr, 228, 509
 - dispensmöjlighet, 234
 - ekonomisk förening, 28
 - kommanditbolag, 28
 - koncernbidragsspärr, 234
 - tidigare års, 215
- Underskottsföretag, 217
- Upphovsmannakonto, 154
- Uppskov
 - eftergift, 638
- Uppskovsavdrag, 136
- Utdelning, 45, 46, 48
 - från ekonomiska föreningar, 39
 - från kooperativ förening, 45
 - från utländska företag, 48
 - kapitalplaceringsandelar, 46
 - lagerandelar, 46
 - maximal, 38
 - näringsbetingade andelar, 46
 - till aktiebolag eller ekonomisk förening, 45
 - till förvaltningsföretag, 46
- Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, 281
 - andelsbyte, 290, 331
 - andra delägarätter, 285
 - basbeloppsregeln, 319, 329
 - beskattning av utdelning, 294
 - differentierad utdelning, 294
 - dödsbo, 287
 - förmögenhetsregeln, 314
 - gränsbelopp, 296
 - indexmetoden, 300
 - inlösen, 295
 - kapitalunderlagsregeln, 302

- kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag, 321
 - kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar, 316
 - kvalificerad andel, 286
 - löneunderlag, 307
 - samma eller likartad verksamhet, 288
 - skatteberäkning inom familjen, 346
 - sparad utdelningsutrymme, 312
 - underlag för beräkning av gränsbelopp, 298
 - uppräknad anskaffningsutgift, 300
 - uppskovsbelopp vid andelsbyten, 299
 - utomstående regeln, 322
 - utskiftning, 295
 - utvidgat fåmansföretag och fåmanshandelsbolagsbegrepp, 282
 - verksam i betydande omfattning, 291
- Utdelningsbegreppet, 37
- Utländsk kapital- och pensionsförsäkring, 431
- fribelopp, 431
 - kapitalunderlag, 431
- Utländsk livförsäkring, 426
- avkastningsskatt, 426
 - beskattningens årets ingång, 426, 427
 - överlåtits, 426
- Utländska företag, 623
- Utländska pensionsförsäkringar, 412
- Utländska tjänstepensionsinstitut, 163, 166
- Utskiftade medel, 49
- Utskiftning från ekonomisk förening, 54
- Verksamhetsavyttringar, 515, 641
- ersättningsstorlek, 517
 - skattskyldighet i Sverige, 518
- Verksamhetsavyttringar, 515
- Verksamhetsgren, 516
- Vinstandelslån, 44, 278
- Ägarförändring
- spärrar, 220
- Äktenskapsförord, 161
- Överföring mellan företag, 40