Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 års taxering

Avdelning 5 – Inkomst av näringsverksamhet (avsnitt 65–87)

Avdelning 6 – Bestämmelser om vissa företeelser (avsnitt 88–93)

Avdelning 7 – Särskilda skatter och pensionsgrundande inkomst (avsnitt 94–99)

ISBN 978-91-86525-83-5
SKV 399-4 utgåva 2

Edita i Västerås 2013

Förord

Denna utgåva av handledningen beskriver vad som gäller vid 2013 års taxering.

När det gäller frågor om beskattning av stiftelser och ideella föreningar hänvisas till Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327). För en utförligare beskrivning 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 peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningsproblem. Fullständig lagtext återfinns bland annat i Skatte- och taxeringsförfattningarna (SKV 300). Arbete 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 www.skatteverket.se. Där publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna i mars 2013

Inga-Lill Askersjö

Innehåll

Förord **1969**

Förkortningslista **1989**

Avdelning 5 − Inkomst av näringsverksamhet **1995**

65 Periodiseringsfonder **1997**
65.1 Inledning **1997**
65.2 Avdrag för avsättningar **1997**
65.3 Beloppsgränser **1999**
65.4 Återföring av avdragen **2000**
65.5 I vilka fall fonderna får tas över **2003**
65.5.1 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag 2003
65.5.2 Från handelsbolag till aktiebolag 2004
65.5.3 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare 2006
65.5.4 Från handelsbolag till enskild firma 2007
65.5.5 Från juridisk person till annan juridisk person 2007
65.6 Effekter hos den som tar över fonderna **2008**
65.7 Räntebeläggning av periodiseringsfonderna **2008**

66 Ersättningsfonder **2011**
66.1 Inledning **2011**
66.2 Avdrag för avsättningar **2012**
66.3 Ersättningar som ger rätt till avdrag **2012**
66.4 Avdragets storlek **2013**
66.5 Ianspråktagande av fonderna **2014**
66.6 Återföring av avdragen **2016**
66.7 I vilka fall fonderna får tas över **2018**
66.8 Effekter hos den som tar över fonderna **2019**
66.9 Överklagande **2019**

67 Räntefördelning ... 2021
67.1 Inledning ... 2021
67.2 Tillämpningsområde ... 2022
67.3 Hur räntefördelning görs ... 2023
67.3.1 Positiv räntefördelning ... 2023
67.3.2 Negativ räntefördelning ... 2024
67.3.3 Särskilt om positiv räntefördelning ... 2025
67.3.4 Sparat fördelningsbelopp ... 2026
67.4 Kapitalunderlaget – Enskilda näringsidkare ... 2027
67.4.1 Tillgångar ... 2028
67.4.2 Värderingen ... 2030
67.4.3 Värdering av fastigheter ... 2031
67.4.4 Skulder ... 2036
67.4.5 Skatter ... 2039
67.4.6 Underskott från föregående år ... 2039
67.4.7 Expansionsfond ... 2039
67.4.8 Tillskott föregående år ... 2040
67.4.9 Sparat fördelningsbelopp ... 2041
67.4.10 Övergångsposten ... 2041
67.4.11 Överlåtelse av övergångsposten ... 2042
67.4.12 Makar ... 2042
67.5 Kapitalunderlaget – Handelsbolagsdelägare ... 2044
67.5.1 Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde ... 2045
67.5.2 Tillskott ... 2048
67.5.3 Räntefördmånligt lån ... 2048
67.5.4 Sparat fördelningsbelopp ... 2049
67.5.5 Övergångsposten ... 2049
67.5.6 Överlåtelse av övergångsposten ... 2049
67.5.7 Makar ... 2050
67.6 Justering vid långa och korta räkenskapsår ... 2050
67.7 Flera näringsverksamheter ... 2051

68 Expansionsfonder ... 2053
68.1 Inledning ... 2053
68.2 Tillämpningsområde ... 2053
68.3 Expansionsfondsskatt ... 2054
68.4 Beloppsgränser ... 2055
68.4.1 Huvudregel ... 2055
68.4.2 Justerat resultat ... 2056
68.4.3 Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare ... 2057
68.4.4 Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare ... 2060

68.5 Återföring av avdragen ... 2062
68.6 I vilka fall fonderna får tas över ... 2066
68.6.1 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare ... 2067
68.6.2 Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag ... 2070
68.6.3 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag ... 2071
68.6.4 Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare ... 2073
68.6.5 Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet ... 2074
68.6.6 Från handelsbolag till aktiebolag ... 2075
68.6.7 Definition av realtillgångar ... 2075

69 Upphovsmannakonto ... 2077
69.1 Inledning ... 2077
69.2 Huvudregler ... 2077
69.3 Avdragets storlek ... 2078
69.4 Insättning på kontot ... 2078
69.5 Uttag från kontot ... 2079
69.6 Byte av kreditinstitut ... 2079
69.7 Överlåtelse, pantsättning, utflyttning och dödsfall ... 2080

70 Uttag ur näringsverksamhet ... 2081
70.1 Bakgrund ... 2081
70.2 Vad som avses med uttag ... 2083
70.2.1 Inledning ... 2083
70.2.2 Uttag av tillgång ur en enskild näringsverksamhet eller handelsbolag ... 2087
70.2.3 Benefika överlåtelser och blandade fång ... 2090
70.2.4 Uttag i samband med ombildning till AB ... 2092
70.2.5 Upphörande av näringsverksamhet ... 2093
70.2.6 Uttag av tillgång i bolagssektorn ... 2093
70.2.7 Uttag av tillgång vid ombildning från AB till enskild firma eller handelsbolag ... 2093
70.2.8 Uttag av tjänst ... 2094
70.3 Innebörden av uttagsbeskattning ... 2096
70.4 När uttagsbeskattning inte ska ske ... 2097
70.5 Exempel på uttagsbeskattning ... 2099
70.6 Konsekvenser för ägare vid uttagsbeskattning ... 2102
70.7 Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett ... 2104

71 Underprisöverlåtelser ... 2109
71.1 Inledning ... 2109
71.2 Överväganden som ligger bakom bestämmelserna ... 2109
71.3 Tillämpningsområdet ... 2111
71.4 Vissa definitioner som används i 23 kap. IL ... 2118
71.5 Tillgångar som kan överlåtas ... 2121
71.6 Villkor för undantag från uttagsbeskattning ... 2126
71.6.1 Överlåtare och förvärvare ... 2126
71.6.1.1 Överlåtare är en fysisk person ... 2126
71.6.1.2 Överlåtare är ett företag ... 2127
71.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag ... 2129
71.6.2 Skattskyldighet för förvärvaren ... 2129
71.6.3 Koncernbidragsrätt saknas ... 2130
71.6.4 Underskott hos förvärvaren ... 2131
71.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person ... 2132
71.6.4.2 Förvärvaren är ett företag ... 2132
71.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag ... 2135
71.6.5 Villkor avseende kvalificerade andelar m.m. ... 2136
71.6.5.1 Underprisöverlåtelse mellan en fysisk person och ett företag ... 2136
71.6.5.2 Underprisöverlåtelser mellan ett svenskt handelsbolag och en fysisk person eller ett företag ... 2137
71.6.5.3 Underprisöverlåtelser mellan företag ... 2137
71.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m. ... 2138
71.7 Om uttagsbeskattning inte sker ... 2139
71.8 Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag ... 2145

72 Överlåtelse av privata tillgångar till underpris ... 2147
72.1 Inledning ... 2147
72.2 Inkomstslaget kapital ... 2147
72.2.1 Inledning ... 2147
72.2.2 Överlåtelse till aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller inom EES-området delägarbeskattad juridisk person ... 2148
72.2.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person utanför EES-området ... 2152
72.3 Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital ... 2152
72.3.1 Förvärvarens anskaffningsvärde ... 2152

73 Byte av företagsform ... 2153
73.1 Inledning ... 2153
73.2 Ombildning ... 2153
73.3 Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag ... 2156
73.4 Ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag ... 2158
73.5 Ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet ... 2159
73.6 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag ... 2160
73.7 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet ... 2162
73.8 Ombildning av svensk ekonomisk förening till aktiebolag ... 2163

74 Familjebeskattning ... 2167
74.1 Inledning ... 2167
74.2 Enskild näringsverksamhet ... 2167
74.2.1 Ersättning till barn ... 2168
74.2.2 Ersättning till make ... 2168
74.3 Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet ... 2169
74.3.1 Företagsledande och medhjälpande make ... 2170
74.3.2 Verksamhet med en företagsledande och en medhjälpande make ... 2172
74.3.3 Aktiv eller passiv näringsverksamhet ... 2174
74.3.4 Gemensamt bedriven verksamhet ... 2175
74.3.5 Hur sker fördelning? ... 2175
74.3.5.1 Expansionsfond och räntefördelning ... 2176
74.4 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ... 2177
74.4.1 Allmänt ... 2177
74.4.2 Ersättning för arbete till barn ... 2177
74.4.3 Ersättning för arbete till medhjälpande make ... 2178
74.4.4 Företagsledare eller medhjälpare ... 2178
74.4.5 Marknadsmässig ersättning för utfört arbete ... 2179
74.4.5.1 Arbete i bostaden ... 2179
74.4.6 Särskilt om ersättning från fåmanshandelsbolag ... 2180
74.4.7 Ersättning till barn eller make som är delägare i fåmanshandelsbolag ... 2181
74.4.8 Schema – inkomstfördelning i fåmanshandelsbolag ... 2182

75 Underskottsavdrag − fysisk person och dödsbo ... 2185
75.1 Inledning ... 2185
75.2 Allmänt ... 2185
75.3 Kvittning och rullning inom en näringsverksamhet ... 2186
75.4 Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag ... 2188

75.5 Nystartad verksamhet ... 2192
75.6 Litterär, konstnärlig och liknande verksamhet ... 2199
75.7 När har näringsverksamheten upphört? ... 2201

76 Egenavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster ... 2203
76.1 Inledning ... 2203
76.2 Vem ska betala egenavgifter? ... 2203
76.3 Vad består egenavgifterna av? ... 2205
76.4 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster ... 2207
76.4.1 Särskild löneskatt som ingår i slutlig skatt ... 2208
76.5 Avstämning i inkomstdeklarationen ... 2209
76.6 Avdrag ... 2210
76.7 När bör rättelse göras? ... 2212
76.8 Avdrag för egenavgifter vid skönstaxering ... 2212
76.9 Ändring vid avvikelse från deklarationen ... 2212
76.9.1 Mindre ändring ... 2212
76.9.2 Senare års ändringar ... 2213
76.10 Brutet räkenskapsår ... 2213
76.11 Egenavgifter i samband med skalbolagsbeskattning ... 2214

77 Koncernbidrag ... 2215
77.1 Inledning ... 2215
77.2 Allmänt om koncernbidrag ... 2215
77.3 Skattemässig behandling av koncernbidrag ... 2217
77.3.1 Definitioner ... 2218
77.3.2 Allmän förutsättning för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla ... 2219
77.3.3 Förutsättningar för koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag ... 2220
77.3.4 Koncernbidrag mellan helägda dotterföretag ... 2224
77.3.5 Bidrag mellan företag som kan fusioneras ... 2225
77.3.6 Koncernbidrag som kunnat förmedlas ... 2225
77.4 Ändrade ägarförhållanden ... 2226
77.5 Internationella förhållanden ... 2226
77.5.1 EU-rättsliga aspekter ... 2226
77.5.1.1 Koncernavdrag ... 2227
77.5.2 Skatteavtalens diskrimineringsartiklar ... 2227
77.6 Dispens ... 2230

78 Koncernavdrag ... 2231
78.1 Inledning ... 2231
78.2 Skillnader koncernavdrag − koncernbidrag ... 2232
78.3 Definitioner ... 2233
78.4 Förutsättningar för koncernavdrag ... 2234
78.4.1 Generella förutsättningar för koncernavdrag ... 2234
78.4.2 Slutlig förlust ... 2236
78.5 Storleken på koncernavdraget ... 2238
78.5.1 Avdraget får inte överstiga dotterföretagets förlust ... 2238
78.5.2 Moderföretagets överskott begränsar avdraget ... 2239
78.5.3 Minskning av förlusten ... 2240
78.6 Ändringar i efterhand ... 2242

79 Kommissionärsförhållanden ... 2243
79.1 Inledning ... 2243
79.2 Huvudregel ... 2244
79.3 Definitioner ... 2244
79.4 Villkor för att få tillämpa reglerna om kommissionärsförhållanden ... 2245

80 Fusioner och fissioner ... 2249
80.1 Inledning ... 2249
80.2 Fusioner ... 2249
80.2.1 Allmänt om fusion och vanliga begrepp ... 2249
80.2.2 Fusionsdirektivet ... 2250
80.2.3 Beskattning – allmänt ... 2251
80.2.4 Definitioner ... 2252
80.2.5 Villkor för undantag från omedelbar beskattning – kvalificerade fusioner ... 2253
80.2.6 Beskattning vid kvalificerade fusioner ... 2255
80.2.7 Del av årsresultat före koncernförhållande och justering för internvinster ... 2260
80.2.8 Underskott ... 2260
80.2.9 Värdepapper som getts ut av det överlåtande företaget ... 2263
80.2.10 Fiktiv avräkning och avdrag för beräknad utländsk skatt ... 2263
80.2.11 Utgifter i samband med fusion ... 2265
80.2.12 Beskattning av andelsägarna i det överlåtande företaget ... 2265
80.3 Fissioner ... 2266
80.3.1 Inledning ... 2266

80.3.2 Beskattningsregler vid fission 2266

81 Verksamhetsavyttringar och partiella fissioner 2269
81.1 Inledning 2269
81.2 Verksamhetsavyttringar 2269
81.2.1 Inledning 2269
81.2.2 Definitioner 2270
81.2.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning 2272
81.2.4 Beskattning vid verksamhetsavyttring 2273
81.2.5 Fiktiv avräkning och fiktivt avdrag m.m. 2276
81.2.6 Anskaffningsutgift för mottagna andelar 2277
81.2.7 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m. 2277
81.3 Partiella fissioner 2277
81.3.1 Inledning 2277
81.3.2 Definitioner 2278
81.3.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning 2279
81.3.4 Beskattning av överlåtande och övertagande företag 2280
81.3.5 Beskattning av delägare i det överlåtande företaget 2280

82 Värdepapper m.m. i näringsverksamhet 2283
82.1 Inledning 2283
82.2 Gränsdragningen mellan bokföringsmässiga grunder och kapitalregler 2287
82.3 Beskattning enligt bokföringsmässiga grunder 2292
82.4 Beskattning enligt kapitalreglerna 2294
82.5 Derivat 2297

83 Näringsbetingade andelar – skattefri utdelning och kapitalvinst 2305
83.1 Inledning 2305
83.2 Motivet till reglerna 2305
83.3 Gränsdragningsfrågor 2306
83.3.1 Allmänt 2306
83.3.2 Näringsbetingade andelar 2307
83.3.3 Kapitalplaceringsandelar 2310
83.4 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på näringsbetingade andelar 2310
83.4.1 Utdelning 2310
83.4.2 Kapitalvinst 2311

83.4.3 Kapitalförlust 2311
83.4.4 Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar 2312
83.5 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på kapitalplaceringsandelar 2316
83.5.1 Utdelning och kapitalvinst 2316
83.5.2 Kapitalförlust 2317
83.6 Karaktärsbyten 2317
83.6.1 Bakgrund 2317
83.6.2 Från näringsbetingad andel till kapitalplaceringsandel 2318
83.6.3 Från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad andel 2319
83.6.4 Avnotering av marknadsnoterade andelar 2319
83.7 Övergångsbestämmelser 2320
83.8 Aktieförvaltande företag 2320
83.9 Investmentföretag 2321
83.10 Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer 2322
83.10.1 Inledning 2322
83.10.2 Näringsbetingad andel – utländsk juridisk person 2322
83.10.2.1 Andelar i HB eller andelar som ägs av HB 2325
83.10.2.2 Utdelning från utländsk juridisk person, avdrag för kostnader 2325
83.10.3 Andelar i utländska juridiska personer som inte är näringsbetingade 2326
83.10.4 Andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer 2326
83.10.4.1 CFC-bolag 2326
83.11 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarrätter 2327
83.11.1 Inledning 2327
83.11.2 Näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt 2327
83.11.3 Kapitalvinst och kapitalförlust 2328
83.12 Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag 2329
83.13 Utländska ägare 2329
83.14 Tillgångar som förpackats i bolag 2330
83.14.1 Bakgrund 2330
83.14.2 Förpackningar av fastigheter (25 a kap. 25 § IL) 2330
83.14.2.1 Avskattning 2331
83.14.2.2 Undantag från avskattning 2332
83.14.2.3 Begränsning av avdragsrätt vid kapitalförluster på fastigheter 2333
83.15 Vissa kapitalförluster 2333
83.15.1 Inledning 2333
83.15.2 Kapitalförluster på tillgångar m.m. i intresseföretag (25 a kap. 19 § första stycket punkt 1–3 IL) 2333
83.15.3 Kapitalförluster på fastigheter 2336

83.15.3.1 Bakgrund m.m. ... 2336
83.15.3.2 Kvittningsfålla vid fastighetsavyttringar (25 kap. 12 § IL) ... 2337
83.15.4 Övergångsbestämmelser ... 2339
83.16 Konsekvenser för vissa andra regler i IL ... 2339
83.16.1 Koncerninterna andelsavyttringar ... 2339
83.16.2 Uppskovsgrundande andelsbyten ... 2339
83.16.2.1 Inledning ... 2339
83.16.2.2 Eftergiftsbestämmelser (49 kap. 19 a § IL) ... 2340
83.16.2.3 Särskilt villkor vid uppskovsgrundande andelsbyten när beskattning ska ske enligt skalbolagsbestämmelserna (49 kap. 19 b § IL) ... 2341
83.16.2.4 Beräkning av innehavstid ... 2342
83.16.2.5 Övergångsbestämmelser (p 11 till SFS 2003:224) ... 2342
83.16.3 Verksamhetsavyttringar ... 2343
83.16.4 Fusioner och fissioner ... 2344
83.16.5 Lex ASEA m.m. ... 2344
83.16.6 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser ... 2345
83.16.6.1 Överlåtelser till underpris ... 2345
83.17 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag .. 2346
83.17.1 Inledning ... 2346
83.17.2 Företags andel i handelsbolag ... 2347
83.17.3 Andel ägd av handelsbolag ... 2347
83.17.4 Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster ... 2351
83.17.5 Internationella förhållanden ... 2352
83.17.6 Negativ justerad anskaffningsutgift den 1 januari 2010 ... 2353
83.17.7 Konsekvenser för vissa andra regler i IL ... 2355
83.17.8 Övergångsbestämmelser (SFS 2009:1413) ... 2355

84 Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster ... 2357
84.1 Inledning ... 2357
84.2 Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter ... 2358
84.2.1 Kapitalförluster på delägarrätter ... 2358
84.2.2 Kapitalförluster och kapitalvinster i olika koncernföretag ... 2359
84.3 Avdrag för kapitalförluster som uppkommit i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ... 2360
84.3.1 Särskilt om tekniken i 48 kap. 27 § första stycket ... 2364
84.3.2 Rörelsebetingade delägarrätter ... 2365
84.3.3 Stoppregler fr.o.m. 2009-06-18 ... 2365
84.4 Äldre bestämmelser ... 2366

85 Kapitalförlust i intressegemenskap 2369
85.1 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap 2369
85.1.1 Inledning 2369
85.1.2 Allmänt om kapitalförluster 2369
85.1.3 Förutsättningar för förlustregelns tillämpning 2370
85.1.4 När medges avdraget? 2371
85.1.5 Turordningsregler 2371
85.1.6 Omkostnadsbeloppet m.m. hos det köpande företaget 2371
85.1.7 Övergångsregler 2372
85.2 När föreligger det intressegemenskap? 2372
85.2.1 Inledning 2372
85.2.2 Intressegemenskap 2372

86 Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder 2375
86.1 Inledning 2375
86.2 Företag i intressegemenskap 2376
86.3 Huvudregeln 2377
86.3.1 EU-rätten 2377
86.4 Regler för att förhindra kringgåenden med hjälp av vissa externa lån 2378
86.5 Undantagsregler 2379
86.5.1 Allmänt 2379
86.5.2 10 %-regeln 2379
86.5.3 Ventilen 2383
86.6 Övrigt 2384
86.7 Övergångsbestämmelser 2384

87 Tidigare års underskott 2385
87.1 Inledning 2385
87.2 Huvudregel 2385
87.3 Begränsningar i rätten till avdrag för kvarstående underskott 2386
87.4 Definitioner 2387
87.5 Ägarförändring 2390
87.5.1 Situation 1 2390
87.5.2 Situation 2 2392
87.5.3 Situation 3 2394
87.5.4 Situation 4 2397
87.6 Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar. 2398

87.6.1 Beloppsspärren ... 2398
87.6.1.1 Kapitaltillskott ... 2400
87.6.1.2 Fusion och fission ... 2404
87.6.1.3 Dispensmöjlighet ... 2404
87.6.2 Koncernbidragsspärren ... 2405
87.7 Särskilda regler vid fusion och fission, partiell fission samt verksamhetsavyttring ... 2409
87.8 Begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering ... 2409
87.9 Begränsningar efter överlåtelser av andelar i statliga kreditinstitut ... 2410
87.10 Avdrag efter ombildningar ... 2410
87.11 Lex Kockum ... 2410
87.12 Underskott för kommanditbolagsägare och vissa delägare i handelsbolag ... 2411
87.13 Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarrätter m.m. ... 2411

Avdelning 6 − Bestämmelser om vissa företeelser ... 2413

88 Dödsbon ... 2415
88.1 Inledning ... 2415
88.2 Allmänt om dödsbo ... 2416
88.2.1 Civilrätt ... 2416
88.2.2 Äganderätten ... 2419
88.3 Inkomst- och förmögenhetsskatt ... 2420
88.3.1 Allmänt ... 2420
88.3.2 Särskilda regler och generella regler ... 2421
88.4 Regler för dödsåret ... 2421
88.4.1 Inkomstbeskattningen dödsåret ... 2421
88.4.2 Allmänna avdrag och grundavdrag ... 2422
88.4.3 Särskild löneskatt ... 2422
88.5 Fr.o.m. året efter dödsåret ... 2423
88.5.1 Inkomstbeskattningen år ett till år tre ... 2423
88.5.2 Inkomstbeskattningen fr.o.m. år fyra ... 2424
88.5.3 Inkomst av kapital ... 2424
88.6 Regler som är generella ... 2424
88.6.1 Inkomstskatt – allmänt ... 2425
88.7 Särskilt om inkomst av kapital ... 2426
88.7.1 Avyttring av tillgångar ... 2426

88.7.2 Återföring av gjorda avdrag 2427
88.7.3 Skifteslikvid – arv 2427
88.7.4 Arv och köp 2430
88.7.5 Bostadsrätter 2433
88.7.6 Aktier 2433
88.7.7 Andel i handelsbolag 2433
88.7.8 Andra tillgångar 2433
88.7.9 Avdrag 2434
88.7.10 Skattereduktion 2434
88.7.11 Uppskovsavdrag vid beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad 2434
88.7.12 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten 2435
88.7.13 Framskjuten beskattning vid andelsbyten 2436

88.8 Särskilt om inkomst av näringsverksamhet 2437
88.8.1 Kontinuitet från den döde, över dödsboet och till dödsbodelägarna 2437
88.8.2 Skifteslikvid – arv 2444
88.8.3 Bodelning 2445
88.8.4 Arv och köp 2445
88.8.5 Aktiv eller passiv näringsverksamhet 2447
88.8.6 Räntefördelning 2447
88.8.7 Expansionsfond 2448
88.8.8 Periodiseringsfonder 2450
88.8.9 Nystartavdrag 2451
88.8.10 Skogsavdrag 2452
88.8.11 Skogskonto 2452
88.8.12 Upphovsmannakonto 2453
88.8.13 Ersättningsfonder 2453
88.8.13.1 Dödsboet tar över den avlidnes ersättningsfond 2453

88.9 Lagfart på fastighetsförvärv 2454
88.10 Fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift 2454
88.11 Försäljning av andel i dödsbo 2454
88.12 Skatt på ackumulerad inkomst 2455
88.13 Periodiska understöd 2456
88.14 Utländska dödsbon 2456
88.15 Delägare i utländskt dödsbo 2457
88.16 Förteckning över några facktermer 2459

89 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag 2461
89.1 Inledning 2461
89.2 Definitioner 2461
89.2.1 Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag 2461

89.2.2 Delägare och företagsledare 2464
89.2.3 Närstående 2466
89.2.4 Dödsbo 2466
89.3 Ersättningar till medhjälpande make och barn 2466
89.4 Förmåner m.m. 2466
89.4.1 Fri utbildning 2467
89.4.2 Bilförmån 2467
89.5 Vinstandelslån 2467
89.6 Ränta från fåmansföretag 2468
89.7 Vissa särbestämmelser 2468
89.8 Bostäder i fåmansföretag 2468

90 Fåmansföretag – utdelning och kapitalvinst 2469
90.1 Inledning 2469
90.2 Reglernas tillämpningsområde 2470
90.2.1 Huvudregler och definition av kvalificerad andel 2470
90.2.1.1 Kvalificerad andel 2473
90.2.1.2 Verksam i betydande omfattning 2480
90.3 Gränsbelopp 2484
90.3.1 Beräkning av gränsbelopp 2484
90.3.1.1 Underlag för beräkning av årets gränsbelopp 2487
90.3.1.2 Alternativt underlag (kapitalunderlagsregeln) 2490
90.3.1.3 Löneunderlag 2496
90.3.1.4 Alternativregeln t.o.m. 1994 års taxering (Förmögenhetsregeln) 2501
90.3.2 Gränsbelopp vid inlösen 2501
90.4 Utdelning på andelar m.m. 2503
90.4.1 Utdelning 2503
90.4.2 Beskattning av utdelning 2505
90.4.3 Sparat utdelningsutrymme m.m. 2506
90.5 Kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar 2508
90.5.1 Beskattning av kapitalvinst 2508
90.5.2 Tidigare interna andelsavyttringar och liknande förfaranden 2512
90.6 Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger delägarrätt i fåmansföretag 2513
90.7 Undantagsregler 2513
90.7.1 Utomståenderegeln 2514
90.7.2 Inkomstbasbeloppsreglerna 2522
90.8 Andelsbyte och partiell fission 2524
90.8.1 Kvalificerade andelar vid och efter andelsbyte 2524
90.8.2 Kvalificerade andelar vid och efter partiell fission 2531

90.9 Familjebeskattning ... 2537
90.9.1 Särskild skatteberäkning inom familjen ... 2537
90.10 Ackumulerad inkomst ... 2538
90.11 Förarbeten ... 2538

91 Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA” ... 2541
91.1 Inledning ... 2541
91.2 Innebörden av lex Asea ... 2541
91.3 Villkor för att kunna ta emot utdelning utan omedelbar beskattning ... 2541

92 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord ... 2547
92.1 Inledning ... 2547
92.2 Konkurs ... 2547
92.2.1 Konkursgäldenärens ställning ... 2548
92.2.2 Konkursboets juridiska status ... 2550
92.2.3 Konkursförvaltarens skyldighet gentemot Skatteverket ... 2551
92.2.3.1 Skyldighet att lämna kontrolluppgifter m.m. ... 2551
92.2.3.2 Deklarationsskyldighet ... 2552
92.2.3.3 Förvaltarens talerätt och möjlighet att få del av revisionspromemorian ... 2552
92.2.4 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot Skatteverket ... 2553
92.2.5 Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs ... 2553
92.2.5.1 Allmänt ... 2553
92.2.5.2 Konkursboets skattskyldighet ... 2554
92.2.5.3 Betydelsen av att konkursbo inte ansetts skattskyldigt till inkomstskatt ... 2554
92.2.5.4 Konkursgäldenärens skattskyldighet ... 2555
92.2.6 Räkenskapsårets längd ... 2559
92.2.7 Avskrivning av fordran vid konkurs ... 2560
92.2.8 Behandlingen av fonder vid konkurs ... 2560
92.2.9 Underskottsavdrag vid konkurs ... 2561
92.3 Ackord ... 2562
92.3.1 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord ... 2563
92.3.2 Avdrag för ackordsförlust ... 2564
92.3.3 Underskottsavdrag vid ackord ... 2566

93 Skalbolag ... 2569
93.1 Inledning ... 2569
93.2 Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar) ... 2569
93.2.1 Inledning ... 2569
93.2.2 Tillämpningsområde ... 2570

93.2.3 Definition skalbolag 2571
93.2.4 Likvida tillgångar 2571
93.2.5 Företag i intressegemenskap 2574
93.2.6 Jämförelsebeloppet 2574
93.2.7 Återköp 2575
93.2.8 Huvudregel 2577
93.2.9 Ventilen 2577
93.2.10 Skalbolagsdeklaration 2580
93.2.11 Säkerhet 2582
93.2.12 Subsidiärt betalningsansvar 2585
93.3 Skalbolag (när juridisk person avyttrar andelar) 2586
93.3.1 Inledning 2586
93.3.2 Definition skalbolag 2587
93.3.3 Likvida tillgångar 2587
93.3.4 Företag i intressegemenskap 2590
93.3.5 Jämförelsebeloppet 2591
93.3.6 Återköp 2591
93.3.7 Skalbolagsbeskattning 2592
93.3.8 Samspelet mellan skalbolagsreglerna för fysiska och juridiska personer 2594
93.3.9 Undantag 2595
93.3.10 Minoritetsavyttringar m.m. 2596
93.3.11 Undantag från reglerna om skalbolagsbeskattning – den s.k. ventilen ... 2596
93.3.12 Skalbolagsdeklaration 2598
93.3.13 Säkerhet 2600
93.3.14 Subsidiärt betalningsansvar 2603

Avdelning 7 − Särskilda skatter och pensionsgrundande inkomst 2605

94 Särskild inkomstskatt 2607
94.1 Inledning 2607
94.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta 2608
94.2.1 Definitioner 2608
94.2.2 Skattskyldighet 2608
94.2.3 Skattepliktiga inkomster 2609
94.2.4 Skattefria inkomster 2614
94.2.5 Skattesats 2617
94.2.6 Förfarandebestämmelser 2617
94.2.7 Skatteavdrag 2617
94.2.8 Redovisning 2618
94.2.9 Beslut om särskild inkomstskatt 2618
94.2.10 Överföring av skatt till annat nordiskt land 2618

94.2.11 Återbetalning av skatt 2618
94.2.12 Tillgodoräknande av särskild inkomstskatt som preliminär skatt och vice versa 2619
94.2.13 Omprövning och överklagande 2619
94.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. 2619
94.3.1 Definitioner 2619
94.3.2 Skattskyldighet 2620
94.3.3 Skattepliktiga inkomster 2620
94.3.4 Skattefria inkomster 2621
94.3.5 Skattesats 2622
94.3.6 Förfarandebestämmelser 2622
94.3.7 Skatteavdrag 2623
94.3.8 Redovisning 2623
94.3.9 Beslut om särskild inkomstskatt 2623
94.3.10 Återbetalning av skatt 2623
94.4 Val av IL i stället för SINK eller A-SINK 2624
94.5 Socialavgifter och PGI 2626

95 Kupongskatt 2629
95.1 Inledning 2629
95.2 Definitioner m.m. 2629
95.2.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad 2629
95.2.2 Avstämningsbolag 2630
95.2.3 Kupongbolag 2632
95.2.4 Investeringsfonder 2632
95.3 Skattskyldighet 2633
95.3.1 Allmänt 2633
95.3.2 Skattskyldighet för utomlands hemmahörande personer 2633
95.3.3 Skattskyldighet för i Sverige hemmahörande personer 2636
95.4 Skattepliktiga betalningar 2636
95.4.1 Utdelning 2636
95.4.2 Undantag från kupongskatt 2639
95.5 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde 2639
95.6 Skatteavtal m.m. 2640
95.7 Avdrag för kupongskatt m.m. 2641
95.7.1 Skatteavdrag 2641
95.7.2 Redovisning 2642
95.7.3 Skatteinbetalning 2644
95.7.4 Anstånd 2644
95.7.5 Återbetalning m.m. 2644
95.7.6 Dröjsmålsavgift 2645

95.7.7 Överklagande 2645

96 Avkastningsskatt på pensionsmedel 2647
96.1 Inledning 2647
96.2 Skattskyldiga 2649
96.2.1 Utländska tjänstepensionsinstitut 2650
96.2.2 Avdragsgillt tryggande i balansräkningen 2650
96.2.3 Innehavare av pensionssparkonto 2651
96.2.4 Innehavare av utländska kapital- och pensionsförsäkringar 2651
96.2.5 Avtal om tjänstepension 2652
96.3 Skatteberäkning 2652
96.3.1 Kapitalunderlaget 2652
96.3.1.1 Livförsäkringsföretag, pensionsstiftelser och utländska tjänstepensionsinstitut 2652
96.3.1.2 Avsättning i balansräkning 2657
96.3.1.3 Individuellt pensionssparkonto 2658
96.3.1.4 Utländsk pensionsförsäkring 2658
96.3.1.5 Utländsk kapitalförsäkring 2658
96.3.1.6 Avtal om tjänstepension 2661
96.3.2 Skatteunderlaget 2662
96.3.3 Skattesatsen 2664
96.3.3.1 Allmänt 2664
96.3.3.2 Pensions- eller kapitalförsäkring 2665
96.3.3.3 Jämkning av skattesatsen 2667
96.3.3.4 Nedsättning på grund av utländsk skatt för fysisk person 2669
96.3.3.5 Nedsättning på grund av utländsk skatt för juridisk person 2671
96.3.4 Vissa särbestämmelser 2671
96.4 Särskilda frågor för pensionssparinstitut 2674
96.4.1 Deklaration 2674
96.4.2 Skattebetalning 2674
96.4.3 Redovisning av skatt vid byte av institut 2674
96.4.4 Nedsättning på grund av utländsk skatt för pensionssparinstitut 2675
96.4.5 Återbetalning av skatt 2675

97 Särskild löneskatt på pensionskostnader 2677
97.1 Inledning 2677
97.2 SLP för kostnader på utfäst tjänstepension 2678
97.2.1 Skattskyldig 2678
97.2.2 Beskattningsunderlaget 2680
97.2.2.1 Tjänstepensionsförsäkring 2684
97.2.2.2 Avsättning till pensionsstiftelse 2689

97.2.2.3 Avsättning i balansräkningen 2690
97.2.2.4 Utbetald pension 2694
97.2.2.5 Överföring eller betalning till utländskt tjänstepensionsinstitut 2694
97.2.2.6 Övertagandesituationer 2695

97.3 Eget pensionssparande i näringsverksamhet 2697

98 Fastighetsskatt och fastighetsavgift 2701

98.1 Inledning 2701

98.2 Kommunal fastighetsavgift – vilka fastigheter omfattas? 2702

98.3 Statlig fastighetsskatt – vilka fastigheter omfattas? 2704

98.4 Vem är skyldig att betala skatt eller avgift? 2707

98.5 Gemensamma principer för beräkning av underlag 2709
98.5.1 Allmänna regler 2709
98.5.2 Olika räkenskapsår 2709
98.5.3 Avdrag vid inkomsttaxeringen 2710

98.6 Underlag för fastighetsskatt 2710

98.7 Underlag för fastighetsavgift 2711

98.8 Nedsättning av fastighetsavgift 2713
98.8.1 Värdeår 2713
98.8.2 Nedsatt avgift för nybyggda bostadshus med värdeår 2011 och tidigare 2714
98.8.3 Nedsatt avgift för nybyggda bostadshus med värdeår 2012 och senare .. 2716
98.8.4 Allmänt om nedsättning 2716

98.9 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer 2717

99 Pensionsgrundande inkomst, PGI 2719

99.1 Inledning 2719

99.2 Allmänna bestämmelser om pensionsgrundande inkomst 2720
99.2.1 Vad är pensionsgrundande inkomst? 2720
99.2.2 Vilka inkomster är pensionsgrundande? 2720
99.2.3 Hur beräknas pensionsgrundande inkomst? 2720
99.2.4 När fastställs pensionsgrundande inkomst? 2720
99.2.5 Socialförsäkringsskyddet 2721
99.2.5.1 Bosättningsbaserade förmåner 2721
99.2.5.2 Arbetsbaserade förmåner 2724

99.3 Inkomst av anställning 2727
99.3.1 Lön och kostnadsersättningar 2727
99.3.2 Förmåner 2729
99.3.2.1 Undantag bostadsförmån 2729
99.3.2.2 Undantag bilförmån 2730
99.3.2.3 Undantag från undantag 2731

99.3.3 Uppdragsinkomster m.m. 2731
99.3.4 Rabatt m.m. 2733
99.3.5 Vissa undantag 2733
99.3.6 Marie Curie-stipendium 2734
99.3.7 Sociala förmåner 2734

99.4 Inkomst av annat förvärvsarbete 2736
99.4.1 Näringsverksamhet m.m. 2736
99.4.2 Ersättning till den som är godkänd för F-skatt 2738
99.4.3 Viss ersättning från privatpersoner 2739
99.4.4 Ersättning från handelsbolag till delägare, m.m. 2740
99.4.5 Ersättning från utländsk arbetsgivare 2740

99.5 Undantag för vissa inkomster 2740
99.5.1 Ersättning under 1 000 kr 2740
99.5.2 Vissa utdelningar, kapitalinkomster, lån m.m. 2741
99.5.3 Mindre ersättningar till idrottsutövare 2741
99.5.4 Vissa avtalsförmåner som avses i lagen om särskild löneskatt 2741
99.5.5 Ersättning från vinstandelsstiftelse 2742

99.6 Hur är samordnade sociala förmåner pensionsgrundande? 2742

99.7 Beräkning av pensionsgrundande inkomst 2743
99.7.1 Grundläggande bestämmelser 2743
99.7.2 Värdering av skattepliktiga förmåner 2744
99.7.3 Avdrag för kostnader och allmän pensionsavgift 2744

99.8 Förfarandet 2749
99.8.1 Inledning 2749
99.8.2 Handläggning av ärenden 2749
99.8.3 Kommunikation 2749
99.8.4 Beslut 2749
99.8.5 Omprövning 2750
99.8.6 Överklagande 2751
99.8.7 Äldre år 2752

Sakregister 2753

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AFA	Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag
AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AFT	Allmän fastighetstaxering
AGB	Avgångsbidrag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AML	Arbetsmiljölagen (1977:1160)
Anv.	Anvisningar till
ATP	Allmän tilläggspension
AvP	Avkastningsskatt på pensionsmedel
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BrL	Bostadsrättslag (1991:614)
CCA	Cost Contribution Arrangements
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Company/Corporation
Ds	Departementsstencil
EEIG	Europeiska ekonomiska intressegrupperingar
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG	Europeiska gemenskapen
EGTS	Europeiska grupperingar för territoriellt samarbete

EU	Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
Fhb	Förhandsbesked
FAvL	Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FN	Förenta Nationerna
FR	Förvaltningsrätten
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FSL	Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FUL	Lag (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen)
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (t.o.m. 2010 Regeringsrätten)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
INK	Inkomstdeklaration
IPL	Lag (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall
ISKL	Lag (2011:1268) om investeringssparkonto
JB	Jordabalk

JO	Justitieombudsmannen
Ju	Justitiedepartementet
KapUL	Lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
KupF	Kupongskatteförordning (1971:49)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
LAL	Lag (1994:1920) om allmän löneavgift
LAU	Lag (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet
LIP	Lag (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension
LR	Länsrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LUFV	Lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OSSE	Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv

not.	Notismål nr
PGI	Pensionsgrundande inkomst
Prop.	Proposition
PRV	Patent och registreringsverket
PTK	Privattjänstemannakartellen
ref.	Referatmål nr
RIA	Rättsinformation serie A
RN	Riksskattenämnden
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAIL	Lag (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst
SAF	Socialavgiftsförordningen (2011:1263)
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFF	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SHBL	Lag (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndighet
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket

SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKV M	Skatteverkets meddelanden
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLFL	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
SLPL	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
SLR	Statslåneränta
SN	Skattenytt
SofL	Socialförsäkringslagen (1999:799)
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
Surv	Skatteutjämningsreserv
SvSkT	Svensk Skattetidning
TF	Taxeringsförordning (1990:1236)
TL	Taxeringslag (1990:324)
TrL	Lag (1967:533) om tryggande av pensionsutfästelser
TSM	Tillsynsmyndighet
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UPL	Lag (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (underprislagen)
USD	Amerikanska dollar
VPC	Värdepapperscentralen
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalk
ÄktB	Äktenskapsbalk

Avdelning 5

Inkomst av näringsverksamhet

65 Periodiseringsfonder

65.1 Inledning

Bestämmelserna om avdrag för belopp som avsätts till periodiseringsfonder finns i 30 kap. IL. Genom avsättning till periodiseringsfonder ges möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår. Bestämmelserna om periodiseringsfonder tillämpades första gången vid 1995 års taxering.

65.2 Avdrag för avsättningar

Vem

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet får vid beräkning av den skattemässiga inkomsten göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Undantag gäller för privatbostadsföretag och investmentföretag. Avdrag får inte heller göras av den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 eller 6 kap. 11 § första stycket 4 och som är bosatt i en stat utanför EES.

Handelsbolag m.m.

I fråga om handelsbolag ska avsättning och avdrag göras hos delägaren, 30 kap. 2 § IL. Är delägaren ett aktiebolag görs avsättningen i aktiebolagets räkenskaper. Avdraget beräknas på delägarens del av bolagsinkomsten enligt vad som gäller för denne.

Inkomst hos handelsbolag tas upp till beskattning hos delägare vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattskyldigt (1 kap. 14 § IL). För delägare som är juridisk person, och då den juridiska personen och handelsbolaget inte har samma räkenskapsår, görs avsättning till periodiseringsfond i bokslut för det räkenskapsår som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår, 30 kap. 3 § andra stycket IL. Avdraget ska dock alltid ske vid taxeringen för det beskattningsår då handelsbolagets överskott eller underskott tas upp till beskattning. Sammanfaller inte delägarens och handelsbolagets räkenskapsår utan har handelsbolaget kalenderår som räkenskapsår och delägaren har brutet räkenskapsår taxeras således den senare för handelsbolagsinkomsten och medges avdrag ett år före den taxering då denne ska

taxeras för sitt brutna räkenskapsår. Till följd härav blir eftersyn nödvändig. Görs ingen avsättning vid den följande taxeringen får den förra omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

Exempel

AB har räkenskapsår 110701–120630 och är delägare i ett HB med räkenskapsår 120101–121231. Per 120630 redovisar AB ett överskott på 1 100 000 kr, varav 100 000 kr är hänförligt till resultatandelen i HB per 111231. AB:s resultatandel i HB per 121231 uppgår till 500 000 kr. Hur ska AB redovisa avsättning till periodiseringsfond?

Vid 2013 års taxering kommer AB att redovisa ett skattemässigt överskott före periodiseringsfondsavsättning på 1 500 000 kr eftersom resultatandelen för HB 111231 redovisats vid 2012 års taxering. Vid bokslutstillfället 120630 gör bolaget avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 250 000 kr och bokför denna. Om AB vid taxeringen 2012 yrkade avdrag för avsättning till periodiseringsfond på resultatandelen i HB (exempelvis 25 000 kr) ska även detta bokföras i räkenskaperna men som periodiseringsfond taxeringsår 2012. Beloppet i fråga ska dock återföras vid skattemässiga justeringar eftersom avdrag skattemässigt erhölls redan vid taxeringen 2012. Underlåter AB att bokföra periodiseringsfonden på 25 000 kr ska taxeringen 2012 ändras och avdrag vägras. Vid taxeringen 2013 har AB dessutom rätt att göra avsättning till periodiseringsfond med ytterligare 125 000 kr avseende resultatandel i HB per 121231. Totalt erhåller AB således avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 375 000 kr (250 000 + 125 000) vid 2013 års taxering. Dessutom måste vid beskattningen 2014 periodiseringsfonden på 125 000 kr ha bokförts. I annat fall ska taxeringen 2013 ändras.

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Avsättning i räkenskaperna

Juridiska personer, med undantag för dödsbon, som är skyldiga att upprätta årsbokslut enligt BFL (1999:1078) ska göra avsättningen i räkenskaperna, 30 kap. 3 § första stycket IL. Görs inte avsättningen får inte heller avdrag göras.

Av Högsta Förvaltningsdomstolens dom, RÅ 2010 ref. 10, framgår att bestämmelserna avseende periodiseringsfonder inte hindrar att avdrag för avsättning återförs till beskattning utan att motsvarande upplösning av fonderna görs i räkenskaperna. Syftet bakom kravet på avsättning i räkenskaperna är framför allt att förhindra utdelning av obeskattade vinstmedel. Skatteverket anser att så länge det skattemässiga avdraget inte återförts krävs att periodiseringsfonden kvarstår i räkenskaperna. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse 2010-06-21, dnr 131 432770-10/111.

Övriga skattskyldiga gör avsättningen i deklarationen.

En fond per år

Varje års avsättning i näringsverksamheten bildar en egen fond.

65.3 Beloppsgränser

Juridiska personer

Juridiska personer, utom dödsbon, får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 % av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får dra av högst ett belopp som motsvarar 30 % av ett för periodiseringsfond justerat positivt resultat.

Med det för periodiseringsfond justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till periodiseringsfond ökat med

- påförda egenavgifter och schablonavdrag för sådana avgifter (16 kap. 29 § IL),
- avdrag för avsättning till expansionsfond (34 kap. IL),
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto (16 kap. 32 § IL) samt beräknad särskild löneskatt avseende dessa poster (lagen 1991:687 om särskild löneskatt på pensionskostnader).

och minskat med

- sjukpenning och liknande ersättning (15 kap. 8 § IL),

– återfört avdrag för egenavgifter (16 kap. 29 § IL) samt

– intäkt på grund av återföring av expansionsfond (34 kap. IL).

Återföringar av avdrag för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto (21 kap. 21–40 §§ IL) och upphovsmannakonto (32 kap. IL) ingår i underlaget medan avsättningar till sådant konto minskar underlaget (1993/94 SkU 25 s. 76).

65.4 Återföring av avdragen

Återförs när?

En fondavsättning disponeras och återförs till beskattning efter den skattskyldiges bestämmande. Ett års avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska dock återföras i sin helhet senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Görs återföring vid taxeringen för nämnda beskattningsår sker beskattningen på samma sätt som vid frivillig upplösning av fonden. Sker ingen taxering det sjätte taxeringsåret på grund av förlängning av räkenskapsåret, ska avdraget återföras senast det följande taxeringsåret, 30 kap. 7 § IL.

Av ovanstående framgår att högst sex fonder kan innehas i en näringsverksamhet samtidigt.

Omedelbar återföring

Periodiseringsfond ska omedelbart återföras till beskattning, även om tidsfristen sex år inte löpt ut, i följande situationer.

Juridisk person (30 kap. 8 § IL)

Juridisk person ska återföra periodiseringsfond om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom delägare i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamhet eller andelen avyttras eller övergår till ny ägare på annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamhet upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES,
5. den upplöses genom fusion eller fission och fonden inte har övertagits,
6. det beslutas att den juridiska personen ska träda i likvidation, eller
7. den försätts i konkurs

Återföring enligt punkt 4 ska inte ske om endast vissa inkomster undantas från beskattning (prop. 1994/95:91 s. 52).

Enskild näringsverksamhet (30 kap. 9 § IL)

En enskild näringsidkare ska återföra sina periodiseringsfonder om,

1. han upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES, eller
4. han försätts i konkurs.

Med näringsverksamheten i punkt 1 avses den näringsverksamhet i vilken avdrag för avsättning till periodiseringsfond gjorts. Att den skattskyldige även bedriver andra näringsverksamheter, t.ex. såsom delägare i ett svenskt handelsbolag, påverkar inte skyldigheten att återföra periodiseringsfonder (prop. 1999/2000:2 s. 379).

Delägare i svenskt handelsbolag (30 kap. 10 § IL)

En fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska återföra periodiseringsfond om,

1. handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till annan ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES,
5. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller
6. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

För det fall handelsbolaget har flera näringsverksamheter, t.ex. självständig verksamhet i utlandet samtidigt med verksamhet i Sverige, se vad som sägs ovan angående enskild näringsverksamhet.

Med avyttring av andel i handelsbolag jämställs inlösen av sådan andel eller att bolaget upplöses (50 kap. 2 § IL).

Återföring när skattskyldighet för närings-verksamhet upphör

Återföring ska ske när skattskyldighet för en näringsverksamhet upphör enligt bestämmelserna i IL eller när inkomst av näringsverksamhet undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES. Detta gäller såväl när näringsverksamheten bedrivs av juridisk person som av en fysik person i formen enskild näringsverksamhet eller i ett svenskt handelsbolag.

Att återföring ska ske när näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES är en anpassning till EU-rätten. Att lagrummet ändrades till att bara avse skatteavtal utanför EES föranleddes av att Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den tidigare lydelsen stred mot etableringsfriheten i EUF-fördraget (RÅ 2008 ref. 30). Fråga var om ett svenskt aktiebolag som bedrev fastighetsförvaltning i Förenade kungariket. Bolagets verkliga ledning hade flyttat till Malta, vilket medförde att bolaget vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Malta ansågs ha hemvist i Malta. Efter bytet av hemvist bedrevs ingen verksamhet i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen menade att det stred mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget att återföra avsättningar till periodiseringsfonder vid tidpunkten för byte av hemvist. Vidare menade Högsta förvaltningsdomstolen att reglerna kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men att syftet med bestämmelserna kunde tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt, sätt. Periodiseringsfonderna ansågs kunna återföras successivt enligt huvudregeln. Ändringen till att omedelbar återföring bara avser situationer när näringsverksamheten inte längre kan beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES gäller från och med den 1 januari 2010 med tillämpning på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009, d.v.s. först vid taxeringen 2011. När det gäller beskattningsår före lagändringen hänvisas till Handledning för internationell beskattning 2011 (SKV 352), avsnitt 7.12.

Återföring när verksamhet vid fast driftställe upphör

Skatteverkets uppfattning är att om verksamheten vid ett fast driftställe som begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person har i Sverige upphör, eller det moment som konstituerar ett fast driftställe försvinner på annan grund än ett skatteavtal med en stat inom EES ska avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder återföras till beskattning omedelbart. Likaså anser Skatteverket att avsättningar till periodiseringsfonder som en obegränsat skattskyldig fysisk person har gjort i en

näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe utomlands ska återföras omedelbart om personen övergår till att vara begränsat skattskyldig. Om beskattningsrätten till sådant fast driftställe i stället upphör på grund av att obegränsat skattskyldig näringsidkares hemvist enligt ett skatteavtal med en stat inom EES övergår till den stat där det fasta driftställe är beläget får avsättningar till periodiseringsfonder återföras successivt (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 228506-11/111).

Delägare i lågbeskattad utländsk juridisk person (30 kap. 10 a § IL)

En delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska återföra sina periodiseringsfonder som är hänförliga till dessa inkomster, även om tiden i 30 kap. 7 § IL inte löpt ut, om skattskyldigheten för inkomsterna upphör. Om skattskyldigheten upphör på grund av att det uppkommer ett underskott, ska periodiseringsfonderna återföras bara till den del de överstiger delägarens andel av underskottet. Om skattskyldigheten åter inträtt det följande beskattningsåret ska, om den skattskyldige begär det, avdragen helt eller delvis inte återföras.

Dödsbo

Upphörande att bedriva näringsverksamhet får även anses innefatta sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftas. Återföring ska i sådant fall ske det sista året som dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 322). Se dock nedan under avsnitt 65.5.3.

Vad avser försäljning av andel i dödsbo så medför inte detta att periodiseringsfond ska återföras eftersom dödsbo är ett eget skattesubjekt.

Ackumulerad inkomst

Återförs periodiseringsfonder till beskattning på grund av att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet upphör med verksamheten bör inkomsten av återföringen få räknas som ackumulerad inkomst (prop. 1993/94:50 s. 212).

65.5 I vilka fall fonderna får tas över

65.5.1 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda helt eller delvis överta periodiseringsfond från den fysiska personen.

I 30 kap. 11 § IL uppställs följande förutsättningar för att aktiebolaget ska få överta periodiseringsfond,

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL,
2. att den fysiska personen gör ett tillskott motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och
3. att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Tillskottet enligt punkt 2 ovan ska ske i samband med överföringen av periodiseringsfonden och får inte vara förenat med villkor om återbetalning (prop. 1997/98:157 s. 16).

Periodiseringsfond som överförs till ett aktiebolag behandlas på i princip samma sätt som om avsättningarna redan från början gjorts av aktiebolaget, se avsnitt 65.6. Har en fysisk person flera periodiseringsfonder (avsättningar har gjort under flera år) och det belopp som skjuts till eller som avsätts i räkenskaperna inte räcker till för att samtliga periodiseringsfonder ska få överföras, gäller att senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning, 30 kap. 11 § andra stycket IL. Om det finns flera samtidigt avsatta fonder hos olika delägare och förutsättningarna för överföring endast delvis är uppfyllda uppkommer frågan om vilken fond som ska anses överförd respektive återförd till beskattning. Enligt uttalande i förarbetena ligger det närmast till hands att göra en proportionering om det inte kan utredas hur det förhåller sig, prop. 1997/98:157 s. 16.

Tillskott som lämnats vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfond räknas inte med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Har överföring av periodiseringsfonder skett genom apportemission senast den 29 januari 2004 minskas dock anskaffningsutgiften för aktierna med överförd periodiseringsfond minus den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden, 48 kap. 12 § IL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2004 (se även 2007 års upplaga av SKV 302, avsnitt 18).

65.5.2 Från handelsbolag till aktiebolag

Vid överföring av näringsverksamhet i ett svenskt handelsbolag till aktiebolag får periodiseringsfond hos delägarna som avser handelsbolaget helt eller delvis övertas av aktiebolaget. För ett sådant övertagande gäller enlig 30 kap. 12 § IL vissa

förutsättningar. Av bestämmelsen framgår att förutsättningarna motsvarar vad som gäller vid överföring av fond från enskild näringsverksamhet till aktiebolag (se avsnittet 65.5.1 ovan). Överföringen av verksamheten får inte föranleda uttagsbeskattning. Handelsbolaget ska göra ett tillskott som motsvarar överförd periodiseringsfond och aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna. Vid apportemission gäller motsvarande regler som redovisats i avsnitt 65.5.1 om överföringen skett senast den 29 januari 2004.

Har delägaren flera periodiseringsfonder och täcker inte tillskottet eller avsättningen i räkenskaperna samtliga fonder gäller samma turordningsregler som vid överföring från enskild näringsverksamhet, se avsnitt 65.5.1 ovan.

För beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna gäller motsvarande som vid överföring från enskild näringsverksamhet, se avsnitt 65.5.1 ovan.

Skatteverket har i skrivelse 2004-09-29, dnr 131 575103-04/111, angående ombildning av en verksamhet från handelsbolag till aktiebolag angett bl.a. hur överföringar av periodiseringsfond och expansionsfond ska behandlas.

Hur påverkas JAU?

Huruvida den justerade anskaffningsutgiften påverkas eller inte av överföringen är beroende av hur överföringen gått till.

Om handelsbolagets inkråm och delägarens periodiseringsfond förs över direkt till aktiebolaget, ska delägarens justerade anskaffningsutgift inte ökas med den överförda fondens belopp. Handelsbolaget får i detta fall en fordran på aktiebolaget som motsvarar värdet av inkråmet minus överförd periodiseringsfond genom att periodiseringsfonden anses utgöra en skuld i överlåtelsebalansräkningen. När delägaren i ett senare skede tar ut fordran ur handelsbolaget påverkas den justerade anskaffningsutgiften enbart med detta belopp.

Om däremot överföringen måste gå via en enskild firma, d.v.s. med stöd av 30 kap. 13 § IL, vilket kan bli aktuellt om det exempelvis utöver periodiseringsfond även finns expansionsfond hos andelsägaren, blir scenariot ett annat. Vid avsättningen till periodiseringsfond minskades den justerade anskaffningsutgiften. När delägaren tar ut inkråmet betraktas periodiseringsfonden inte som skuld, vilket innebär att tillgångar motsvarande periodiseringsfonden ingår i uttaget och minskar den justerade anskaffningsutgiften. För att eliminera den förstnämnda reduceringen av den justerade anskaffningsutgiften

bör denna ökas med den överförda periodiseringsfondens belopp. I annat fall kommer en motsvarande kapitalvinst att uppkomma när handelsbolaget säljs eller avvecklas, d.v.s. ett belopp motsvarande periodiseringsfonden blir trippelbeskattat. Den justerade anskaffningsutgiften bör endast minskas i det fall det kan bli tal om en sådan trippelbeskattning.

65.5.3 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

Om realtillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över en periodiseringsfond, om

- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden eller delen av fonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Dessutom krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, uppgår till ett belopp som motsvarar minst den övertagna periodiseringsfonden eller delar av fonden, och
2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar i näringsverksamheten.

Om det finns flera fonder i näringsverksamheten och ovanstående villkor inte är uppfyllda för samtliga fonder, ska en senare gjord fondavsättning anses övertagen före en tidigare gjord avsättning (30 kap. 12 a § IL).

Exempel

Överlåtarens tillgångar är värda 500, varav 90 är hänförligt till realtillgångarna. Skulderna uppgår till 200. Periodiseringsfonden uppgår till 420. Mottagaren övertar realtillgångar värda 30, vilket motsvarar en tredjedel av värdet på överlåtarens samtliga realtillgångar. Därmed kan högst en tredjedel av periodiseringsfonden tas över, d.v.s. 140. Utöver de övertagna realtillgångarna måste mottagaren, under förutsättning att inte några

skulder övertas, överta ytterligare tillgångar värda 110. Även andra tillgångar än realtillgångar får då medräknas.

Beträffande kravet att nettotillgångarna ska motsvara den övertagna fonden kan tilläggas att tillgångar som har överförts för att tillgodose andra kapitalkrav, t.ex. de som ställs vid övertagande av expansionsfond, självfallet inte också får räknas med bland de tillgångar som krävs för att en periodiseringsfond dessutom ska kunna övertas. Någon turordningsregel finns inte för det fall tillgångarna inte räcker till för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfond. De skattskyldiga får i sådana fall 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.

65.5.4 Från handelsbolag till enskild firma

Har en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tillskiftats realtillgångar vid upplösning av bolaget och föranleder inte skiftet uttagsbeskattning får avsättningarna till periodiseringsfonder och motsvarande avdrag som delägaren gjort för andelen anses hänförlig till enskild näringsverksamhet, 30 kap. 13 § IL. Avsättningarna och avdragen anses ha gjorts i den enskilda näringsverksamheten vid de taxeringar som avdragen hänför sig till.

Justerad anskaffningsutgift

Vad som ovan i avsnitt 65.5.2 sagts om att öka den justerade anskaffningsutgiften vid ombildning från handelsbolag till aktiebolag via enskild näringsverksamhet gäller också när man endast ombildar från handelsbolag till enskild näringsverksamhet. Även i sådant fall bör den justerade anskaffningsutgiften öka med överförd periodiseringsfond för att undvika trippelbeskattning.

65.5.5 Från juridisk person till annan juridisk person

Periodiseringsfond överförs utan beskattningskonsekvenser även i följande situationer

– vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags hela försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag som bildats för ändamålet och

– vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL, får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens periodiseringsfonder.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § IL, för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § IL och för partiella fissioner i 38 a kap. 15 § IL.

Partiella fissioner och verksamhetsavyttringar

Vid en partiell fission eller en verksamhetsavyttring ska periodiseringsfonder hos det överlåtande företaget tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det är således frivilligt huruvida man vill föra över periodiseringsfonder i dessa fall. Det övertagande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar som avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av periodiseringsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen eller verksamhetsavyttringen.

När det gäller partiella fissioner tillämpas reglerna på ombildningar som skett efter ikraftträdandet den 1 januari 2007.

65.6 Effekter hos den som tar över fonderna

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till, 30 kap. 15 § IL. Detta gäller generellt för samtliga fall där periodiseringsfonder får tas över.

65.7 Räntebeläggning av periodiseringsfonderna

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 % av statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Avdrag för en andel i ett handelsbolag som enligt 30 kap. 3 § andra stycket IL dragits av vid

beskattningen, ska i detta sammanhang anses ha gjorts av den juridiska personen vid beskattningsårets utgång (30 kap. 6 a § IL).

Schablonintäkt övertagandeåret?

Schablonintäkt på övertagen periodiseringsfond ska inte beräknas för övertagandeåret när t.ex. ett aktiebolag tar över en enskild näringsverksamhet, se Skatteverkets skrivelse 2008-10-01, dnr 131 582119-08/111.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån. Någon justering ska inte ske om en periodiseringsfond helt eller delvis förs över till någon annan under beskattningsåret t.ex. genom en verksamhetsöverlåtelse. I sådant fall ska schablonintäkten för hela beskattningsåret tas upp av den som har fonden vid ingången av beskattningsåret.

Schablonintäkten behandlas på samma sätt som andra intäkter i ett företag. Den kan således t.ex. ingå i underlaget för avsättning till en ny periodiseringsfond. Schablonintäkten bokförs inte i räkenskaperna utan ska läggas till som en tillkommande skattemässig justering i inkomstdeklarationen.

66 Ersättningsfonder

66.1 Inledning

Om en näringsidkare får en ersättning för tillgångar som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, är ersättningen normalt skattepliktig. Skatteplikten kan försvåra för näringsidkaren att anskaffa tillgångar som ersätter de skadade tillgångarna. Därför har det ansetts föreligga ett behov av att i vissa lägen få göra avdrag för fondavsättningar.

Vid 1990 års skattereform slopades de då befintliga möjligheterna att skjuta upp beskattningen i sådana situationer och i stället antogs en ny lag (1990:663) om ersättningsfonder. Den lagen ersatte då dels lagen om eldsvådefonder, dels lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst. En stor del av bestämmelserna om ersättningsfonder motsvarar de regler som fanns i lagen om eldsvådefonder, vilket innebär att om man söker efter förarbeten så får man leta i förarbetena till lagen om eldsvådefonder, exempelvis prop. 1980/81:68. Bestämmelserna om ersättningsfonder finns i 31 kap. IL (prop. 1999/2000:2).

Det typiska för reglerna om eldsvådefonderna var att avsättningen skedde i en force majeure-situation. Tidigare möjligheter till uppskov med beskattning av reavinster användes bl.a. vid tvångsmässig avyttring av fastighet, t.ex. expropriation.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras av den som har inkomst av näringsverksamhet och som erhållit ersättning för t.ex. inventarier eller byggnader med anledning av brand eller annan olyckshändelse. Även vid expropriation eller liknande kan avsättning till ersättningsfond göras.

Har inte ersättningsfond tagits i anspråk inom en treårsperiod återförs den till beskattning, såvida inte förlängd tidsfrist medgetts. I vissa fall ska avdraget för avsättning till fond återföras till beskattning innan treårsfristen löpt ut. Sådan förtida återföring ska göras t.ex. om näringsverksamheten upphört eller överlåtits. En ersättningsfond kan dock i vissa fall överlåtas.

66.2 Avdrag för avsättningar

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet kan medges avdrag för belopp som sätts av till ersättningsfond.

De olika ersättningsfonder som finns är fond för

- inventarier,
- byggnader och markanläggningar,
- mark och
- djurlager i jordbruk och renskötsel.

Med inventarier avses inte i detta sammanhang sådana tillgångar som nämns i 18 kap. 1 § andra stycket IL, t.ex. patent, licenser, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, 31 kap. 1 § IL.

När det gäller svenska handelsbolag ska avdraget beräknas för bolaget.

Den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag under förutsättning att motsvarande avsättning görs i räkenskaperna, 31 kap. 3 § IL. Detta gäller dock inte för en ersättningsfond för mark.

66.3 Ersättningar som ger rätt till avdrag

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning har erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager (jordbruk eller renskötsel) som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, 31 kap. 4 § IL.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan del av en försäkringsersättning för skog som avsätts till ersättningsfond inte samtidigt anses utgöra någon intäkt som grundar rätt till skogsavdrag eller insättning på skogskonto/skogsskadekonto. Vidare kan ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt eller för avyttring av skogsprodukter inte sättas av till ersättningsfond även om avyttringen skett på grund av storm eller liknande. Detta framgår av Skatteverket 2006-02-03, dnr 131 21369-06/111.

Avdrag kan också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med att

1. en fastighet tas i anspråk på grund av tvång, t.ex. expropriation eller liknande förfarande,
2. en fastighet avyttras under sådana förhållanden att det måste anses som en tvångsavyttring och det inte skäligen kan antas att den skulle ha avyttrats även om det inte hade funnits något tvång,
3. en fastighet avyttras som ett led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering,
4. en fastighet avyttras till staten på grund av flygbuller eller
5. förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar, under förutsättning att ersättningen är en engångsersättning.

Tvångsliknande situation

Med att en fastighet avyttras i en sådan tvångsliknande situation som nämns under p.2 avses bl. a. fall där ett hot om expropriation föreligger. Det ska således krävas att det finns ett laga stöd för att aktualisera expropriation om frivillig uppgörelse inte kommer till stånd. Tvånget att sälja ska vara av rättslig art. Även en avyttring av en fastighet på offentlig auktion enligt reglerna om samäganderätt kan ses som en tvångsliknande situation. Förutsättningen är dock att det är en annan delägare än den skattskyldige som ansökt om försäljningen. Det kan inte anses som en tvångssituation om ansökan av försäljningen gjorts av den skattskyldige. En utförlig genomgång av praxis finns i SOU 1985:39.

Ersättning för frivillig allframtidsupplåtelse omfattas inte av bestämmelserna.

Avdrag får enbart göras för byggnader, markanläggningar och mark om tillgångarna är kapitaltillgångar, 31 kap. 6 § IL. De enda slag av omsättningstillgångar som således ger rätt till avsättning till ersättningsfond är djurlager.

66.4 Avdragets storlek

Det högsta belopp som kan sättas av till ersättningsfond i ett försäkringsfall är den skattepliktiga försäkringsersättning som erhållits. Avser avdraget i stället ersättning för avyttrad fastighet får avdraget inte överstiga summan av kapitalvinsten

och återförda värdeminskningsavdrag som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet på grund av avyttringen, 31 kap. 7 § IL. Observera att det är hela kapitalvinsten utan reducering till 90 % som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den skattskyldige måste inte sätta av hela kapitalvinsten till ersättningsfond utan kan välja ett lägre belopp. Avdraget för avsättning till ersättningsfond minskas med förhöjt värdeminskningsavdrag för inventarier, byggnader eller markanläggningar vilket erhållits med anledning av skadan eller avyttringen, 31 kap. 8 § IL.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret, 31 kap. 9 § IL.

Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

66.5 Ianspråktagande av fonderna

Ersättningsfond för inventarier

Ersättningsfond för inventarier får tas i anspråk för

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier, och
- nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel, med de begränsningar som gäller för fond för djurlager, se nedan.

Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar

Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av byggnader och markanläggningar som är kapitaltillgångar,
- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier, och
- nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel med de begränsningar som gäller för fond för djurlager, se nedan.

Ersättningsfond för mark

Ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång. Med mark avses inte bara ”råmark” utan också växande skog, täkter och annat som omfattas av reglerna om beskattning av fastighetsvinst och som inte avser byggnader och markanläggningar.

Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel

Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får tas i anspråk för nedskrivning av ett sådant djurlager. Fonden får tas i anspråk med högst ett belopp som motsvarar utgifterna under beskattningsåret för att anskaffa djur till ett sådant lager. Nedskrivningen får inte leda till ett lägre värde på lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som annars skulle ha godtagits.

Tidpunkt

Enligt 31 kap. 14 § IL får ersättningsfond tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter utgången av det beskattningsår då avsättning skett.

Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som har anskaffats under samma beskattningsår som ersättningen tas upp till beskattning. I sådana fall anses det som om avsättning till ersättningsfond har gjorts och fonden omedelbart därefter tagits i anspråk.

Sträcker sig arbete på byggnader eller markanläggningar över flera beskattningsår, får fonden tas i anspråk under det sista beskattningsåret för avskrivning av tillgångarna eller för utgifter för underhåll och reparationer av dem under de aktuella åren, om avdrag för utgifterna inte redan har gjorts de tidigare åren (31 kap. 15 § IL). Detta gäller även i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg och luftfartyg och i fråga om byggnadsinventarier och markinventarier.

Turordning

En tidigare avsättning anses ha tagits i anspråk före en senare avsättning till samma slags ersättningsfond (31 kap. 16 § IL).

Beskattningskonsekvenser

När ersättningsfond tas i anspråk enligt bestämmelserna i 31 kap. IL utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt.

Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden används, inte dras av om utgiften annars skulle ha dragits av omedelbart, 31 kap. 18 § IL. Tas en fond i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar räknas enbart den del av utgifterna som inte täcks av det ianspråktagna beloppet som anskaffningsvärde. Ianspråktagandet av en ersättningsfond för mark sker genom själva anskaffningen och inte genom en avskrivningsåtgärd. Anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten reduceras med det ianspråktagna beloppet. Först vid en framtida avyttring av fastigheten uppkommer normalt den skattemässiga effekten av ianspråktagandet. Se även exempel i avsnitt 60.6. Har fonden använts

till lageranskaffning, ska lagret anses nedskrivet med det utnyttjade beloppet.

Även del av fond kan tas i anspråk.

66.6 Återföring av avdragen

Har en ersättningsfond inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under det tredje taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till, ska avdraget återföras det tredje taxeringsåret, 31 kap. 19 § IL. I fall där ingen taxering sker det tredje taxeringsåret, på grund av förlängning av räkenskapsår, ska avdraget återföras senast det fjärde taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till.

Dispens

Skatteverket kan, om det finns särskilda skäl, medge att fonden får behållas en viss tid utöver det år då fonden egentligen skulle återföras. Den får dock som längst behållas till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Vad som avses med ”särskilda skäl” framgår inte. När en motsvarande dispensregel infördes i lagen om eldsvådefonder uttalade departementschefen följande. För dispens bör krävas att den skattskyldige har svårigheter att ta fonden i anspråk inom föreskriven tid. Detta kan bero på yttre förhållanden, t.ex. konjunkturläget, eller på den skattskyldiges personliga förhållanden. t.ex. sjukdom. Dispens bör medges endast om den skattskyldige har konkreta planer på att ta fonden i anspråk inom den förlängda tiden (prop. 1980/81:68 s. 229).

Enligt 31 kap. 20 § IL ska ersättningsfond återföras till beskattning även om tiden enligt föregående inte löpt ut om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med bestämmelserna,
2. hela eller den huvudsakliga delen av näringsverksamheten har överlåtits och fonden inte övertagits,
3. hela eller den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldighet för näringsverksamheten upphör,

6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES,
7. den som innehar fonden har upplösts genom fusion eller fission och fonden inte övertagits,
8. beslut har fattats om att den som innehar fonden ska träda i likvidation,
9. beslut har fattats om att den som innehar fonden ska försättas i konkurs.

Om endast vissa inkomster undantas från beskattning på grund av skatteavtal ska återföring inte ske (prop. 1994/95:91 s. 51).

Ersättningsfond behöver inte återföras på grund av vad som sägs i punkterna 2–4 ovan om avsättningen grundas på en tvångsförsäljning (expropriation m.m.), yttre rationalisering eller flygbuller.

Har en enskild näringsidkare fått avdrag för avsättning vid tvångsmässig försäljning eller för ersättning på grund av inskränkning i förfoganderätten ska återföring göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet vid återföring av värdeminskningsavdrag m.m. (enligt 26 kap. IL), 31 kap. 21 § IL. I övrigt återförs fonden i inkomstslaget kapital. Detta gäller ersättningsfond för byggnader och markanläggningar. Vad avser fond för mark så återförs denna till beskattning i inkomstslaget kapital.

Av punkten 3 ovan framgår att ersättningsfond ska återföras vid överlåtelse genom bodelning, arv eller genom förordnande i testamente. Avlider fondinnehavare återförs ersättningsfond således först vid bodelningen eller arvskiftet såvida inte förvärvskällan dessförinnan upphört. Se dock nedan under avsnitt 66.7.

Återföring när skattskyldighet för näringsverksamhet upphör

Återföring enligt punkterna 5 och 6 ska ske när skattskyldighet för en näringsverksamhet upphör enligt bestämmelserna i IL eller när inkomst av näringsverksamhet undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES. Att återföring ska ske när näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES är en anpassning till EU-rätten. Att lagrummet ändrades till att bara avse skatteavtal utanför EES föranleddes av att Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den tidigare lydelsen stred mot etableringsfriheten i EUF-fördraget (RÅ 2008 ref. 30).

Återföring när verksamhet vid fast driftställe upphör

Skatteverkets uppfattning är att om verksamheten vid ett fast driftställe som begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person har i Sverige upphör, eller det moment som konstituerar ett fast driftställe försvinner på annan grund än ett skatteavtal med en stat inom EES ska avdrag för avsättningar till ersättningsfonder återföras till beskattning omedelbart. Likaså anser Skatteverket att avsättningar till ersättningsfonder som en obegränsat skattskyldig fysisk person har gjort i en näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe utomlands ska återföras omedelbart om personen övergår till att vara begränsat skattskyldig (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 228506-11/111).

Särskilt tillägg

Om en ersättningsfond återförs, ska ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt. Detta gäller även del av sådan fond. Om det finns synnerliga skäl ska tillägg inte påföras. Av kravet på synnerliga skäl följer att dispensprövningen bör vara restriktiv. Ett fall då dispens bör medges är om skattskyldig på grund av sjukdom eller annan oförutsedd händelse blir tvungen att överlåta eller lägga ned sin verksamhet (prop. 1980/81:68 s. 230).

66.7 I vilka fall fonderna får tas över

Ersättningsfond får tas över vid sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § IL, för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § IL och för partiella fissioner i 38 a kap. 15 § IL.

Partiella fissioner och verksamhetsavyttringar

Vid en partiell fission eller en verksamhetsavyttring ska ersättningsfonder hos det överlåtande företaget tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det är således frivilligt huruvida man vill föra över ersättningsfonder i dessa fall. Det övertagande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar då avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av ersättningsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen eller verksamhetsavyttringen.

När det gäller partiella fissioner tillämpas reglerna på ombildningar som skett efter ikraftträdandet den 1 januari 2007.

Om särskilda skäl finns

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket medge att ersättningsfond, i stället för att återföras, 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). Anledningen är att det kan framstå som stötande att en bodelning eller ett arvskifte klipper av möjligheten att utnyttja fonder för avsett ändamål om den som har gjort avsättningen 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).

Vid vissa koncernförhållanden kan Skatteverket, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfonder helt eller delvis tas över av ett annat företag, 31 kap. 25 och 25 a §§ IL.

66.8 Effekter hos den som tar över fonderna

Har en ersättningsfond övertagits anses den som tar över fonden ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

66.9 Överklagande

Skatteverkets beslut avseende övertagande av fond samt förlängd tidsfrist för ianspråktagande får överklagas hos förvaltningsrätten. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

67 Räntefördelning

67.1 Inledning

Bestämmelserna om räntefördelning finns i 33 kap. IL. Tidigare fanns bestämmelserna i lagen (1993:1536) om räntefördelning.

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet får göra positiv räntefördelning när kapitalunderlaget i verksamheten vid årets ingång överstiger 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt beräknad avkastning på kapitalunderlaget flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

På motsvarande sätt ska negativ räntefördelning ske då kapitalunderlaget i verksamheten är negativt med mer än 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt bestämd utgiftsränta på det negativa kapitalunderlaget, d.v.s. ett avdrag, flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Avdrag medges i inkomstslaget kapital samtidigt som ett motsvarande belopp tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Negativ räntefördelning är obligatoriskt och görs oavsett om det föreligger överskott eller underskott i verksamheten.

För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag finns motsvarande regler. Man räknar då ränta på den justerade anskaffningsutgiften på andelen i stället för på kapitalet i handelsbolaget.

Bakgrund

Vid 1990 års skattereform infördes bestämmelser om negativ räntefördelning. Dessa trädde emellertid aldrig i kraft och är numera borttagna. Reglerna var i många stycken annorlunda konstruerade än de nuvarande, men i vissa specialfall kan ledning för rättstillämpningen finnas i de äldre förarbetena. Efter utredning infördes i stället lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Bestämmelserna om räntefördelning finns numera i 33 kap. IL.

Syftet

Genom 1990 års skattereform uppkom en skillnad i skattebelastningen mellan inkomstslaget kapital, där skattesatsen är 30 %, och inkomstslaget näringsverksamhet där skatten är progressiv och kan vara väsentligt högre. Dessutom utgår egenavgifter eller särskild löneskatt på resultatet av näringsverksamheten. För enskilda näringsidkare beskattas avkastningen på i näringsverksamheten satsat kapital som arbetsinkomst.

= enmansaktiebolag

För att i någon mån jämställa enskilda näringsidkare med ägare till enmansaktiebolag finns regler om positiv räntefördelning. En ägare till ett enmansaktiebolag kan låna ut pengar till bolaget och erhålla ränta som enkelbeskattas till 30 %.

Avkastningen på eget kapital – 30 % i skatt

Positiv räntefördelning ger näringsidkaren en möjlighet att få en del av resultatet av näringsverksamhet motsvarande avkastning på i näringsverksamheten satsat kapital beskattad i inkomstslaget kapital. Detta sker genom att en beräknad inkomsträntа flyttas från näringsverksamhet (minskning) till kapital (ökning).

Positiv räntefördelning är frivillig.

Privata utgiftsräntor i kapital

Negativ räntefördelning är avsedd att förhindra att näringsidkaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten och på så sätt får en större skatteeffekt av dem. I detta fall flyttas ett ränteavdrag från näringsverksamhet (ökning) till kapital (minskning).

Negativ räntefördelning är obligatorisk.

Resultatet av enskild näringsverksamhet beskattas således i princip som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det faktiska kapital som redovisas. Mindre belopp räntefördelas dock inte.

67.2 Tillämpningsområde

Vem gör räntefördelning?

Reglerna om räntefördelning är enligt 33 kap. 1 § IL tillämpliga på enskilda näringsidkare och på svenska dödsbon som driver näringsverksamhet.

Reglerna tillämpas även på fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag och av det skälet redovisar resultat av näringsverksamhet. Räntefördelningen görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet.

Räntefördelning ska däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar – EEIG (33 kap. 1 § andra stycket IL).

Andelsägare i utländsk delägarbeskattad juridisk person

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, kan få tillämpa reglerna om räntefördelning. Skatteverket anser att kapitalunderlaget för räntefördelning ska beräknas som för delägare i svenska handelsbolag (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Förutsätter att näringsverksamhet redovisas i Sverige

En förutsättning för räntefördelning är att resultatet av näringsverksamheten redovisas i Sverige. Det innebär att begränsat skattskyldiga fysiska personer kan göra räntefördelning om de har ett fast driftställe, en näringsfastighet eller artistisk eller idrottslig verksamhet här i Sverige. Däremot blir inte reglerna om räntefördelning aktuella för verksamhet som en obegränsat skattskyldig fysisk person bedriver genom ett fast driftställe i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal där exemptmetoden används för att undvika dubbelbeskattning.

Aktiv och passiv näringsverksamhet

Reglerna om räntefördelning är tillämpliga i både aktiv och passiv näringsverksamhet.

67.3 Hur räntefördelning görs

67.3.1 Positiv räntefördelning

Kapitalunderlag på mer än 50 000 kr

Positiv räntefördelning får göras om det vid utgången av föregående beskattningsår finns ett positivt kapitalunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, på mer än 50 000 kr (33 kap. 2 och 4 §§ IL, om flera näringsverksamheter, se avsnitt 67.7).

Med kapitalunderlag avses för enskild näringsidkare eget kapital, d.v.s. tillgångar minus skulder, efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 67.4, och för delägare i handelsbolag den justerade anskaffningsutgiften på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 67.5.

Gånger SLR + 5,5 %

Detta kapital multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem och en halv procentenheter (33 kap. 3 § första stycket IL). Taxeringsåret 2012 höjdes statslåneräntan i stället med fem procentenheter.

Räntesatsen är 7,15 % vid 2013 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som finns för flyttning från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

Långa och korta räkenskapsår

Vid räkenskapsår som är längre eller kortare än tolv månader ska fördelningsbeloppet justeras, se avsnitt 67.6.

Högst resultatet

Man får emellertid enligt 33 kap. 5 § IL i normalfallet flytta högst ett belopp motsvarande det justerade resultatet i näringsverksamheten. Om vad som menas med resultat, se nedan under avsnitt 67.3.3.

Frivilligt

Positiv räntefördelning behöver inte göras. Om den skattskyldige så önskar kan han välja att låta bli.

Sparat fördelningsbelopp

Fördelningsbelopp som inte utnyttjats kan i stället sparas till ett senare år (33 kap. 7 § IL). Om sparat fördelningsbelopp, se nedan under avsnitt 67.3.4.

67.3.2 Negativ räntefördelning

Kapitalunderlag negativt med mer än 50 000 kr

Negativ räntefördelning ska göras om det vid utgången av föregående beskattningsår finns ett negativt kapitalunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, som beloppsmässigt överstiger -50 000 kr (33 kap. 2 och 4 §§ IL, om flera näringsverksamheter, se avsnitt 67.7). Om så är fallet ska negativ räntefördelning ske för hela beloppet.

Med kapitalunderlag avses även här för enskilda näringsidkare det egna kapitalet, d.v.s. tillgångar minus skulder efter vissa justeringar, och för delägare i handelsbolag den justerade anskaffningsutgiften på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 67.4 och 67.5.

SLR + 1 %

Detta negativa kapitalunderlag multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med en procentenhet (33 kap. 3 § andra stycket IL).

Räntesatsen är 2,65 % vid 2013 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som ska öka resultatet av näringsverksamhet och minska resultatet av kapital.

Långa och korta räkenskapsår

Vid räkenskapsår som är längre eller kortare än tolv månader ska fördelningsbeloppet justeras, se avsnitt 67.6.

Obligatoriskt

Negativ räntefördelning är obligatorisk. Den ska också göras oavsett om verksamheten gått med överskott eller underskott.

67.3.3 Särskilt om positiv räntefördelning

Det justerade resultatet

I 33 kap. 5 § IL anges det resultat av näringsverksamhet, det justerade resultatet, som är aktuellt vid räntefördelning. Det rör sig om resultatet före

- sjukpenning,
- kostnad för pensionssparande,
- egenavgifter,
- avsättning till/återföring av periodiseringsfond och
- avsättning till/återföring av expansionsfond.

Med kostnad för pensionssparande avses pensionsförsäkringspremie, inbetalning avseende individuellt pensionssparande till den del detta är avdragsgillt enligt bestämmelserna i 59 kap. IL, samt särskild löneskatt på beloppen.

Om näringsverksamheten upphör

Om näringsverksamheten upphör ska resultatet dock inte ökas med avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond och inte heller minskas med återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond. Detta ökar utrymmet för att reglerna om positivt räntefördelningsbelopp och därmed även möjligheten att utnyttja sparat fördelningsbelopp i samband med att näringsverksamheten upphör. I denna situation kommer således positiv räntefördelning att kunna ske med högre belopp än när näringsverksamheten bedrivs. Anledningen till detta är att man inte ska behöva betala högre progressiv skatt när man tvingas återföra exempelvis en periodiseringsfond i samband med att verksamheten upphör samtidigt som man har sparat fördelningsbelopp som bara ska beskattas med 30 % i inkomstslaget kapital. Observera dock att för att kunna göra denna räntefördelning får man inte ha ett kapitalunderlag i intervallet +50 000 kr − -50 000 kr det år verksamheten upphör, vilket framgår av 33 kap. 4 § IL. Se även HFD 2011 ref. 42.

Handelsbolag

Det justerade resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår från det skattepliktiga resultatet i näringsverksamheten före sjukpenning etc., jfr ovan för enskilda näringsidkare. Resultatet inkluderar således både sådana poster som kommer från bolaget och sådana poster som är delägarens men ändå ska

räknas in i resultatet i näringsverksamheten. Den särskilda justeringen när näringsverksamheten upphör gäller även för delägare i handelsbolag.

67.3.4 Sparat fördelningsbelopp

Sparande

Den som inte kan utnyttja den positiva räntefördelningen därför att resultatet av näringsverksamheten inte räcker till eller som av någon anledning inte vill utnyttja räntefördelningen, kan spara hela eller delar av det till ett senare år. Detta kallas sparat fördelningsbelopp (33 kap. 7 § IL).

Avsikten med ett frivilligt sparande kan vara att exempelvis höja den sjukpennings- och pensionsgrundande inkomsten eller att kunna utnyttja ett grundavdrag.

Utnyttja

Den skattskyldige bestämmer normalt själv när han ska utnyttja det sparade fördelningsbeloppet. Det kan användas på en gång eller delas upp på flera år. Det kan också sparas under ett obegränsat antal år.

Kvittas mot negativt fördelningsbelopp

Om fördelningsbelopp sparats och det ett senare år uppkommer ett negativt fördelningsbelopp ska emellertid det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta. (Observera dock att det sparade fördelningsbeloppet först läggs till kapitalunderlaget innan fördelningsbeloppet räknas ut och kvittning sker, se nedan under avsnitt 67.4.9 och 67.5.4.)

Kapitalunderlaget 50 000 kr eller mindre

År då ingen räntefördelning görs på grund av att det positiva eller negativa kapitalunderlaget i verksamheten är högst 50 000 kr kan inget fördelningsbelopp sparas. Det görs då inte heller någon kvittning av tidigare sparat fördelningsbelopp mot negativa fördelningsbelopp. Något fördelningsbelopp ska ju sådana år över huvud taget inte beräknas. Man kan således inte utnyttja ett sparat fördelningsbelopp ett år då räntefördelning inte ska göras. I stället kommer det sparade fördelningsbeloppet att rullas vidare till nästa år. Detta framgår också av HFD 2011 ref. 42.

Flera näringsverksamheter

Eftersom räntefördelning ska ske för varje näringsverksamhet för sig kan ett sparat fördelningsbelopp i en näringsverksamhet inte utnyttjas i en annan, se nedan avsnitt 67.7.

Sparat fördelningsbelopp kan överlåtas vid benefikt fång

Sparat fördelningsbelopp kan inte överlåtas till någon annan vid onerösa fång. Detta gäller även då hela näringsverksamheten överlåts.

Däremot får förvärvaren helt eller delvis ta över sparat fördelningsbelopp om en enskild näringsverksamhet, en verksam-

hetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Om inte samtliga realtillgångar i näringsverksamheten övergår, får sparat fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar i näringsverksamheten. Med realtillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet eller liknande tillgångar.

67.4 Kapitalunderlaget – Enskilda näringsidkare

Utgången av föregående år

Kapitalunderlaget utgörs för enskilda näringsidkare och dödsbon som driver näringsverksamhet av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av föregående beskattningsår med vissa ytterligare justeringar

1. Underskott av verksamheten från föregående år, som inte dragits av, läggs till.
2. 73,7 % av vid utgången av föregående år avsatta expansionsfonder dras ifrån.
3. Tillskott föregående år som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
4. Sparat fördelningsbelopp läggs till.
5. En övergångspost = negativt kapitalunderlag första året (vanligen 1995 års taxering), läggs till, se avsnitt 67.4.10.
6. En särskild post läggs i vissa fall till. Se avsnitt 67.4.3.

Nystartad verksamhet

En nystartad verksamhet har inget föregående beskattningsår. Därför har man, enligt Skatteverkets uppfattning, inte rätt att göra räntefördelning startåret, vilket framgår av Skatteverkets skrivelse 2006-05-19, dnr 131 315797-06/111.

Sista året

Det år en näringsverksamhet läggs ner eller överlåts kan emellertid räntefördelning komma i fråga. När räkenskapsåret är förkortat ska justering av fördelningsbeloppet ske, se avsnitt 67.6.

Baserar sig på survlagen

Förebilden för kapitalunderlaget för räntefördelning utgörs av kapitalunderlaget enligt den numera upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Denna lag och förarbetena till den kan därför ge ledning i vissa frågor.

67.4.1 Tillgångar

Ingå i näringsverksamheten

Kapitalunderlaget utgörs av skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

God redovisningssed

Bedömningen av vad som utgör tillgång i verksamheten görs bl.a. med ledning av god redovisningssed. I 13 kap. 1 och 7 §§ IL regleras vilka slags tillgångar som ingår i näringsverksamheten.

Förenklat årsbokslut

Som tidigare påtalats är det god redovisningssed som avgör huruvida en post ska beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. För enskilda näringsidkare som tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut innebär det att det är de tillgångar och skulder som redovisats i bokslutet i enlighet med god redovisningssed (BFNAR 2006:1) som ska beaktas när det gäller vad som ska ingå i kapitalunderlaget för räntefördelning respektive expansionsfond. Som exempel på vad Skatteverket anser vara god redovisningssed hänvisas till skrivelsen 2008-03-05, dnr 131 80601-08/111, där det anges att om en tillgång levereras före årets utgång utan att faktura erhållits, ska tillgången beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget utan att ett belopp motsvarande den skuld som är hänförlig till inköpet ska beaktas. Skulden ska beaktas först när fakturan erhållits. I övrigt hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) när det gäller vad som ska tas upp i årsbokslutet.

Näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Dit räknas näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är kapitaltillgångar och används i verksamheten. De får därför ingå i kapitalunderlaget trots att de beskattas i inkomstslaget kapital vid försäljning.

Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). Med privatbostadsföretag avses bl.a. s.k. äkta bostadsrättsföreningar. Däremot ingår inte s.k. oäkta bostadsrättsföreningar. Andel i en oäkta bostadsrättsförening är en andel i en ekonomisk förening. En sådan andel kan inte ingå i kapitalunderlaget eftersom det inte är en tillgång i näringsverksamheten (se även 13 kap. 1 och 7 §§ IL).

Lantbruk

Om det finns en privatbostad på en jordbruksfastighet ska privatbostadsdelen, byggnad och tomt, inte ingå bland tillgångarna.

Likvida medel, inventarier m.m.

Som tillgångar i näringsverksamheten räknas också kontanta medel, banktillgodohavanden och dylikt i svensk och utländsk valuta som används i verksamheten och alla tillgångar som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning såsom inventarier m.m.

Av RÅ 1997 ref. 5 II framgår att specialinlåning till bank jämställs med bankkonto och kan ingå i kapitalunderlaget. Insättning på Riksgäldskonto, realränteobligation, svensk marknadsnoterad fordran i form av kortfristigt papper, som t.ex. certifikat och växlar, eller privatobligation, som t.ex. diskonteringspapper, eller andel i räntefond kan däremot inte räknas in i kapitalunderlaget.

Värdepapper o.d.

Som tillgång räknas inte egendom som aktier, konvertibla skuldebrev och liknande aktieanknutna värdepapper, räntebärande värdepapper, utländsk valuta eller annan lös egendom om avkastning eller försäljning beskattas i kapital. Om försäljning beskattas i näringsverksamhet får däremot egendomen räknas in i underlaget.

Eftersom även näringsbetingade värdepapper kapitalbeskattas ska de undantas och inte ingå i underlaget. Att inte heller exempelvis råvaru- och valutaterminer som en lantbrukare tecknat för att säkra sig mot finansiella risker i näringsverksamheten kan ingå i verksamheten framgår av RÅ 2010 not. 107. Sådana terminer ska hänföras till inkomstslaget kapital fastän de i och för sig har en stark anknytning till den bedrivna verksamheten.

Andel i kooperativ förening

Andel i kooperativ ekonomisk förening som ingår i verksamheten ska dock tas med. Detsamma gäller även för medlems fordran på en sådan förening.

Andel i handelsbolag

Andel i handelsbolag räknas inte som tillgång utan räntefördelning sker separat, se avsnitt 67.5.

Avverkningsrätt till skog

Beträffande fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog som redovisas enligt kontantmetoden i 21 kap. 2 § IL, anser Skatteverket att denna inte ska ingå i kapitalunderlaget. Endast erhållen likvid ska räknas med. Samma ställningstagande har kammarrätten tagit i dom KRNJ 2002-12-04, mål nr 656-2000.

67.4.2 Värderingen

Skattemässiga värden

Tillgångarna bör i princip tas upp till de värden som gäller vid beskattningen (prop. 1993/94:50 s. 231). Denna huvudregel framgår av 33 kap. 12 § IL som föreskriver att en tillgång ska tas upp till det skattemässiga värdet. Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31–33 §§ IL.

Specialbestämmelser finns för vissa slag av egendom.

Värdering av fastigheter behandlas nedan i avsnitt 67.4.3.

Lager och kundfordringar

Lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Att bl.a. kundfordringar, enligt Skatteverkets uppfattning, ska tas upp till värdet inklusive mervärdesskatt framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-10-07, dnr 130 579473-04/111. Detta gäller oavsett om mervärdesskatten redovisas i inkomstdeklaration eller i skattedeklaration.

Inventarier o.d.

Inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt 18 kap. 13–22 §§ IL tas upp till skattemässiga restvärden efter värdeminskningsavdrag t.o.m. föregående års taxering.

Andel i ekonomisk förening

Sådana andelar i ekonomiska föreningar som ska tas med i kapitalunderlaget och som är kapitaltillgångar tas upp till anskaffningsutgiften enligt genomsnittsmetoden. Andra värdepapper kommer inte i fråga eftersom de beskattas i inkomstslaget kapital vid försäljning. Emissionsinsats får inte ingå i kapitalunderlaget eftersom det är fråga om obeskattat kapital i den enskilda näringsverksamheten. Det insatsemitterade beloppet ingår inte i anskaffningsutgiften för andelen, se Skatteverkets skrivelse 2006-10-11, dnr 131 602804-06/111. Om man däremot förvärvat sådan andel genom oneröst fång får ett belopp motsvarande erlagd köpeskilling beaktas.

Utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamheten tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, d.v.s. värdet enligt god redovisningssed. Eventuell kvarstående avsättning till valutakursreserv ska således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Brandförsäkring

För sådan brandförsäkring som tecknats mot engångspremie får de 95 % av premien som inte dragits av ingå i kapitalunderlaget.

Skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto

Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet eftersom de innehåller en latent skatteskuld (33 kap. 12 § andra stycket IL).

Vederlagsreverser

Vederlagsreverser vid förvärv genom arv eller gåva ska inte öka anskaffningsutgiften, i stället övertar mottagaren den förre ägarens skattemässiga anskaffningsutgift (prop. 1989/90:110 s. 585 och RÅ 1996 ref. 48).

67.4.3 Värdering av fastigheter

a. Lagertillgångar

Beträffande sådana fastigheter som är lagertillgångar gäller att de tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna (2 kap. 31 § IL).

Regeln behövs eftersom avdrag för värdeminskning medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

Värdeminskningsavdrag o.d.

Med värdeminskningsavdrag och liknande avdrag avses också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

Med liknande avdrag avses exempelvis skogsavdrag (prop. 1989/90:110 s. 738 beträffande K-surven) och avdrag för substansminskning. Näringsbidrag är däremot enligt Skatteverkets mening inte ”liknande avdrag”, eftersom den del av anskaffningsutgiften som täcks av bidraget inte ska räknas med vid själva värderingen av lagret.

Eftersom den aktuella tidpunkten då värderingen görs är utgången av föregående räkenskapsår, ska man dra av värdeminskningsavdrag och liknande. t.o.m. närmast föregående taxering men inte det aktuella taxeringsårets avdrag.

b. Kapitaltillgångar

Beträffande fastigheter som är kapitaltillgångar finns två regler, en huvudregel i 33 kap. 12 § IL och en alternativregel i 33 kap. 13 § IL.

Huvudregel

Enligt 33 kap. 12 § IL ska en fastighet som är kapitaltillgång tas upp till anskaffningsutgiften för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskningsavdrag och liknande avdrag (jfr 2 kap. 32 § IL).

Värdeminskningsavdrag o.d.

Med värdeminskningsavdrag och liknande avdrag avses detsamma som för lagerfastigheter, se ovan under a).

Arv, gåva o.d.

Om fastigheten erhållits i arv eller gåva övertas den tidigare ägarens avskrivningsunderlag för byggnader. Även beträffande

marken övertas – i analogi med kapitalvinstreglerna – tidigare ägarens anskaffningsutgift, se RÅ 1996 ref. 48.

Vederlagsreverser

Eftersom det är skattemässiga värden som gäller och vederlagsreverser vid benefika förvärv inte räknas med i den skattemässiga anskaffningsutgiften vid kapitalbeskattningen finns ingen möjlighet att ta hänsyn till dem vid värderingen av fastigheten. Däremot kan man i vissa lägen ta hänsyn till vederlagsreverser vid beräkning av särskild post. Se nedan vid kantrubriken ”En särskild post”.

Alternativregel

Enligt 33 kap. 13 § IL får en fastighet som är kapitaltillgång och som förvärvats före den 1 januari 1991 i stället tas upp till ett alternativt värde som utgår från att den förvärvats den 1 januari 1993.

När man räknar ut detta värde utgår man från viss del av taxeringsvärdet 1993

- småhusenheter 54 %
- hyreshusenheter 48 %
- industrienheter 64 %
- lantbruksenheter 39 %.

Beträffande lantbruksenheterna avses bara 39 % av den del av fastigheten som utgör näringsfastighet. Privatbostadsdelen, bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet, får inte räknas med till någon del.

Tomträtt

För bebyggd tomträtt där alternativregeln använts ska man enligt Skatteverkets mening använda taxeringsvärdet även på tomten som underlag.

Värdeminskningsavdrag o.d.

Från denna andel av taxeringsvärdet drar man av värdeminskningsavdrag och liknande avdrag vid 1982–1993 års taxering om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av andelen av taxeringsvärdet. Uttrycket värdeminskningsavdrag och liknande avdrag har samma betydelse som beträffande lagerfastigheterna, se ovan under a).

Uttrycket ”för år räknat” innebär att vid förlängda och förkortade räkenskapsår måste man räkna om beloppsgränsen på 10 % av andelen av taxeringsvärdet i proportion till räkenskapsårets längd.

Uttrycket ”sammanlagt” innebär att när flera olika slag av avdrag gjorts samma år ska de läggas samman innan man jämför med beloppsgränsen.

Man drar också av värdeminskningsavdrag som gjorts för tiden efter stickdagen, 1 januari 1993, d.v.s. normalt fr.o.m. 1994 t.o.m. förra årets taxeringar, oavsett storleken på dessa värdeminskningsavdrag.

Syftet

Skälet till att regeln införts är att man vill ge möjlighet till ett högre underlag vid äldre fastighetsinnehav då anskaffningsutgiften är låg. Ett annat skäl är att ge ett värde även i de fall då det är svårt att fastställa det skattemässiga restvärdet.

Justering

Enligt 33 kap. 13 § tredje stycket IL ska värdet enligt alternativregeln justeras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid föregående beskattningsårs utgång understeg 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskningsavdrag m.m.

Justering kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Ett annat fall är om fastighetens värde minskat på grund av brand eller av andra orsaker.

Jämförelsen ska bara avse de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 1993 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs. Övriga delar av fastigheten berörs inte av justeringen.

Senare ändringar

Detta innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att om man förvärvat en del av fastigheten före 1991 och en annan del senare, kan man använda huvudregeln eller alternativregeln för den första delen och huvudregeln för den andra.

Om en ny byggnad uppförts eller någon annan byggnation utförts 1993 eller senare som innebär att värdeminskningsunderlaget för fastigheten ska ökas, ska denna ökning läggas till det skattemässiga värdet för fastigheten även om alternativregeln använts.

Om en del av fastigheten överlåtits till annan efter 1992 bör man, enligt Skatteverkets uppfattning, på motsvarande sätt sätta ner värdet enligt alternativregeln i proportion till värdet av den del som överlåtits. Om taxeringsvärdet är uppdelat på den del som överlåtits och den del som behållits bör anskaffningsutgiften sättas ner i proportion till detta. När det är fråga om likvärdiga markdelar kan man eventuellt proportionera det

taxerade markvärdet. De ändringar av taxeringsvärdet som blir följden av överlåtelsen kan också ge ledning.

Benefikt förvärv efter 1990

Om fastigheten förvärvats efter 1990 genom ett benefikt förvärv och det närmast föregående onerösa förvärvet var före den 1 januari 1991 kan alternativregeln, enligt Skatteverkets uppfattning, användas. Skälet är att samma behov av en alternativregel föreligger, se ovan vid kantrubriken ”Syftet”. En analog tillämpning av alternativregeln då den nye ägaren övertar den förre ägarens anskaffningsutgift på byggnaderna är därför motiverad. I äldre rätt har en analog tillämpning också gjorts i liknande fall (GRS Skattehandbok, 1985, s. 36:38). Övertagande kan dock inte, enligt Skatteverkets uppfattning, ske om fastigheten varit en lagertillgång för förre ägaren.

En särskild post

Om en fastighet som är kapitaltillgång förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men mot viss betalning, vederlagsrevers, utlösen av andra, övertagande av fastighetslån eller dylikt, ska således inte betalningen utan överlåtarens anskaffningsutgift tas upp som värde på fastigheten. För fastighet förvärvad 1995 eller tidigare gäller detta utan undantag. För fastighet som förvärvats 1996 eller senare gäller i vissa fall andra regler i 33 kap. 15–17 §§ IL.

Reglerna tillämpas endast för dem som förvärvat fastigheten 1996 eller senare. (Se ILP, övergångsbestämmelser till 33 kap. och 34 kap. 54 §.) Reglerna gäller inte vid det årets taxering då fastigheten förvärvats eftersom räntefördelning görs på grundval av kapitalet vid föregående beskattningsårs utgång och fastigheten då inte var någon tillgång i verksamheten.

Reglerna, som är frivilliga, innebär att man inte ska behöva göra sådan negativ räntefördelning som beror på att fastighetsförvärvet i här aktuella fall minskar kapitalunderlaget. Detta inträffar när värdet på fastigheten beräknad enligt reglerna för kapitalunderlag understiger de lån som uppkommit genom förvärvet t.ex. övertagna fastighetslån, lämnad vederlagsrevers eller nya lån som tagits från utomstående för att lösa fastigheten. (Övertagande av expansionsfond räknas inte som vederlag.)

Negativ räntefördelning undviks genom att en särskild post motsvarande den minskning av kapitalunderlaget som beror på fastighetsförvärvet får läggas till kapitalunderlaget. Man får dock inte lägga till ett större belopp än att ett negativt kapitalunderlag i hela näringsverksamheten undviks.

Exempel

En fastighet har taxeringsvärdet 900 000 kr och räntefördelningsvärdet 400 000 kr. Den har förvärvats år 1 genom gåva mot att fastighetslånen på 600 000 kr övertagits.

Vid beräkning av kapitalunderlag ska fastigheten värderas till 400 000 kr och skulderna till 600 000 kr. Man får således ett negativt kapitalunderlag för fastigheten på 200 000 kr vid förvärvstillfället, vilket motsvaras av den särskilda posten.

Vid beräkning av kapitalunderlag för år 2, d.v.s. i deklarationen år 3, finns i näringsverksamheten ett negativt kapitalunderlag på 210 000 kr. Man får då lägga till högst ett belopp motsvarande den särskilda posten på 200 000 kr så att kapitalunderlaget blir -10 000 kr. Därmed undviks negativ räntefördelning eftersom sådan inte görs om kapitalunderlaget inte understiger -50 000 kr.

Om totalt negativt kapitalunderlag i näringsverksamheten ett senare år blir -100 000 kr (på grund av amortering av skulden eller av annat skäl) kan inte hela den särskilda posten läggas till utan högst 100 000 kr. Kapitalunderlaget blir då 0 kr.

Om totalt negativt kapitalunderlag i stället skulle bli -300 000 kr, får man lägga till högst 200 000 kr = den särskilda posten. Negativ räntefördelning ska då göras på ett kapitalunderlag på -100 000 kr.

Den särskilda posten beräknas per förvärvstillfället, se prop. 1996/97:12 s. 30.

När man beräknar den särskilda posten måste man använda det högsta värdet på fastigheten enligt huvudregeln och alternativregeln ovan. Man kan således inte öka den särskilda posten genom att välja en låg värdering av fastigheten första året.

Om expansionsfond övertas tillsammans med fastigheten kommer den särskilda posten att öka med 73,7 % av expansionsfonden. I avsnitt 68.4.3 finns ett exempel på denna situation.

Om kapitalunderlaget i näringsverksamheten ett år inte längre är negativt före tillägget, faller den särskilda posten bort och får inte användas igen. Däremot kan den särskilda posten ändras från ett år till ett annat. Den fastställs vid förvärvs-

tillfället men sen kan den minska ett år för att nästa år höjas till det ursprungliga beloppet igen. Så länge man har ett negativt kapitalunderlag utan beaktande av den särskilda posten kan den skifta mellan 1 kr och det ursprungliga beloppet.

Den särskilda posten får bara läggas till kapitalunderlaget så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om bara en del av fastigheten överlåts sätter man ner den särskilda posten i motsvarande mån.

Är fastigheten och driften av den uppdelade på olika näringsverksamheter och den skattskyldige själv eller närstående till honom tillskjutit kapital till den näringsverksamhet där driften bedrivs ska den särskilda posten minskas i motsvarande mån. För att minska den särskilda posten ska tillskottet ha skett antingen inom två år före förvärvet eller efter förvärvet. Tillskottet ska också ha varit av mer än obetydlig omfattning.

En särskild post får bara beräknas om fastigheten är en kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren (33 kap. 15 § IL). Det innebär att om exempelvis fastigheten varit en lagertillgång i den tidigare ägarens hand får en särskild post inte beräknas.

67.4.4 Skulder

Ingå i näringsverksamheten

Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon utgörs av skillnaden mellan tillgångar och skulder i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

God redovisningssed

Uppdelningen av skulder mellan privatsfären och näringsverksamheten ska i princip göras enligt god redovisningssed (prop. 1993/94:50 s. 229).

När det gäller frågan vad som är god redovisningssed i fall där näringsidkaren tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut, se även avsnitt 67.4.1 vid kantrubriken ”Förenklat årsbokslut”.

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL).

Till näringsverksamheten räknas således leverantörsskulder, lånat kapital som investerats i verksamheten, skulder som övertagits eller lämnats som likvid i samband med förvärvande av verksamheten eller del av den genom köp, arv, gåva eller dylikt.

Det avgörande är vad lånet använts till, inte vad som ligger som säkerhet för det. Om en näringsidkare belånat sin privatbostad och investerat pengarna i sin näringsverksamhet, ska skulden hänföras till näringsverksamheten. Om han däremot belånat sin näringsfastighet för att köpa exempelvis aktier kan skulden inte anses ingå i verksamheten eftersom aktier inte kan vara en tillgång i en enskild näringsverksamhet.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan man inte öka sitt kapitalunderlag genom att ”plocka ut” en skuld ur näringsverksamheten och hävda att man tagit över skulden ”privat”. Om medlen använts i näringsverksamheten ska också skulden enligt god redovisningssed hänföras till näringsverksamheten och inte till privatsfären. Någon fri allokeringsrätt avseende skulder finns inte. För att näringsidkaren ska kunna ta ut en skuld ur näringsverksamheten krävs det antingen att medlen inte längre används i den ifrågavarande näringsverksamheten, d.v.s. en ändrad användning, eller att medlen direkt kan hänföras till en specifik tillgång och att även denna tas ut ur verksamheten. Frågan har prövats av Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 not. 186. Bokföringsnämnden har i yttrande till Högsta Förvaltningsdomstolen anfört bl.a. att nämndens rekommendation BFN R 11, Enskild näringsidkares bokföring, behandlar hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras i enskild näringsverksamhet. Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 men blev inte tillämplig fullt ut förrän året därefter. Fram till och med inkomståret 1999 kan det därför inte sägas vara oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet, även om de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten. För tiden under vilken BFN R 11 ska tillämpas är det däremot inte i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om det kan klarläggas att de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten (näringstillgång). Eftersom målet avsåg taxeringsår 2000 konstaterade Högsta Förvaltningsdomstolen att man hade rätt att underlåta att bokföra den aktuella skulden i räkenskaperna. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en skuld som finns i räkenskaperna fr.o.m. 1 januari 2000 beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om den senare plockas ut ur räkenskaperna. Motsvarande gäller för skulder som uppkommer fr.o.m. 1 januari 2000 om medlen används för att förvärva näringstillgångar. Sådana skulder ska beaktas vid

beräkning av kapitalunderlaget oavsett om de bokförts i näringsverksamheten. Däremot ska en skuld som plockats ut från näringsverksamheten före den 1 januari 2000 inte beaktas så länge den inte ånyo läggs in i räkenskaperna. Detta med hänvisning till vad Bokföringsnämnden yttrat.

Lantbruk

Om en del av ett lantbruk utgör privatbostad ska sådana skulder som hänför sig till privatbostadsdelen inte räknas med. Om fastigheten förvärvats mot övertagande av lån ska således en så stor del av lånen som motsvarar privatbostadsdelen inte dras ifrån kapitalunderlaget. Lån som tagits för att renovera privatbostaden ska inte heller räknas med. Lån med privatbostadsfastigheten som säkerhet men som använts i näringsverksamheten tas däremot med. Jfr avsnitt 61.2.3.4.

Värdepapper o.d.

Lån hänförliga till värdepapper som är tillgångar i näringsverksamheten ska räknas som skulder i verksamheten och ingå i underlaget.

De värdepapper som anses som tillgångar i näringsverksamheten är andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar. Dessutom är fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen, förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten, att anse som tillgångar i näringsverksamheten. Detta framgår av 13 kap. 7 § IL.

Lån hänförliga till övriga värdepapper hör inte till verksamheten enligt 13 kap. 8 § IL.

Enligt god redovisningssed ska privata skulder i övrigt inte heller hänföras till näringsverksamheten.

Skuld-reserveringar

Även vissa skuldreserveringar som man får avdrag för vid inkomsttaxeringen, som t.ex. avdragsgilla pensions- och garantiavsättningar, ska reducera kapitalunderlaget (33 kap. 11 § IL).

Skattemässiga avsättningar

Följande skattemässiga avsättningar räknas också som skulder (33 kap. 8 och 11 §§ IL)

- ersättningsfond,
- periodiseringsfond och
- 73,7 % av expansionsfonder.

Det är avsättningarna vid årets ingång som avses, d.v.s. de avsättningar som återstår efter eventuella avsättningar, återföringar och dylikt föregående år.

67.4.5 Skatter

Preliminär skattedebitering undantas

Skatter som debiteras som preliminär skatt räknas i allmänhet inte som tillgång eller skuld (33 kap. 10 § IL).

Detta innebär att man inte ska ta hänsyn till fordran eller skuld beträffande dessa skatter.

Andra skatter räknas med

För andra skatter och avgifter måste man däremot göra en sådan beräkning vilket också torde vara god redovisningssed. Dit hör mervärdesskatt som inte redovisas i inkomstdeklarationen, för anställda innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för anställda. Sådana inbetalningar som avser förra räkenskapsåret men som inte gjorts innan det gick ut ska således tas upp som skulder. På motsvarande sätt ska exempelvis ännu ej återbetald överskjutande mervärdesskatt avseende tidigare år tas upp som fordran.

67.4.6 Underskott från föregående år

Underskott läggs till

Till kapitalunderlaget i verksamheten lägger man underskott från föregående beskattningsår i den mån det inte har dragits av som allmänt avdrag (nystartad verksamhet och konstnärlig/litterär verksamhet), mot kapitalvinst (fastighet och bostadsrätt) eller som kapitalförlust på andelshus.

Detta underskott kan inkludera inrullat underskott från tidigare år än 1994 då reglerna om räntefördelning började gälla.

67.4.7 Expansionsfond

73,7 % av expansionsfond dras ifrån

Kapitalunderlaget minskas med 73,7 % av avsättningen till expansionsfond vid utgången av föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

Skälet är att kapitalunderlaget ska utgöras av fullbeskattade medel. Avsättning till expansionsfond är endast beskattad med expansionsfondsskatt och ska därför tas bort.

Eftersom skatten på expansionsfonder uppgår till 26,3 % kommer avsättningen till expansionsfonder bara att motsvaras av tillgångar på 73,7 % av avsättningen. Endast denna del ska därför minska kapitalunderlaget. Resterande 26,3 % har använts för att betala expansionsfondsskatten.

67.4.8 Tillskott föregående år

Icke varaktigt tillskott föregående år dras av

Kapitalunderlaget ska också sättas ner med tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (33 kap. 8 § IL).

Skälet till bestämmelsen är att hindra att kapitalunderlaget blåses upp tillfälligt genom att kapital tillskjuts till näringsverksamheten inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Med varaktigt avses inte att tillskottet ska förbli i verksamheten permanent. Däremot måste det vara fråga om en längre tidsperiod som åtminstone sträcker sig över flera år. Det är syftet som är avgörande vid bedömningen, även om oförutsedda händelser senare medför att tillskottet åter måste tas ut. Den skattskyldige bör ha bevisbördan för syftet med transaktionen.

Tillskott vars syfte inte är att varaktigt öka kapitalet ska minska kapitalunderlaget om det fortfarande finns kvar i verksamheten vid beräkningstidpunkten. Till sådana tillskott som bör minska kapitalunderlaget hör t.ex. pengar som näringsidkaren satt in privat i verksamheten i slutet av ett år, t.ex. vid en tillfällig likviditetskris och sedan får tillbaka efter årsskiftet när likviditeten förbättrats. Har tillskott och återbetalning i stället skett under samma beskattningsår ska tillskottet inte minska kapitalunderlaget eftersom det inte ingår i detta. För det fall näringsidkaren i slutet av ett år skulle skjuta till pengar vilka sedan används för privata uttag under nästa år ska sådana tillskott minska kapitalunderlaget (se prop. 1996/97:12 s. 52–53).

Initialt tillskott

Kapital som tillskjutits när man börjat verksamheten räknas inte som tillskjutet under året och ska inte dras ifrån vid påföljande års räntefördelning (prop. 1993/94:50 s. 231).

Exempel

En person påbörjar en verksamhet i april 2011 och tillskjuter då 100 000 kr i kontanter som utgör tillgångarna i den ingående balansen.

Senare under 2011 tillskjuter han ytterligare 20 000 kr som inte varaktigt ska stanna i verksamheten.

Det senare beloppet ska vid 2013 års taxering dras ifrån kapitalunderlaget men däremot inte det ursprungliga tillskottet på 100 000 kr.

67.4.9 Sparat fördelningsbelopp

Sparat fördelningsbelopp läggs till

Sparat fördelningsbelopp läggs enligt 33 kap. 8 § IL till kapitalunderlaget och ökar därmed kapitalunderlaget för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt kapitalunderlag.

Den som sparar fördelningsbelopp varje år kan på så sätt få ett ständigt stigande kapitalunderlag som i sin tur ger stigande utrymme att spara till nästa år o.s.v.

Om kapitalunderlaget i verksamheten efter övriga justeringar är negativt och det finns sparat fördelningsbelopp från tidigare år gör man på följande sätt.

Det sparade fördelningsbeloppet läggs först till kapitalunderlaget.

Om räntefördelning ska ske räknar man sedan ut eventuellt fördelningsbelopp. Om fördelningsbeloppet blir negativt ska det först och främst kvittas mot det sparade fördelningsbeloppet från föregående år. Först därefter ska positiv eller negativ räntefördelning ske genom att belopp flyttas mellan inkomstslagen.

67.4.10 Övergångsposten

Neutralisera gamla förluster

För att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning har man infört en regel som innebär att man lyfte upp kapitalunderlaget till en 0-nivå när man gick in i systemet. Detta sker genom att ett belopp motsvarande det negativa kapitalunderlaget första året reglerna tillämpades efter införandet läggs till kapitalunderlaget varje år (33 kap. 14 § IL). Detta belopp benämns övergångspost.

Läggs till utan tidsbegränsning

Övergångsposten ska läggas till kapitalunderlaget varje år i framtiden utan någon tidsbegränsning.

Exempel

En näringsverksamhet har i deklarationen 1995 ett negativt kapitalunderlag före övergångsposten men efter övriga justeringar på 100 000 kr.

Eftersom detta belopp ska läggas till som övergångspost blev det slutliga kapitalunderlaget 1995 0 kr.

Nästa år är kapitalunderlaget efter andra justeringar -70 000 kr. Efter tillägg för övergångsposten på 100 000 kr blir kapitalunderlaget det året 30 000 kr.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

Justering av övergångsposten för fastighet

Om det fanns en fastighet som utgjorde en kapitaltillgång i näringsverksamheten vid 1995 års taxering (eller vid förlängt räkenskapsår 1996 års taxering) då övergångsposten fastställdes, skulle denna post i vissa fall justerats vid taxeringen 1999 eller om räkenskapsåret börjat före den 1 december 1997 vid taxeringen år 2000.

Om fastigheten tagits upp till ett lägre belopp än det högsta av värdet enligt huvudregeln och värdet enligt alternativregeln ska övergångsposten minskas med mellanskillnaden. Denna nya, sänkta, övergångspost ska användas fr.o.m. 1999 års taxering. Detta gäller även om fastigheten senare sålts.

För fastigheter som utgör lagertillgångar finns inget alternativt värde och någon omräkning behövs således inte.

67.4.11 Överlåtelse av övergångsposten

Benefik överlåtelse

Övergångsposten kan i vissa fall överlåtas till annan. För enskild näringsverksamhet gäller detta då näringsverksamheten övergått till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte eller dylikt. Överlåtelse ska således ha skett på ett benefikt sätt, d.v.s. genom arv, testamente, gåva eller bodelning (33 kap. 14 § tredje stycket IL). Formuleringen i lagtexten tyder på att hela näringsverksamheten ska överlåtas för att övergångsposten ska kunna övertas av någon annan. Skatteverket har i skrivelse 2005-09-07, dnr 130 460090-05/111, angett som sin uppfattning att hela näringsverksamheten måste överlåtas för att övergångsposten ska få överföras men att även fler än en person kan vara övertagare. Övergångsposten ska i sådant fall fördelas i förhållande till var och ens ideella andel av den övertagna näringsverksamheten.

Övertagande av posten torde även kunna ske i det fallet att fastigheter vid överlåtelsen ändrar karaktär från lagertillgångar till kapitaltillgångar.

67.4.12 Makar

Var och en för sig

Om makar tillsammans driver en verksamhet gör var och en räntefördelning för sig på sitt kapitalunderlag i verksamheten.

Beloppsgränsen på 50 000 kr gäller också för vardera maken för sig.

Fördelning efter andel i kapitalet

Kapitalunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten (60 kap. 11 § IL). Fördelning kan ske med utgångspunkt från hur stor behållning som finns på makarnas respektive kapitalkonton. Om de inte har två kapitalkonton i verksamheten ska en uppdelning ändå ske efter annan skälig grund.

Det är i princip den civilrättsliga äganderätten respektive betalningsansvarigheten för skulder som är avgörande för vem av makarna som ska redovisa tillgångar och skulder. Om en jordbruksfastighet ägs av den ene av makarna är det givetvis denne som ska redovisa den som tillgång.

I de fall företagsegendomen ägs gemensamt av makarna är det deras respektive kapitalinsatser i näringsverksamheten som blir avgörande för uppdelningen.

I prop. 1993/94:50 s. 232 anförs följande:

> ”Vanliga bevisvärderingsregler gäller. I de fall en säker fördelning inte kan göras får man med tillgängliga uppgifter om anskaffningen av de i verksamheten ingående tillgångarna söka göra en så rättvisande fördelning som möjligt. Denna fördelning skiljer sig principiellt inte från den fördelning som skulle göras vid förmögenhetstaxeringen under den tid då s.k. arbetande kapital i enskild näringsverksamhet var förmögenhetsskattepliktig eller den fördelning som måste göras i samband med dödsfall och gåvor då lättnadsreglerna i 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ska tillämpas.”

Underskott, tillskott, sparat fördelningsbelopp, periodiseringsfonder, expansionsfonder och övergångspost ska också redovisas av makarna med sina respektive belopp.

I det fallet ena maken varken äger del i tillgångarna, är betalningsansvarig för skulderna eller har gjort avsättning till exempelvis periodiseringsfond kan han inte göra någon räntefördelning utan hela hans resultat beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Gemensam verksamhet

Beträffande gemensam verksamhet torde det vanliga vara att makarna äger verksamheten gemensamt, antingen var och en sin egendom eller med ideella andelar. Räntefördelning ska då göras för var och en.

Det är emellertid också möjligt att ena maken inte äger några tillgångar alls och någon räntefördelning ska i så fall normalt inte ske för honom.

Medhjälpande make

Om en av makarna inkomstskattemässigt bedöms som medhjälpande make är det möjligt att vederbörande ändå äger vissa tillgångar och är betalningsansvarig för vissa skulder. Räntefördelning ska då ske för honom. Det vanligaste torde dock vara att den företagsledande maken äger tillgångarna och är ansvarig för skulderna. Räntefördelning kan också behöva göras i fall då medhjälpande make t.ex. gjort avsättningar till periodiseringsfonder och därigenom skapat sig ett negativt kapitalunderlag

Dold äganderätt

Man kan sannolikt ta hänsyn till dold äganderätt i lika stor utsträckning som vid andra inkomstskattefrågor. Bevisningen i det enskilda fallet blir avgörande.

67.5 Kapitalunderlaget – Handelsbolagsdelägare

För näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolag görs räntefördelning av delägare som är fysisk person eller svenskt dödsbo, däremot inte för delägare som är annan juridisk person, t.ex. aktiebolag.

Räntefördelningen görs för varje delägare för sig på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet.

Utgången av föregående år

Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag utgörs av den justerade anskaffningsutgiften på hans andel eller, för andel som är lagertillgång, andelens skattemässiga värde vid utgången av föregående räkenskapsår (jfr avsnitt 67.3.1 och 67.7) med vissa ytterligare justeringar.

1. Tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
2. Räntefrämånliga lån under det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller hans närstående dras ifrån.
3. Sparat fördelningsbelopp läggs till.
4. En övergångspost, normalt motsvarande negativt kapitalunderlag vid 1995 års taxering, läggs till, se avsnitt 67.4.10.

Långa och korta räkenskapsår

Liksom för enskilda näringsidkare ska fördelningsbeloppet jämkas om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader, se avsnitt 67.6.

Nyförvärvad andel

Om andelen i handelsbolaget förvärvats under året har bolagsägaren inget värde på andelen att redovisa vid föregående beskattningsårs utgång och enligt Skatteverkets uppfattning ska därför räntefördelning inte ske första året andelen innehas, vilket framgår av Skatteverket 2006-05-19, dnr 131 315797-06/111.

Sista året

Det året andelen säljs kan räntefördelning komma i fråga för säljaren, men endast under förutsättning att del av årets resultat tillkommer denne. För säljarens del ska räntefördelning i så fall ske för ett förkortat räkenskapsår, se avsnitt 67.6. Köparen får inte göra räntefördelning för andelen ifråga första året, se föregående stycke.

Underlag

Underlaget för räntefördelning utgår från den justerade anskaffningsutgiften på andelen.

Ask-i-ask-situationer

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag redovisas resultatet i samma näringsverksamhet och räntefördelning görs bara för det direktägda handelsbolaget.

67.5.1 Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde

Andelar som kapitaltillgångar

För andelar i handelsbolag som är kapitaltillgångar utgår man från den justerade anskaffningsutgiften på andelen vid föregående beskattningsårs utgång.

Eftersom en justerad anskaffningsutgift på en andel påverkats endast av underskott som varit avdragsgilla och inte av underskott som rullats, behöver någon korrigering för gamla underskott inte göras.

Expansionsfonder

Enskild näringsidkare ska dra ifrån 73,7 % av avsättningar till expansionsfonder som fanns vid förra året utgång. Motsvarande gäller i princip för andel i handelsbolag fast tekniken är en annan. Skillnaden mot enskilda näringsidkare är att den justerade anskaffningsutgiften varje år justeras med ökning eller minskning av expansionsfonden. En ökning eller en minskning av expansionsfonden är en kostnad/intäkt på bolagsnivå som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften. Enligt 50 kap. 5 § IL ska anskaffningsutgiften dessutom ökas med 26,3 % av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 26,3 % av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Netto innebär detta att den

justerade anskaffningsutgiften varje år kommer att påverkas med 73,7 % av en förändring av expansionsfonden. När en expansionsfond förs över från en andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 § IL ska 73,7 % av den överförda expansionsfonden öka den justerade anskaffningsutgiften. Detta regleras i 50 kap. 5 § IL. Anledningen till detta är att eftersom expansionsfonden inte återförs till beskattning i den aktuella näringsverksamheten kommer inte den skattepliktiga vinsten på bolagsnivå att öka, vilken den hade gjort om man återfört expansionsfonden. Eftersom den justerade anskaffningsutgiften minskades med 73,7 % netto vid avsättningen till fonden och den kommer att återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten, alternativt omvandlas till beskattat kapital i ett aktiebolag, skulle en trippelbeskattning äga rum om inte den justerade anskaffningsutgiften korrigerades genom att den ökas med 73,7 % av den övertagna expansionsfonden. Dessutom ska den justerade anskaffningsutgiften påverkas av de tillgångar respektive skulder som tagits ut ur handelsbolaget och förts över till den enskilda näringsverksamheten. Är de övertagna tillgångarna större än de övertagna skulderna ses skillnaden som ett uttag. Är skulderna större än tillgångarna är det i stället fråga om ett tillskott.

För beskattningsåret 2008 och tidigare var expansionsfondsskatten 28 % i stället för 26,3 %. Vid 2010 års taxering återbetalades därför 1,7 % av expansionsfonden som fanns vid utgången av beskattningsåret 2008. Denna återbetalning av expansionsfondsskatten ska ha minskat den justerade anskaffningsutgiften vid 2010 års taxering. Detta gjordes på blankett N3A kod 798.

Periodiserings-fonder m.m.

När det gäller andra skattemässiga avsättningar som t.ex. avsättning till periodiseringsfonder och ersättningsfond är det kostnader på bolagsnivå som därigenom påverkar den justerade anskaffningsutgiften negativt. På motsvarande sätt är en återföring av dessa fonder en intäkt på bolagsnivå som därigenom ökar den justerade anskaffningsutgiften. Det innebär att den justerade anskaffningsutgiften varje år påverkas av förändringen av dessa fonder.

När periodiseringsfonder förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 30 kap. 13 § IL bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den justerade anskaffningsutgiften ökas med de överförda fonderna. Eftersom periodiseringsfonderna inte återförs till beskattning i den aktuella näringsverksamheten kommer den skattepliktiga vinsten på bolags-

nivå inte att öka och därigenom kommer inte heller den justerade anskaffningsutgiften att påverkas.

Den justerade anskaffningsutgiften har dock påverkats i negativ riktning när avsättningen till periodiseringsfonder gjordes, eftersom den avsättningen påverkade det skattepliktiga resultatet på bolagsnivå. I likhet med vad som ovan beskrivits när det gäller expansionsfonder kommer en trippelbeskattning att ske vid återföring av periodiseringsfonderna i enskild näringsverksamhet/aktiebolaget om man inte ökar den justerade anskaffningsutgiften. Detta är emellertid, till skillnad mot överförda expansionsfonder, inte reglerat i inkomstskattelagen. Skatteverkets uppfattning är därför att man ändå bör korrigera den justerade anskaffningsutgiften för att undvika en trippelbeskattning. På samma sätt som ovan beskrivits när det gäller expansionsfonder kommer den justerade anskaffningsutgiften även att påverkas av de tillgångar och skulder som förts ut ur näringsverksamheten.

I det fall man för över verksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och samtidigt för över periodiseringsfonder enligt 30 kap. 12 § IL blir tillvägagångssättet ett annat. Skillnaden mellan de överförda tillgångarna och skulderna tas upp som en fordran i handelsbolagets räkenskaper. Eftersom periodiseringsfonderna dessutom ska bokföras i aktiebolagets räkenskaper kommer ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder normalt att reducera denna fordran. Därför behöver ingen särskild justering av anskaffningsutgiften göras i dessa fall. Tillgångsmassan i handelsbolaget har minskat med ett belopp motsvarande periodiseringsfonderna, varför framtida uttag därigenom också minskar. Alternativt skulle man kunna behandla ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder som ett uttag, då skulle den justerade anskaffningsutgiften ökas med överförda periodiseringsfonder och minskas med motsvarande belopp som uttag. I bägge fallen kommer den justerade anskaffningsutgiften netto att vara opåverkad.

I vissa lägen kanske man i stället först bokför in periodiseringsfonden i handelsbolagets räkenskaper och därefter för över hela balansräkningen till ett aktiebolag. I detta läge kan man också underlåta att beakta periodiseringsfonden när det gäller den justerade anskaffningsutgiften.

Andelar som lagertillgångar

Beträffande andelar som är lagertillgångar utgår man från andelens skattemässiga värde.

67.5.2 Tillskott

Icke varaktiga tillskott föregående år dras ifrån

Kapitalunderlaget ska sättas ner med tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (33 kap. 19 § IL), se avsnitt 67.4.8).

Skälet är detsamma som för enskilda näringsidkare; att hindra att kapitalunderlaget blåses upp över årsskiftet genom att kapital tillskjuts till handelsbolaget inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Beträffande initialt tillskott gäller detsamma som för enskilda näringsidkare.

67.5.3 Ränteförmånligt lån

Ränteförmånligt lån dras ifrån

Från kapitalunderlaget för räntefördelning ska man också dra ränteförmånliga lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller till hans närstående. Det rör sig här om lån som normalt sett löpt under 2012.

Skälet till bestämmelsen är att delägarna annars hade kunnat låna handelsbolagets pengar med liten eller ingen ränta och på så sätt i praktiken både disponerat dem privat och fått räntefördelning för dem.

Även om det räntebilliga lånet reducerar kapitalunderlaget anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska ske med ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsmässig ränta och den ränta som faktiskt erlagts. Vidare anser Skatteverket att avdrag inte kan medges enligt reglerna i 42 kap. 11 § IL för uttagsbeskattat belopp, se Skatteverkets skrivelse 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111.

Inte förskott på årets resultat

Löpande förtida uttag av årets resultat ska inte ses som lån i detta sammanhang. I stället avses sedvanliga lån. Se prop. 1993/94:50 s. 313.

Även lån under del av året

Lånet ska dras ifrån i sin helhet även om det bara löpt under en begränsad del av räkenskapsåret, prop. 1993/94:50 s. 244. Om lånebeloppets storlek varierat under året bör man därför på motsvarande sätt dra ifrån det högsta beloppet.

Närstående

Vem som är närstående definieras i 2 kap. 22 § IL (se avsnitt 8.21).

Marknadsmässig ränta

Vad som menas med marknadsmässig ränta har inte närmare kommenterats. Utgångspunkten är att det är den ränta man skulle behövt erlägga till en utomstående långivare. Det saknas

uttryckliga regler om hur hög räntan måste vara för att kunna bedömas som marknadsmässig. Någon fast praxis finns inte heller. Bedömningen av räntenivån måste göras i varje enskilt fall. Man måste utgå från lånevillkoren och jämföra med den ränta som bank eller liknande inrättning skulle ta ut på motsvarande lån med motsvarande säkerhet. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. lånets karaktär (villkor, fast eller rörlig ränta m.m.), räntan på marknaden, risktagande och de säkerheter som har lämnats.

67.5.4 Sparat fördelningsbelopp

Sparat fördelningsbelopp läggs till

Sparat fördelningsbelopp läggs till kapitalunderlaget och ökar därmed kapitalunderlaget för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt kapitalunderlag.

Den som sparar fördelningsbelopp varje år får på så sätt en ”ränta-på-ränta-effekt”.

Kvittning mot negativt fördelningsbelopp

Om det finns ett sparat fördelningsbelopp ska detta alltid läggas till kapitalunderlaget. Om det efter det att även andra poster lagts till (övergångspost m.m.) föreligger ett negativt kapitalunderlag med mer än 50 000 kr, räknar man ut det negativa fördelningsbeloppet (procentsatsen multiplicerad med det negativa kapitalunderlaget).

Det sparade fördelningsbeloppet ska sedan kvittas mot det negativa fördelningsbeloppet. Först därefter ska positiv eller negativ räntefördelning ske.

Ej överlåtbar

Till skillnad mot vad som gäller för enskilda näringsidkare (se avsnitt 67.3.4) kan man inte överlåta ett sparat fördelningsbelopp hänförligt till en andel i handelsbolag, eftersom motsvarande reglering som finns i 33 kap. 7a § IL för enskilda näringsidkare inte finns för delägare i handelsbolag.

67.5.5 Övergångsposten

Liksom för enskilda näringsidkare skulle en övergångspost fastställas vid 1995 års taxering (33 kap. 20 § IL, se avsnitt 67.4.10). Denna övergångspost läggs till kapitalunderlaget varje år framöver utan tidsbegränsning.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

67.5.6 Överlåtelse av övergångsposten

För delägare i handelsbolag gäller samma möjlighet att överlåta övergångsposten tillsammans med andelen i handels-

bolaget som för enskilda näringsidkare när de överlåter sin näringsverksamhet.

Till fysisk person eller dödsbo

Förutsättningarna är att överlåtelsen sker till en fysisk person eller ett dödsbo och på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (33 kap. 20 § fjärde stycket IL).

Arv, gåva o.d.

Överlåtelse ska således ha skett genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Hela andelen

Hela andelen i handelsbolaget ska överlåtas.

67.5.7 Makar

Endast delägare

För handelsbolag gäller att kapitalunderlaget utgår från den justerade anskaffningsutgiften eller, för lagertillgångar, det skattemässiga värdet. Det innebär att endast delägare i handelsbolaget kan göra räntefördelning. För makar gäller att om båda ska göra räntefördelning måste båda vara delägare. Om den ene maken arbetar i handelsbolaget utan att vara delägare är ersättningen, upp till marknadsmässig ersättning, lön för denne och inte resultat av näringsverksamhet.

Var för sig

Är båda makarna delägare gör de räntefördelning var för sig på grundval av vars och ens justerade anskaffningsutgift, resultat, tillskott etc.

67.6 Justering vid långa och korta räkenskapsår

Enligt 33 kap. 3 § tredje stycket IL ska fördelningsbeloppet justeras när räkenskapsåret inte är 12 månader.

Exempel

Fördelningsbeloppet före justering är 120 000 kr och räkenskapsåret 18 månader.

Fördelningsbeloppet blir

$$\frac{120\,000 \times 18}{12} = 180\,000 \text{ kr}$$

Även ett negativt fördelningsbelopp justeras på motsvarande sätt. Före införandet av inkomstskattelagen var det inte fördelningsbeloppet som skulle justeras. I stället justerades kapitalunderlaget.

Förlängda räkenskapsår

Vid förlängda räkenskapsår görs räntefördelning även för tid som avser 2011. Räntesatsen är numera knuten till det aktuella taxeringsårets.

Överlåtelse av andel i handelsbolag

Även i en del andra fall när den skattskyldige beskattas för en annan tidsperiod än tolv månader kan justering komma i fråga.

Prop. 1993/94:50 s. 314

> ”Bestämmelsen ska tillämpas även om i annat fall en delägare i ett handelsbolag taxeras för inkomst hos bolaget avseende annan tidsperiod än tolv månader. Detta inträffar när en andel i ett handelsbolag överlåts under bolagets löpande beskattningsår och överlåtaren och förvärvaren fördelar det skattemässiga resultatet mellan sig.”

Ordet beskattningsår får således i det här avseendet tolkas som den tidsperiod för vilken beskattning ska ske. Detta torde gälla såväl vid överskott som vid underskott i verksamheten. I de fall då resultatet inte delas mellan köpare och säljare beskattas köparen för årets hela resultat. För säljaren kan någon räntefördelning inte ske eftersom ingen del av räkenskapsårets resultat ska hänföras till honom. Han kan inte anses ha haft något beskattningsår avseende den aktuella näringsverksamheten i den betydelse ordet används i 33 kap. 3 § tredje stycket IL och fördelningsbeloppet jämkas till 0 kr. Varken positiv eller negativ räntefördelning kan komma i fråga.

Att köparen inte får göra räntefördelning första året framgår av avsnitt 67.5.

67.7 Flera näringsverksamheter

Räntefördelning för varje näringsverksamhet för sig

Av allmänna bestämmelser i 14 kap. 12–13 §§ IL följer att räntefördelning ska göras för varje näringsverksamhet för sig (jfr författningskommentaren till 33 kap. 2 § IL, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 400).

Om en person driver dels enskild näringsverksamhet, dels innehar en andel i ett handelsbolag, ska alltså två räntefördelningar göras, en för den enskilda näringsverksamheten och en för handelsbolaget.

Exempel

> En person har dels en enskild näringsverksamhet med en nettoskuld på 70 000 kr, dels en andel i ett handelsbolag med en anskaffningsutgift efter justeringar på 200 000 kr.

I den enskilda näringsverksamheten görs en negativ räntefördelning och för andelen i handelsbolaget görs en positiv räntefördelning.

Om ett handelsbolag äger del i ett annat handelsbolag föreligger bara en näringsverksamhet inkluderande båda bolagen och räntefördelning ska bara avse det direktägda bolaget.

50 000 kr-gränsen avser samtliga näringsverksamheter

Beträffande minimigränsen på 50 000 kr gäller dock att summan av samtliga kapitalunderlag ska ligga mellan +50 000 kr och -50 000 kr (33 kap. 4 § IL).

Exempel

En person har en näringsverksamhet med ett kapitalunderlag på 70 000 kr och en annan med ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Eftersom summan bara är 40 000 kr blir det ingen räntefördelning i någondera näringsverksamheten.

I vissa fall gör man räntefördelning i en näringsverksamhet trots att kapitalunderlaget i den näringsverksamheten är mindre än 50 000 kr.

Exempel

En näringsverksamhet har ett kapitalunderlag på 200 000 kr och en annan ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Eftersom summan är 170 000 kr och större än 50 000 kr ska negativ räntefördelning göras i den andra näringsverksamheten trots att det negativa kapitalunderlaget där inte överskrider -50 000 kr.

Positiv räntefördelning görs i den ena näringsverksamheten på ett kapitalunderlag på 200 000 kr och negativ räntefördelning görs i den andra näringsverksamheten på ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Sparat utrymme

Att räntefördelning ska ske för varje näringsverksamhet för sig innebär bl.a. att utrymme för positiv räntefördelning sparas för varje näringsverksamhet för sig. Den kan inte heller flyttas till en annan näringsverksamhet och utnyttjas där (prop. 1993/94:50 s. 310).

68 Expansionsfonder

68.1 Inledning

Bestämmelserna om expansionsfonder finns i 34 kap. IL. Tidigare fanns bestämmelserna i lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet har samma möjlighet som aktiebolag att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel genom att de får göra avsättning till expansionsfond.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten, men en särskild skatt, expansionsfondsskatt, på 26,3 % motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet.

När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som resultat av näringsverksamheten och den erlagda expansionsfondskatten återfås, men i gengäld måste man då normalt betala vanlig inkomstskatt och egenavgifter/SLF på det återförda beloppet.

För fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i svenska handelsbolag finns motsvarande regler. Sammanlagd avsättning till expansionsfond får för var och en av dem inte leda till att den justerade anskaffningsutgiften på andelen efter vissa ytterligare ändringar blir negativ.

Expansionsfond kan i flera fall överlåtas till annan.

Förlustutjämning

Expansionsfond kan också användas till förlustutjämning bakåt genom att man ett förlustår helt eller delvis återför tidigare avsatt expansionsfond till beskattning. På så sätt kan ett 0-resultat uppnås, vilket medför att inga skatter eller avgifter behöver betalas på den återförda expansionsfonden. Dessutom får man en likviditetsförstärkning genom att expansionsfondsskatten på det återförda beloppet återfås.

68.2 Tillämpningsområde

Vem får göra avsättning?

Avsättning får göras av fysisk person och dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig om de bedriver näringsverksamhet (34 kap. 1 § IL).

Reglerna tillämpas också på fysiska personer och dödsbon som är delägare i svenska handelsbolag och av det skälet redovisar resultat av näringsverksamhet. Avsättning till expansionsfond görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet (34 kap. 2 § IL).

Avsättning får däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar – EEIG (34 kap. 1 § andra stycket IL). Det innebär att ett utländskt dödsbo (dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig) inte kan utnyttja bestämmelserna om avsättning till expansionsfond för senare beskattningsår än dödsåret eftersom dödsboet därefter jämställs med utländskt bolag (4 kap. 3 § IL).

Med hänsyn till etableringsfriheten anser Skatteverket att en i Sverige obegränsat skattskyldig fysisk person, som är andelsägare med bestämmande inflytande i en delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, kan få göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. Kapitalunderlag för expansionsfond bör beräknas som för delägare i svenska handelsbolag (Skatteverket 2010-02-08, dnr 131 46977-10/111).

Förutsätter redovisning av närings-verksamhet i Sverige

En förutsättning för avsättning till expansionsfond är att näringsinkomsten redovisas i Sverige. Det innebär att näringsverksamhet som bedrivs utomlands av obegränsat skattskyldig person är avsättningsgrundande om verksamheten bedrivs i ett land med vilket Sverige saknar skatteavtal eller ingått skatteavtal som föreskriver credit (avräkning) som metod för att undvika dubbelbeskattning av näringsinkomst. Det gäller oavsett om den utländska verksamheten är osjälvständig i förhållande till verksamhet i Sverige eller om verksamheten utomlands är självständig och därigenom bildar en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 och 13 §§ IL). Avsättning kan däremot inte göras i de fall den utländska inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige genom exemptbestämmelse (undantagandebestämmelse) i skatteavtal.

68.3 Expansionsfondsskatt

På avsättning till expansionsfond tas ut en expansionsfondsskatt på 26,3 %. Vid återföring av expansionsfond dras motsvarande belopp av från den slutliga skatten (1 kap. 3 § och 65 kap. 8 § IL).

Särskilt vid 2010 års taxering

Eftersom bolagsskatten sänktes från 28 % till 26,3 % för bolag med beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008 har även expansionsfondsskatten fr.o.m. taxeringsåret 2010 sänkts

från 28 % till 26,3 %. I och med denna sänkning måste man korrigera för de expansionsfonder som avsatts t.o.m. taxeringsåret 2009. På dessa fonder har man betalt 28 % i expansionsfondsskatt men man kommer bara att få tillbaka 26,3 % när expansionsfonden återförs till beskattning. Därför infördes särskilda ikraftträdanderegler vid taxeringsåret 2010. Dessa finns i punkt 4 av ikraftträdandereglerna till SFS 2008:1343.

Ikraftträdandereglerna innebar i huvudsak att expansionsfondsskatt motsvarande 1,7 % (28,0 % - 26,3 %) av expansionsfonden vid 2009 års taxering betalades tillbaka vid 2010 års taxering (se vidare Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering, del 2 avsnitt 22.3).

68.4 Beloppsgränser

68.4.1 Huvudregel

Förutsättningar

För att man ska få göra en avsättning till expansionsfond måste man

1. ha överskott av näringsverksamhet efter vissa justeringar och
2. ha ett positivt kapital i verksamheten efter vissa justeringar.

Avsättning kan ske vid både aktiv och passiv näringsverksamhet.

Avdrag för avsättningen

Avdrag från resultatet av näringsverksamhet medges med ett belopp som motsvarar avsättningen till expansionsfond (34 kap. 2 § IL).

Ej PGI

Eftersom avdrag medges för avsatta belopp blir de inte pensionsgrundande det året avsättning sker. Först när de återförs och beskattas som resultat av näringsverksamhet kommer de att bli pensionsgrundande om verksamheten är att betrakta som aktiv näringsverksamhet. Avsättningar till expansionsfond ingår inte heller i kapitalunderlaget för räntefördelning eftersom de inte är beskattade fullt ut.

Högst resultatet

Avsättning får inte göras med större belopp än resultatet av näringsverksamhet efter vissa justeringar, se 34 kap. 5 § IL och avsnitt 68.4.2.

Ett tak för totala avsättningen från olika år

Avsättningar får inte heller vara hur stora som helst utan det finns en övre gräns eller ett tak som är relaterat till det kapital som är satsat i verksamheten. Se 34 kap. 7 och 13 §§ IL samt avsnitten 68.4.3 och 68.4.4.

Närings-verksamheter

Avsättning görs för varje näringsverksamhet för sig. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare är, med vissa undantag, *en* näringsverksamhet. Om däremot en person har både en enskild näringsverksamhet och en andel i ett svenskt handelsbolag, eller andelar i flera olika handelsbolag, så ska avsättningarna göras var för sig.

En person som har flera näringsverksamheter kan således göra avsättning i en näringsverksamhet som lämnat överskott och har positivt kapital trots att en annan gått med underskott eller har ett negativt kapital.

Man ska också hålla isär expansionsfonder för olika näringsverksamheter och man har bara en fond per näringsverksamhet.

I vissa fall kan expansionsfonder överföras från en näringsverksamhet till en annan, se avsnitt 68.6 samt avsnitt 73.

Ask-i-ask-situationer

Om en person är delägare i ett handelsbolag som i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag får någon avsättning till expansionsfond inte ske för detta andra handelsbolag. Skälet är att både resultatet och värdet av detta handelsbolag redovisas i det direktägda handelsbolaget.

Ingen tidsgräns

Det finns ingen tidsgräns, som för periodiseringsfonder, inom vilken expansionsfond måste återföras till beskattning. Det innebär att man inte behöver hålla isär avsättningar från olika år utan kan ha samtliga avsättningar i näringsverksamheten i en post.

68.4.2 Justerat resultat

Ej underskott

En avsättning till expansionsfond får i princip inte medföra underskott. Man har därför infört en begränsningsregel i 34 kap. 5 § IL.

Maximal avsättning

Avsättning till expansionsfond får göras med högst resultatet av näringsverksamheten före

- ökning av expansionsfond,
- pensionssparande,
- sjukpenning och
- egenavgifter.

Eftersom man jämför avsättningen med resultatet före avdrag för egenavgifter är det i praktiken möjligt att det efter avdrag för både expansionsfond och egenavgifter uppkommer ett underskott i näringsverksamheten. Det kan även uppkomma ett underskott på grund av avsättning till expansionsfond i ett fall då en enskild

näringsidkare överför del av sin näringsverksamhet under året till en annan enskild näringsidkare (se avsnitt 68.6.1).

Skogskonto, upphovsmannakonto

Uppskov och återföringar avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska tas med (1993/94:SkU 25 s. 76).

Räntefördelning, periodiseringsfond

Avsättning till expansionsfond ska göras efter räntefördelningen och efter avsättning till periodiseringsfond.

Exempel

En person har ett resultat från verksamheten efter övriga justeringar på 500 000 kr.

Beloppet för räntefördelning är 100 000 kr och han väljer att flytta detta belopp till kapital.

Därefter återstår 400 000 kr av resultatet. Han sätter av 30 % eller 120 000 kr till en periodiseringsfond.

Sedan återstår 280 000 kr som är hans utrymme för avsättning till expansionsfond.

Beloppet som överflyttats till inkomstslaget kapital genom räntefördelning eller avsatts till periodiseringsfond kan således inte utnyttjas igen för en avsättning till expansionsfond.

Handelsbolag

Resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår från det skattepliktiga resultatet i näringsverksamheten före ökningen av expansionsfond, sjukpenning, pensionssparande och egenavgifter, men efter räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond etc.

Inte resultat av kapital

Delägare i handelsbolag redovisar ibland en del av resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet, t.ex. kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter i handelsbolaget. Den delen av resultatet som inte redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet kan inte ligga till grund för avsättning till expansionsfond.

68.4.3 Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare

Maximerad total avsättning

För att inte näringsidkare ska kunna använda tillgångar motsvarande expansionsfonden för privat bruk finns ett tak för de totala avsättningarna i näringsverksamheten från olika år, se 34 kap. 7 och 12 §§ IL.

135,69 % av kapitalunderlaget

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 % av ett kapitalunderlag för expansionsfond i verksamheten vid årets utgång (34 kap. 6 § IL). Det är detsamma som att expansionsfonden

inte får överstiga kapitalunderlaget efter det att man tagit ut medel för att betala expansionsfondsskatten.

Exempel

En person har ett kapitalunderlag före avsättning till expansionsfond på 100 000 kr.

Han gör en avsättning på 100 000 kr. När expansionsfondsskatten har betalts har han ett kapitalunderlag på 73 700 kr om han tagit ut medel ur näringsverksamheten för att betala expansionsfondsskatten.

135,69 % av kapitalunderlaget 73 700 eller 100 000 kr är det maximala beloppet för expansionsfond, vilket innebär att han inte behöver återföra avdraget till beskattning så länge som kapitalunderlaget inte minskas.

Om näringsverksamhet förs över

Om näringsverksamheten helt eller delvis förs över till annan enskild näringsidkare, till handelsbolag eller till aktiebolag och expansionsfonden eller en del av den tas över av mottagaren enligt bestämmelserna i 34 kap. 18–20 §§ IL, gäller inte begränsningen till 135,69 % av kapitalunderlaget (se även avsnitt 68.6.1).

Kapitalunderlaget beräknas på följande sätt.

Tillgångar och skulder

Man utgår från skillnaden mellan *tillgångar och skulder i verksamheten.* Man använder samma regler som vid räntefördelning när det gäller dels vilka tillgångar och skulder som ska tas med, dels hur dessa ska värderas, jfr avsnittet 67.4.

Förenklat årsbokslut

Tillämpar den enskilde näringsidkaren reglerna om förenklat årsbokslut se även avsnitt 67.4.1.

Vid årets utgång

När det gäller kapitalunderlaget för expansionsfond sker emellertid beräkningen *per beskattningsårets utgång*.

Ej expansionsfond

Eventuella avsättningar till expansionsfond räknas inte som skuld.

Andel kooperativ förening

Andel i kooperativ förening ska alltid vara med under förutsättning att innehavet är näringsbetingat. Detsamma gäller även för medlems fordran på en sådan förening.

Fastighet

Beträffande fastigheter så kan den skattskyldige välja en annan värderingsregel (huvudregel eller alternativregel, se avsnitt 67.4.3) vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond än han gjort vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning. Någon stoppregel finns inte. Man kan också välja olika regler olika år.

Benefikt förvärv mot vederlag

Om en fastighet som är kapitaltillgång förvärvats 1996 eller senare genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men *mot viss betalning*, t.ex. övertagande av fastighetslån, gäller i vissa fall särskilda regler.

Om detta slag av förvärv, se även avsnitt 67.4.3.

Eftersom maximal expansionsfond fastställs med utgångspunkt från kapitalet i verksamheten vid årets utgång kommer dessa regler beträffande expansionsfond att gälla för alla näringsidkare som på detta sätt förvärvat en fastighet under året oavsett om de bedrivit näringsverksamhet tidigare eller ej.

Reglerna innebär att man ska slippa återföra expansionsfond på grund av fastighetsförvärvet i de fall förvärvet leder till att kapitalunderlaget sänks. Dessa regler blir således bara aktuella när expansionsfond övertagits i samband med förvärvet av fastigheten eller om förvärvaren redan har expansionsfond i näringsverksamheten, se prop. 1996/97:12 s. 32.

Särskild post

Detta sker genom att *en särskild post* läggs till kapitalunderlaget. Denna post är densamma som den särskilda posten vid räntefördelning.

Exempel

En fastighet med ett taxeringsvärde på 900 000 kr och ett värde vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond på 400 000 kr förvärvas genom gåva mot vederlag på 600 000 kr.

Samtidigt övertas expansionsfond på 100 000 kr.

Kapitalunderlaget före tillägg av den särskilda posten blir 400 000 - 600 000 = -200 000 kr. Detta understiger 100 000 kr och en särskild post ska läggas till.

Den beräknas i detta fall till 400 000 - 600 000 - 73 700 = -273 700 kr. Den särskilda posten blir 273 700 kr.

Om fastigheten hade förvärvats före 2010 hade den särskilda posten i exemplet ovan varit 272 000 kr.

Den särskilda posten får bara läggas till med så stort belopp att återföring av expansionsfond undviks. Om kapitalunderlaget före tillägget något år blir så högt att den särskilda posten inte får utnyttjas till någon del faller den bort för alltid och får då inte läggas till ett senare år.

Den särskilda posten får bara läggas till så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om bara en del av fastigheten överlåts sätter man ner den särskilda posten i motsvarande mån. Bestämmelserna om den särskilda posten vid räntefördelning när fastigheten och driften av den är uppdelad på olika förvärvskällor och tillskott skett ska tillämpas också vid beräkning av särskild post för expansionsfond, se avsnitt 67.4.3.

Justeringar

Med utgångspunkt från nettokapitalet görs sedan följande justeringar.

1. *Beskattningsårets* underskott som inte dragits av direkt, läggs till, jfr avsnitt 67.4.6.
2. Tillskott *under beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 67.4.8.
3. Samma övergångspost som fastställts för räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 67.4.10.

Ingen justering för räkenskapsår

Kapitalunderlaget ska inte justeras vid förlängt eller förkortat räkenskapsår. Skälet är att det utgör en gräns för hur stor avsättning till expansionsfond som totalt får finnas i näringsverksamheten. Det finns inget skäl att tillåta en större eller mindre total avsättning därför att det senaste räkenskapsåret varit längre eller kortare än tolv månader.

Makar

Har makar gemensamt drivit verksamheten räknas kapitalunderlaget ut för var och en för sig, jfr avsnitt 67.4.12.

Kapitalunderlaget minskar = återföring

Om maximal avsättning har gjorts till expansionsfond och kapitalunderlaget för expansionsfond därefter minskar måste överskjutande del av expansionsfonden återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 68.5.

68.4.4 Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare

Maximerad total avsättning

Även för delägare i svenska handelsbolag finns en övre gräns för hur stora de totala avsättningarna till expansionsfond för handelsbolagsdelägaren får vara (34 kap. 12 § IL).

Varje delägare för sig

Varje delägare i handelsbolaget beräknar sitt tak för avsättning på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet. Detta gäller även makar, jfr avsnitt 67.5.7.

Kapitalunderlaget får inte bli negativt

För delägare gäller att expansionsfond inte får tas upp till den del delägarens justerade anskaffningsutgift för andelen i bolaget enligt 50 kap. 3 § IL blir negativ efter vissa ytterligare justeringar (kapitalunderlaget för expansionsfond) (34 kap. 12 och 13 §§ IL).

Man jämför således delägarens totala avsättning till expansionsfond med detta tak. Observera att taket också påverkas av avsättningar till expansionsfond och av återföringar eftersom de påverkar den justerade anskaffningsutgiften.

Kapitalunderlaget i detta fall räknas ut på följande sätt.

1. Man utgår från *justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång* före korrigering för 26,3 % av avdrag för beskattningsårets avsättning till expansionsfond. Om andelen är en lagertillgång utgår man från andelens *skattemässiga värde*, jfr avsnitt 67.5.1.
2. Tillskott under *beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 67.5.2.
3. Räntefördmånliga lån under *beskattningsåret* till delägaren eller hans närstående dras ifrån, jfr avsnitt 67.5.3.
4. Den övergångspost som fastställts vid räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 67.5.5.

Ingen justering för räkenskapsår

Precis som för enskild näringsverksamhet gäller att taket inte justeras vid annat räkenskapsår än tolv månader, se avsnitt 68.4.3.

Kapitalunderlaget blir negativt = återföring

Om avsättningar har gjorts tidigare år och kapitalunderlaget blir negativt måste överskjutande del av expansionsfonden återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 68.5.

Vid avsättning till expansionsfond ska man inte ta hänsyn till att 26,3 % av avsättningen kommer att betalas i skatt. Om taket är 100 000 kr kan avsättning således bara göras med 100 000 kr. Taket minskar då med 100 000 kr eftersom posten är avdragsgill vid beräkning av justerad anskaffningsutgift och kommer sedan att ökas med 26 300 kr avseende justering för expansionsfondskatt, se 34 kap. 13 § IL. Om inga andra förändringar sker nästa år kommer således taket det året att vara 26 300 kr.

Återföring ska ske då taket, d.v.s. den justerade anskaffningsutgiften inklusive justeringar, blivit negativt. Vid återföring av expansionsfond ska man, till skillnad från vid avsättningar, i princip ta hänsyn till inte bara själva återföringsbeloppet utan även till att expansionsfondsskatt kommer att återfås med 26,3 % av återföringen och att denna post ska påverka taket. Om taket är -73 700 kr måste således 100 000 kr eller 135,69 % av den negativa justerade anskaffningsutgiften återföras. Taket höjs då med 100 000 kr men sänks med 26 300 kr, d.v.s. nettot blir en höjning på 73 700 kr och ytterligare återföring behövs inte.

Detta innebär att om kapitalunderlaget blir negativt ska återföring ske med 135,69 % av det negativa beloppet.

68.5 Återföring av avdragen

Återföring beskattas

Återföring innebär att hela eller en del av avsättningen i näringsverksamheten återförs till beskattning genom att det återförda beloppet läggs till vid beräkning av resultatet av näringsverksamhet, se 34 kap. 14 § IL. Vanlig inkomstskatt och egenavgifter/SLF utgår. Dessutom blir beloppet pensionsgrundande om näringsverksamheten är aktiv.

Expansionsfondsskatten återfås

Samma år återfås expansionsfondsskatten (34 kap. 3 § IL). Om 100 000 kr återförs kommer således 26,3 % eller 26 300 kr att gottskrivas.

Frivillig återföring

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag får under verksamhetens gång frivilligt helt eller delvis återföra avsatt expansionsfond när de önskar. Det finns ingen bestämd tidsgräns som för periodiseringsfonder när expansionsfonder ska återföras.

Om verksamheten gått med underskott kan detta innebära att återföringen kvittas mot underskottet och att något skattepliktigt överskott inte uppkommer. Trots det ska expansionsfondsskatten gottskrivas näringsidkaren. Detta sker vid debitering av slutlig skatt (65 kap. 8 § IL).

Tvingande återföring

I vissa fall måste avsatt expansionsfond dock helt eller delvis återföras till beskattning. Detta gäller i följande fall.

Taket överskrids

1. Då taket för totala avsättningar minskat kan det bli aktuellt att helt eller delvis återföra tidigare avsatt expansionsfond.

Av 34 kap. 6 och 12 §§ IL framgår att det finns ett tak för de totala avsättningarna från olika år. Eftersom expansionsfond inte får tas upp till så stort belopp att taket överskrids, måste den överskjutande delen återföras till beskattning (34 kap. 15 § IL).

Näringsverksamheten upphör

2. Avsatta expansionsfonder ska obligatoriskt återföras till beskattning när näringsverksamheten upphör (34 kap. 16 och 17 §§ IL).

Viss skattelättnad kan i dessa fall komma i fråga med hjälp av reglerna om ackumulerad inkomst, se 66 kap. 21 § 3. IL och avsnitt 17. Detta gäller både för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag (prop. 1993/94:50 s. 246).

Enskild näringsverksamhet upphör

När en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamhet ska, som huvudregel, samtliga avsatta expansionsfonder återföras till beskattning.

Det finns emellertid möjlighet att överlåta expansionsfond i samband med att enskild näringsverksamhet

- överlåts benefikt (avsnitt 68.6.1) eller
- överförs till handelsbolag (avsnitt 68.6.2) eller aktiebolag (avsnitt 68.6.3).

Delägare i handelsbolag

När ett handelsbolag upphör att bedriva näringsverksamhet ska delägarens expansionsfonder återföras till beskattning (34 kap. 17 § IL).

Ett annat fall då expansionsfond i princip ska återföras är när en delägare i ett handelsbolag avyttrar sin andel. Med avyttring avses inte bara försäljning utan också inlösen av andel och upplösning av bolaget (50 kap. 2 § första stycket IL).

Överlåtelse av expansionsfond

Även i handelsbolagsfallen finns möjlighet att överlåta expansionsfond då

- andel i handelsbolag ges bort i gåva eller dylikt (avsnitt 68.6.4) eller
- verksamhet i handelsbolag överförs till aktiebolag, se avsnitt 68.6.6.

Vidare finns en möjlighet att ta över expansionsfond från ett handelsbolag i samband med utskiftning, d.v.s. övergång från handelsbolag till enskild näringsverksamhet, se avsnitt 68.6.5.

Gåva med kapitalvinstbeskattning

I det fallet andelen övergått till annan på benefikt sätt och den justerade anskaffningsutgiften är negativ sker också en kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren (50 kap. 2 § andra stycket IL).

Eftersom den totala avsättningen till expansionsfond inte får vara så stor att den justerade anskaffningsutgiften efter vissa ändringar blir negativ, torde det i denna situation vara ovanligt att det finns någon avsättning till expansionsfond att återföra. Eftersom beskattning i dessa fall ska ske som om andelen avyttrats, bör i förekommande fall avsatt expansionsfond emellertid normalt återföras till beskattning. Expansionsfonden kan dock i vissa fall övertas, se avsnitt 68.6.4.

Gåva utan kapitalvinstbeskattning

I det fallet att andelen i handelsbolaget övergått till annan på benefikt sätt och med en positiv justerad anskaffningsutgift sker däremot inte någon kapitalvinstbeskattning.

I vissa fall övertas expansionsfonden av den som övertar andelen i handelsbolaget, se avsnitt 68.6.4. Om expansionsfonden inte övertas ska expansionsfonden återföras till beskattning och expansionsfondsskatten kommer att återbetalas.

Återföring i övriga fall

I övrigt ska expansionsfonder återföras till beskattning när

- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
- näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES,
- den skattskyldige är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret,
- den enskilde näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget försätts i konkurs.

Återföring när skattskyldighet för näringsverksamhet upphör

Av den första och andra strecksatsen ovan framgår att återföring av avsättning ska ske om skattskyldighet för verksamheten upphör eller inkomst av verksamheten undantas från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES. Detta gäller såväl när näringsverksamheten bedrivs som enskild firman eller i ett svenskt handelsbolag (34 kap. 16 § 2 och 3 samt 17 § 2 och 3 IL).

Att återföring av avsättning till expansionsfond ska ske när näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES är en anpassning till EU-rätten. Att lagrummet ändrades till att bara avse skatteavtal utanför EES föranleddes av att Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den tidigare lydelsen gällande återföring av periodiseringsfond stred mot etableringsfriheten i EUF-fördraget (RÅ 2008 ref. 30). Fråga var om ett svenskt aktiebolag som bedrev fastighetsförvaltning i Förenade kungariket. Bolagets verkliga ledning hade flyttat till Malta, vilket medförde att bolaget vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Malta ansågs ha hemvist i Malta. Efter bytet av hemvist bedrevs ingen verksamhet i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen menade att det stred mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget att återföra avsättningar till periodiseringsfonder vid tidpunkten för byte av hemvist. Vidare menade Högsta förvaltningsdomstolen att reglerna kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men att syftet med bestämmelserna kunde tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt, sätt. Periodiseringsfonderna ansågs kunna återföras successivt enligt huvudregeln. När ändringen gällande periodiseringsfonder infördes i

30 kap. IL gjordes motsvarande ändring i bestämmelserna om expansionsfond. Av propositionen framgår att eftersom bestämmelser om omedelbar återföring av avsättning till expansionsfond till sin ordalydelse överensstämmer med vad som gäller för periodiseringsfonder riskerar även dessa att strida mot gemenskapsrätten. Liksom när det gäller periodiseringsfondsavsättningarna bör därför även avsättningar till expansionsfond i den aktuella situationen återföras enligt övriga regler om detta, vilket innebär att expansionsfonderna efter ändringen kommer att återföras till beskattning enligt övriga bestämmelser om återföring i 34 kap. 15–17 §§ IL (prop. 2009/10:39, s. 36).

Återföring när verksamhet vid fast driftställe upphör

Skatteverkets uppfattning är att om verksamheten vid ett fast driftställe som begränsat skattskyldig fysisk person har i Sverige upphör, eller det moment som konstituerar ett fast driftställe försvinner på annan grund än ett skatteavtal med en stat inom EES ska avdrag för avsättningar till expansionsfond återföras till beskattning omedelbart. Likaså anser Skatteverket att avsättningar till expansionsfond som en obegränsat skattskyldig fysisk person har gjort i en näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe utomlands ska återföras omedelbart om personen övergår till att vara begränsat skattskyldig. Om beskattningsrätten till sådant fast driftställe i stället upphör på grund av att obegränsat skattskyldig näringsidkares hemvist enligt ett skatteavtal med en stat inom EES övergår till den stat där det fasta driftställe är beläget får avsättningar till expansionsfond återföras enligt övriga bestämmelser om återföring i 34 kap. 15–17 §§ IL (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 228506-11/111).

Om någon annan regel om omedelbar återföring är tillämplig, t.ex. om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, tar den senare regeln över. För att fonden ska få finnas kvar förutsätts att det finns en skattskyldig i Sverige.

Dessa regler gäller såväl för enskilda näringsidkare som delägare i handelsbolag. Dessutom ska expansionsfonder återföras till beskattning om det har beslutats att handelsbolaget ska träda i likvidation eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Flera näringsverksamheter

I det fallet det finns flera näringsverksamheter påverkas bara den expansionsfond som avser just den aktuella näringsverksamheten.

Den som har två näringsverksamheter kan således återföra expansionsfond i en av dem, t.ex. för att kvitta bort ett underskott, men behålla avsättningen i den andra.

Om en enskild näringsverksamhet läggs ner återförs den expansionsfond som avser den enskilda näringsverksamheten men inte expansionsfonder som avser andra näringsverksamheter. Detsamma gäller i det motsatta fallet att en andel i ett handelsbolag avyttras men en enskild näringsverksamhet behålls.

Ökar kapitalunderlaget för räntefördelning

En expansionsfond som återförs till beskattning höjer kapitalunderlaget för framtida räntefördelning i och med att 73,7 % av expansionsfonden tidigare har reducerat kapitalunderlaget för räntefördelning.

68.6 I vilka fall fonderna får tas över

Överföring av expansionsfond

Av 34 kap. 18–22 §§ IL framgår att expansionsfond i vissa fall kan överföras från en person till en annan eller från en näringsverksamhet till en annan utan återföring. När överlåtelse sker till annan måste det vara fråga om en obegränsat skattskyldig fysisk person (34 kap. 18–22 §§ IL). Överlåtelse får således inte ske till begränsat skattskyldig person.

Det kan bli aktuellt i följande fall.

Gåva e.d.

Vid gåva eller dylikt av enskild näringsverksamhet eller andel i handelsbolag till fysisk person.

Byte av företagsform

Bestämmelserna vid överföring av expansionsfond vid byte till annan företagsform finns beskrivna i avsnitten 68.6.2, 68.6.3, 68.6.5 och 68.6.6.

Syftet

Syftet bakom bestämmelserna är att undvika inlåsningseffekter och att underlätta byte av företagsform.

I överlåtarens ställe

Den som övertar expansionsfond inträder i överlåtarens ställe. Han betalar inte expansionsfondsskatt första året han redovisar expansionsfond trots att hans expansionsfond ökat.

Om han tidigare haft en egen expansionsfond och den övertagna expansionsfonden ingår i samma näringsverksamhet kommer posterna att slås samman.

När han återför avsättningen blir återföringen beskattad. Samtidigt gottskrivs han den expansionsfondsskatt som den tidigare innehavaren erlagt.

Flera näringsverksamheter

Vid flera näringsverksamheter gäller bestämmelserna för expansionsfond i varje näringsverksamhet för sig. En expansionsfond avseende en enskild näringsverksamhet kan således överföras till en annan person medan en expansionsfond avseende ett handelsbolag behålls.

Hela posten eller en del

Hela expansionsfonden behöver inte överföras utan man kan nöja sig med att överföra en del av den. Samtliga förutsättningar för överföring i det aktuella fallet måste emellertid vara uppfyllda. Den del som inte överförs ska återföras till beskattning om näringsverksamheten upphört för den tidigare ägaren.

68.6.1 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

Benefika överlåtelser

Om realtillgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond om

- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Mottagaren ska ta över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen. Den övertagna expansionsfonden eller delen därav ska åtföljas av en motsvarande andel av realtillgångarna i överlåtarens näringsverksamhet. Dessutom ska överförda realtillgångar och andra tillgångar uppgå till minst 73,7 % av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden. Det är tillgångarnas nettovärde, d.v.s. värdet på övertagna tillgångar minskat med övertagna skulder, som ska motsvara minst 73,7 % av värdet på den övertagna fonden. Som skuld räknas här också avsättningar till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och framtida utgifter. Dessa nettotillgångar kan utgöras även av andra tillgångar än realtillgångar (34 kap. 18 § första och andra styckena IL).

Tillgångar som överförs för att tillgodose de krav på kapitaltillskott 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.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 % av det värde som realtillgångarna i näringsverksamheten uppgick till 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 tillgångarna utgör av samtliga realtillgångar vid tidpunkten för överföringen (34 kap. 18 § tredje stycket IL)

Värdet av realtillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 § IL.

Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem (34 kap. 18 § IL).

Till fysisk person

Överlåtelsen ska göras till en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är numera även möjligt att överlåta expansionsfond till ett dödsbo. Vidare kan ett dödsbo överlåta sin expansionsfond till en fysisk person.

Realtillgångar

En förutsättning är att realtillgångar i näringsverksamheten överlåts. Vad som avses med realtillgångar framgår av avsnitt 68.6.7.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning ska parterna skriftligen avtala att expansionsfond ska övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente ska den som övertar expansionsfond lämna en skriftlig förklaring om detta.

Bodelning sker ofta på grund av makes död. Om efterlevande maken är ensam dödsbodelägare torde det enligt Skatteverkets mening räcka med en skriftlig förklaring om att expansionsfonden övertas. Någon annan person att träffa avtal med finns ju inte.

Högst 185 % av värdet av realtillgångarna tre år tidigare

Övertagandet får bara avse högst ett belopp motsvarande 185 % av värdet av realtillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret.

Regeln har införts för att hindra att egendom läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen av skatteskäl, exempelvis för att utnyttja skillnader i marginalskatt och egenavgifter/SLF (prop. 1993/94:50 s. 238 och prop. 1996/97:12 s. 37 och s. 55).

Reglerna om hur stor expansionsfond som får övertas anknyter bara till realtillgångarna. Det hjälper inte att annan egendom finns som motsvarar expansionsfonden. Man tar inte heller hänsyn till skulderna, utan man kan överta skulder tillsammans med realtillgångarna. Däremot kan likvida medel överföras tillsammans med realtillgångarna.

Vad gäller för överlåtaren?

Om näringsverksamheten helt eller delvis förs över till annan och expansionsfonden eller en del av den tas över av mottagaren enligt bestämmelserna i 34 kap. 18 § IL, gäller inte begränsningen till 135,69 % av kapitalunderlaget. Om bara en del av näringsverksamheten förs över och motsvarande del av fonden tas över enligt 34 kap. 18 § IL, får avdraget göras vid tidpunkten för överföringen av näringsverksamheten, men avdraget redovisas först vid den efterkommande deklarationstidpunkten. När det

totala avdraget för beskattningsåret beräknas för den verksamhet som inte förts över ska avdraget minskas med det tidigare under beskattningsåret gjorda avdraget. Om det justerade positiva resultatet understiger det tidigare gjorda avdraget, ska överskjutande del av avdraget återföras, dock bara med ett så stort belopp att återföringen inte begränsar rätten till avdrag för den del av näringsverksamheten som förts över enligt ovannämnda 18 § (34 kap. 4 § andra stycket IL).

Regeln har införts för att man ska få göra avdrag för avsättning till expansionsfond även under ett år då man överlåter hela eller delar av sin näringsverksamhet.

Exempel 1

Vid överföringen av en del av näringsverksamheten är det för expansionsfond justerade positiva resultatet 1 000 och överlåtaren gör avdrag med detta belopp. Vid beskattningsårets utgång beräknas det justerade resultatet till 1 500. Avdrag kan således göras med högst detta belopp. Detta avdrag ska emellertid minskas med det tidigare gjorda avdraget och således kan avdrag nu göras med högst 500. Sammanlagt uppgår avdragen till 1 500, varav 1 000 avser det avdrag som gjordes vid den partiella överföringen och 500 det ytterligare avdrag som beräknades vid beskattningsårets utgång. Eftersom det justerade positiva resultatet (1 500) vid beskattningsårets utgång överstiger det tidigare gjorda avdraget (1 000) blir det inte aktuellt att återföra något av det tidigare gjorda avdraget, givetvis under förutsättning att överlåtaren har ett kapitalunderlag som täcker hans expansionsfond vid räkenskapsårets utgång. Dessutom måste mottagaren ha ett kapitalunderlag vid beskattningsårets utgång som täcker hans tidigare under året övertagna expansionsfond. Har han inte det måste hela eller delar av den övertagna expansionsfonden återföras till beskattning hos mottagaren.

Exempel 2

Överlåtaren har vid överföringen gjort avdrag med 1 000. I samband med överföringen av näringsverksamheten förs tre tiondelar av realtillgångarna över till en annan enskild näringsidkare, som övertar lika stor del av den avdragna expansionsfonden, d.v.s. 300 (i exemplet förutsätts att den övertagna delen av fonden endast består av den avsättning som gjorts genom det aktuella

avdraget). Av avdraget på 1 000 avser överlåtaren således att behålla 700 för egen del. Vid beskattningsårets utgång beräknas det justerade positiva resultatet till 200. Således kan avdrag vid beskattningsårets utgång göras med högst detta belopp. Avdraget ska emellertid minskas med det tidigare gjorda avdraget (1 000) och det leder till att något ytterligare avdrag inte kan göras eftersom differensen blir negativ. Eftersom det justerade positiva resultatet vid beskattningsårets utgång understiger det tidigare gjorda avdraget blir det aktuellt att återföra det tidigare avdraget. Det tidigare gjorda avdraget ska återföras till den del det överstiger det positiva justerade resultatet, d.v.s. 800 (1 000 - 200) ska återföras. Det innebär att det totala avdraget blir 200. Det skulle emellertid medföra att avdrag inte kan göras med de 300 som har överförts till någon annan. Återföringen begränsas därför till 700. Av det tidigare avdraget återstår således 300 som har överförts till någon annan. Överlåtarens resultat av näringsverksamheten kommer således att uppgå till -100 (200 - 300).

68.6.2 Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag

Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

En expansionsfond får föras över om en enskild näringsidkare

- överlåter samtliga realtillgångar i näringsverksamheten till ett svenskt handelsbolag som han har en andel i eller genom överlåtelsen får en andel i, och
- begär att expansionsfonden inte ska återföras.

Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget (34 kap. 19 § IL).

Byte av näringsverksamhet

Av 34 kap. 19 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo i vissa fall kan flytta expansionsfond från en enskild näringsverksamhet till en handelsbolagsandel.

Samtliga realtillgångar

En förutsättning är att samtliga realtillgångar i verksamheten överlåts till handelsbolaget. Detta innebär enligt Skatteverkets mening att hela näringsverksamheten måste överlåtas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera. Vad som avses med realtillgångar framgår av avsnitt 68.6.7.

Till eget handelsbolag

En annan förutsättning är att överlåtaren innehade eller genom överlåtelsen kom att inneha en andel i handelsbolaget. Expan-

sionsfonden kan således inte överföras till ett handelsbolag där överlåtaren inte är eller blir delägare. Det finns å andra sidan inget krav på att den ägda andelen ska ha viss storlek eller att den ska vara relaterad till tillskottet, utan den kan i princip vara hur liten som helst.

Begäran

Vidare ska överlåtaren begära att expansionsfonden inte ska återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten utan överföras till andelen i handelsbolaget.

Överföringen beskattas inte

Överföringen av expansionsfonden föranleder varken beskattning för den enskilde näringsidkaren eller för handelsbolaget/delägaren.

Om delägaren tidigare hade en post expansionsfond för handelsbolaget kommer denna att läggas samman med den överförda posten under förutsättning att de ingår i samma näringsverksamhet.

Återföring i handelsbolaget

När expansionsfonden återförs ska beskattning ske i den näringsverksamhet som är knuten till handelsbolaget. Den tidigare erlagda expansionsfondsskatten återfås.

Anskaffningsutgiften på andelen påverkas

Den justerade anskaffningsavgiften på andelen i handelsbolaget ska efter överföringen minskas med 73,7 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § IL och avsnitt 35. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsfond (minus expansionsfondsskatten) inte påverkade anskaffningsutgiften för andelen vid avsättningen, eftersom avsättningen gjordes i den enskilda näringsverksamheten. En korrigering måste därför göras vid överlåtelsen eftersom en framtida återföring av expansionsfonden kommer att öka den justerade anskaffningsutgiften.

68.6.3 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Av 34 kap. 20 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo kan överlåta expansionsfond till ett aktiebolag. Därvid upphör expansionsfonden. En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna om återföring av avdragen i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

- överlåter samtliga realtillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,
- begär att expansionsfonden inte ska återföras, och
- gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 73,7 % av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § IL finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

Samtliga realtillgångar

En förutsättning är att samtliga realtillgångar i näringsverksamheten överlåts till aktiebolaget, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera, se prop. 1993/94:50 s. 319. Vad som avses med realtillgångar framgår av avsnitt 68.6.7.

Till eget aktiebolag

En annan förutsättning är att överlåtaren ägde eller genom överlåtelsen kom att äga aktier i bolaget. Inte heller här finns något krav på hur stor andel av aktiebolaget han ska äga.

Begäran

Även i detta fall ska överlåtaren begära att expansionsfonden inte ska återföras.

Beskattat kapital i bolaget

Innebörden av begäran ska vara, att han önskar att expansionsfonden ska ersättas av beskattat kapital i aktiebolaget. Aktiebolaget kan ju inte ha någon expansionsfond.

Eftersom posten expansionsfond inkluderar den inbetalda expansionsfondsskatten på 26,3 %, kommer 73,7 % av expansionsfonden att tas upp som beskattat kapital i bolaget efter överlåtelsen.

Kapital motsvarande 73,7 % av expansionsfonden ska tillskjutas

Ytterligare en förutsättning för att expansionsfonden inte ska återföras är att överlåtaren skjutit till kapital till bolaget motsvarande den post av beskattat kapital som aktiebolaget tar upp. Återstående 26,3 % har betalats in i expansionsfondsskatt och kommer efter överföringen att motsvara bolagsskatten på det överförda beskattade kapitalet.

Ingen återbetalning

Eftersom aktiebolag inte kan ha en expansionsfond kommer någon återbetalning av expansionsfondsskatt inte att ske, varken till aktiebolaget eller till den enskilde näringsidkaren. Återbetalning sker endast vid återföring av expansionsfond, i detta fall återförs den inte utan den upphör.

Omkostnadsbelopp för aktierna

Det tillskott som är en förutsättning för tillämningen av bestämmelserna om upphörande av expansionsfond i samband med att tillgångar överlåts till aktiebolaget ska inte räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna (48 kap. 12 § IL). Om tillskottet inte är tillräckligt stort måste en del av expansionsfonden återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

Vid apportemission t.o.m. den 29 januari 2004 gällde att anskaffningsutgiften för aktierna skulle minskas med ett belopp motsvarande 72 % av den överförda expansionsfonden (48 kap. 12 § IL). Vid apportemission efter nämnda datum gäller reglerna i närmast ovanstående stycke.

68.6.4 Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare

En expansionsfond får tas över om

- en delägares andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, och
- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. IL. Den får inte heller tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökad med en tredjedel.

Om andelen i handelsbolaget är en lagertillgång, gäller i stället att expansionsfonden inte får tas över till den del den överstiger andelens skattemässiga värde. Den får inte heller tas över till den del den överstiger motsvarande värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året ökad med en tredjedel.

Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget (34 kap. 21 § IL).

Till fysisk person

Överlåtelsen ska enligt 34 kap. 21 § IL göras till en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är numera även möjligt att överlåta expansionsfond till ett dödsbo. Vidare kan ett dödsbo överlåta sin expansionsfond till en fysisk person.

Hela andelen

Av prop. 1993/94:50 s. 320 framgår att hela andelen ska överlåtas.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning ska parterna skriftligen avtala att expansionsfond ska övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente ska den som övertar expansionsfonden lämna en skriftlig förklaring om detta.

Om bodelning, då efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se avsnitt 68.6.1.

Högst motsvarande anskaffningsutgiften

Övertagandet är begränsat till den del av expansionsfonden som motsvarar den justerade anskaffningsutgiften på andelen enligt 50 kap. IL.

Högst 133 % av anskaffningsutgiften tre år tidigare

Övertagandet får dessutom bara avse högst ett belopp motsvarande den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Att beloppet är lägre än vid enskild näringsverksamhet beror på att den justerade anskaffningsutgiften sänkts med erlagd expansionsfondsskatt.

Spärreglerna har införts för att förhindra att egendom av skatteskäl läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen.

68.6.5 Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

Om en delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas realtillgångar vid bolagets upplösning får en expansionsfond föras över om

- delägaren begär att expansionsfonden inte ska återföras, och
- överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL.

Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem i enskild näringsverksamhet (34 kap. 22 § IL).

För att föra över näringsverksamheten från ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i de fall där det finns expansionsfonder som också ska överföras måste man således upplösa handelsbolaget i samband med överföringen av verksamheten. Det räcker inte att bara föra över tillgångarna.

Från och med den 18 april 2008 kan ett handelsbolag emellertid inte ingå i en underprisöverlåtelse. Förs tillgångar över i samband med upplösningen av handelsbolaget efter ovannämnda datum och denna överföring sker till underpris ska en uttagsbeskattning ske. Då kan expansionsfonden inte föras över till den enskilde näringsidkaren utan den ska i stället återföras till beskattning på blankett N3A.

En upplösning av handelsbolaget jämställs med en avyttring (50 kap. 2 § IL). Därmed ska också en kapitalvinst/kapitalförlust beräknas.

Anskaffningsutgiften för andelen i handelsbolaget ska efter överföringen ökas med 73,7 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § första stycket IL. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsfond minus expansionsfondsskatten minskade anskaffningsutgiften vid avsättningen. En korrigering måste därför nu göras vid överföringen.

68.6.6 Från handelsbolag till aktiebolag

Det finns ingen särskild reglering i 34 kap. IL om hur man gör med en expansionsfond när man för över verksamheten från ett handelsbolag till ett aktiebolag.

I förarbetena påpekades (prop. 1993/94:50 s. 320) att en ombildning av ett handelsbolag till ett aktiebolag utan beskattning för minskning av expansionsfonden kan ske i två led. Först upplöses handelsbolaget, varvid nuvarande 34 kap. 22 § IL tillämpas, och sedan överlåts tillgångarna till aktiebolaget varvid 34 kap. 20 § IL tillämpas.

Man måste således simulera att man gör ombildningen via omvägen över ett enkelt bolag (enskild näringsverksamhet).

Normalt kommer ingen redovisning att ske av det enkla bolaget eftersom överföringen i praktiken sker ”sekundsnabbt” från handelsbolaget till enskild näringsverksamhet (se avsnitt 68.6.5) och därefter direkt vidare till aktiebolaget (se avsnitt 68.6.3). Någon redovisning av enskild näringsverksamhet (blankett NE) behöver inte ske på grund av en sådan ombildning.

Observera dock vad som ovan, i avsnitt 68.6.5, sagts om att handelsbolag från och med den 18 april 2008 inte kan ingå i en underprisöverlåtelse.

68.6.7 Definition av realtillgångar

Med realtillgångar avses alla tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut eller i företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet och liknande tillgångar (34 kap. 23 § IL).

69 Upphovsmannakonto

69.1 Inledning

Bestämmelserna om upphovsmannakonto finns i 32 kap. IL. En enskild näringsidkare som har intäkt i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt) får enligt dessa bestämmelser dra av belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (upphovsmannakonto).

Fria kulturarbetares inkomster kännetecknas ofta av att det kan förflyta lång tid mellan det att kostnader läggs ned och att intäkter inflyter. Intäkterna är också ofta mycket varierande. Genom insättning på upphovsmannakonto kan fria kulturarbetare jämna ut sina inkomster mellan olika beskattningsår. Uppskov med beskattning medges för medel som sätts in på upphovsmannakonto ett visst beskattningsår och beskattning sker i gengäld det beskattningsår medlen tas ut från kontot.

69.2 Huvudregler

Rätt till avsättning har den som i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk har fått ersättning för upphovsrätt som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Upphovsman är den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk. Sådana verk kan vara skönlitterära eller beskrivande framställningar i skrift eller tal, musik eller sceniska verk, filmverk eller alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst eller verk som kommit till uttryck på annat sätt. Något krav på konstnärligt värde ställs inte. Däremot måste verken ha en viss individuell prägel. Vad som brukar kallas hötorgskonst är alltså konstnärliga verk i detta sammanhang. Prestationer av mer alldaglig och rutinmässig karaktär omfattas däremot inte. Hit räknas t.ex. meddelanden, notiser, faktasammanställningar och enklare nyttoföremål samt journalfilmer som endast registrerar ett händelseförlopp.

Avdrag får inte göras från en intäkt som avser fotografiska verk.

Avdrag får inte göras av dödsbo.

Uttag från ett upphovsmannakonto anses inte som upphovsmannaintäkt. Som förutsättningar för avdrag gäller följande.

1. Endast fysisk person som är bosatt i riket vid utgången av beskattningsåret kan få uppskov med näringsintäkt som tillkommit honom i egenskap av upphovsman. Uppskov medges inte om den skattskyldige avlidit under beskattningsåret. Delägare i handelsbolag har inte rätt till uppskov för bolagets inkomst.
2. De sammanlagda upphovsmannaintäkterna under beskattningsåret ska överstiga motsvarande intäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren med minst 50 %.

69.3 Avdragets storlek

Avdraget begränsas enligt följande.

1. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar upphovsmannaintäkten.
2. Avdraget får inte överstiga ett belopp som motsvarar två tredjedelar av överskottet av näringsverksamheten före avdraget och före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt 16 kap. 29 § IL.
3. Avdrag får dock inte göras med högre belopp än att överskottet, efter avdraget men före avdraget för avsättning för egenavgifter, uppgår till minst 30 000 kr.

Avdraget ska avrundas nedåt till helt tusental kronor och får inte understiga 10 000 kr.

69.4 Insättning på kontot

En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på upphovsmannakonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett upphovsmannakonto senast den dag som den skattskyldige enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska lämna självdeklaration. Får den skattskyldige anstånd med att

lämna självdeklaration förskjuts senaste inbetalningsdag i motsvarande mån.

Som upphovsmannakonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år. Räntesats bestäms av kreditinstitutet.

I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns också bestämmelser om skatt på räntan för upphovsmannakontot. På ränta utgår skatt med 15 %. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs upphovsmannakontot innehåller kreditinstitutet skatt för kontoinnehavarens räkning.

Det är inte möjligt att för samma inkomst utnyttja reglerna om ackumulerad inkomst jämsides med bestämmelserna om avsättning till upphovsmannakonto (66 kap. 18 § IL).

69.5 Uttag från kontot

Uttag från ett upphovsmannakonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kr.

Sedan sex år gått från ingången av det år då insättningen senast skulle göras ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel inklusive ränta.

Uttag från ett upphovsmannakonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut efter sex år.

69.6 Byte av kreditinstitut

Medel på ett upphovsmannakonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

Det överförande kreditinstitutet ska lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter.

69.7 Överlåtelse, pantsättning, utflyttning och dödsfall

Medel på upphovsmannakonto ska återföras till beskattning om

- avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
- medlen under beskattningsåret har övergått till den skattskyldiges make genom bodelning eller
- den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig.

Om den skattskyldige dör ska innestående medel tas upp som intäkt senast det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis. Intäkten får inte i något fall tas upp senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det att dödsfallet inträffade. (För beskattningsår som påbörjas efter 31 januari 2012 gäller att intäkten inte i något fall får tas upp senare än det andra beskattningsåret efter det år dödsfallet inträffade.)

70 Uttag ur närings-verksamhet

70.1 Bakgrund

1928 års KL

Principen om att ett uttag ur en rörelse ska beskattas går tillbaka till tiden före införandet av 1928 års KL. Ursprungligen avsågs med bestämmelserna uttag av varor och förnödenhet ur jordbruk till ägarens eller hushållets konsumtion. Vid införandet av KL kom uttagsbeskattningsbestämmelserna att placeras i 28 §. Där angavs att till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo såsom ”värdet av i rörelsen tillverkade eller saluförda produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning eller (…) annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo”. Att varuuttag räknades hit framgick klart av lagtexten, men även t.ex. nyttjanderätter kom att omfattas. Med åren utvecklades en rik praxis på området.

1990 års reform

Genom 1990 års skattereform infördes allmänna regler om uttagsbeskattning, som dock i stora delar vilade på äldre praxis. Reglerna placerades i 4–5 styckena av anv.punkten 1 till 22 § KL. Skattereformen medförde att utrymmet för uttagsbeskattningen ökades.

– kapitaltillgångar i näringsverksamhet

Tillgångar som tidigare realisationsvinstbeskattades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet – där det inte fanns några regler om uttagsbeskattning – kom genom reformen att bli näringstillgångar och därigenom omfattas av uttagsbeskattningsreglerna.

– tjänster i mer än ringa omfattning

En annan utvidgning av uttagsbeskattningsreglerna som infördes genom 1990 års reform var att även uttag av tjänster i mer än ringa omfattning skulle uttagsbeskattas. Här avsågs dock inte tjänster som en näringsidkare utför åt sig själv, t.ex. en bilmekaniker som lagar sin egen bil eller en målare som tapetserar om sin bostad. Tas däremot material ut ur näringsverksamheten i samband med sådant arbete ska detta naturligtvis uttagsbeskattas.

Det kan dock noteras att vissa slag av ”tjänster”, som t.ex. räntefria lån, uttagsbeskattades redan enligt äldre rätt, jfr t.ex. RÅ 1938 ref. 7, RÅ 1942 ref. 19 samt RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1989 ref. 44.

– särskilda skäl

En ventil mot uttagsbeskattning infördes genom 1990 års reform. I syfte att undvika att sådana omstruktureringar som tidigare hade godtagits skulle komma att omfattas av uttagsbeskattningsreglerna, stadgade dessa att uttagsbeskattning inte skulle ske om det förelåg ”särskilda skäl” häremot. Efter skattereformen har innebörden av de ”särskilda skälen” konkretiserats i ett flertal rättsfall.

Omstruktureringsreglerna

– särskilda skäl togs bort

I samband med att man införde de särskilda reglerna om omstruktureringar, däribland lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, UPL, gjordes även vissa förändringar i uttagsbeskattningsreglerna. Principen är att omfattas en överlåtelse av en tillgång – men inte en tjänst – av reglerna om underprisöverlåtelser, ska den inte föranleda uttagsbeskattning.

Ny definition av marknadsvärde

Samtidigt som uttagsbeskattningsreglerna flyttades till anv. punkterna 1 a och 1 b till 22 § KL gjordes vissa preciseringar av när uttagsbeskattning ska ske. Dessutom togs ventilen om ”särskilda skäl” bort. Dessa ”särskilda skäl” avsåg ju omstruktureringar och när sådana särskilt reglerats i de nya omstruktureringsreglerna, ansåg man att det inte fanns behov av denna ventil. En annan förändring som gjordes var att man införde en särskild för uttagsbeskattningsfall tillämplig definition av begreppet marknadsvärde.

Uttag ur HB till delägande AB

En utvidgning har dock skett på så sätt att uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till delägande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet för aktiebolagets del.

Beskattning i kapital

En särskild regel avseende uttagsbeskattning vid försäljning av kapitalbeskattad egendom i vissa fall infördes i 3 § 1 h mom. SIL

Inkomstskattelagen, IL

Fr.o.m. 2002 års taxering tillämpas inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uttagsbeskattningsreglerna har förts över till 22 kap. IL och reglerna om underprisöverlåtelser återfinns i 23 kap. IL (se avsnitt 71). Reglerna i 3 § 1 h mom. SIL finns numera i 53 kap. IL (se avsnitt 72)

70.2 Vad som avses med uttag

70.2.1 Inledning

Näringstillgångar

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på tillgångar i verksamheten ska beskattas oavsett hur de disponerats. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångarna lämnar näringsverksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc. Detta gäller dock bara för sådan tillgång som skulle ha beskattats i näringsverksamheten om den hade avyttrats. Tillgångar som skulle ha beskattats hos näringsidkaren eller handelsbolagsdelägaren som inkomst av kapital vid en avyttring, omfattas däremot inte av bestämmelserna i 22 kap. IL om uttagsbeskattning.

Exempel på uttag som inte omfattas är om en fysisk person tar ut en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt som inte är lagertillgång ur sin näringsverksamhet. Ett sådant uttag beskattas inte i näringsverksamheten utan i kapital, varför uttagsbeskattningsreglerna inte är tillämpliga. Inte heller överföring av enbart kontanta medel kan medföra uttagsbeskattning (RÅ 2000 not. 86 respektive RÅ 2003 not. 161).

Uttag för
– egen konsumtion
– närstående

Med uttag av en tillgång (se avsnitten 70.2.2–3) eller tjänst (se avsnitt 70.2.8) menas att näringsidkaren själv för eget bruk tar ut tillgången eller tjänsten ur näringsverksamheten. Hit räknas också uttag som förs över till någon närstående person, exempelvis en familjemedlem, vänner eller till ett närstående företag, vederlagsfritt eller mot vederlag lägre än marknadsvärdet, om detta inte är affärsmässigt motiverat (22 kap. 2–3 §§ IL). Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten tagits ut till marknadsvärdet (se avsnitt 70.3). Vad som avses med marknadsvärde anges i 61 kap. 2 § IL.

Med uttag likställda fall

Förutom vid uttag av vara – såvida inte bestämmelserna i 23 kap. IL är tillämpliga – och tjänst ur näringsverksamhet, ska uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL även ske

1. om näringsverksamheten har upphört,
2. till den del skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet har upphört,
3. i fråga om en tillgång som har förts 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,

4. till den del inkomst av en näringsverksamhet ska undantas från beskattning på grund av ett skatteavtal eller,
5. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Avseende punkten 2 ovan har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 ref. 93 funnit att en avkastningsstiftelse skulle uttagsbeskattas i samband med att denna blev begränsat skattskyldig – se vidare Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

Om en ideell förening har såväl skattepliktiga som skattefria inkomster sker uttagsbeskattning om egendom förs över från den skattepliktiga till den skattebefriade delen av verksamheten.

Genom en dom i december 2008 har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att uttagsbeskattning inte ska ske när en oäkta bostadsrättsförening övergår till att bli ett privatbostadsföretag. Bakgrunden till den uteblivna uttagsbeskattningen är, enligt HFD, att skattskyldigheten som sådan inte förändras, vilket innebär att det inte spelar någon roll vilka slags tillgångar föreningen äger vid övergången (RÅ 2008 ref. 65).

Uttagsbeskattning i gränsöverskridande näringsverksamhet när …

Lagens utgångspunkt är att uttagsbeskattning ska ske även när det t.ex. finns risk för att beskattningsunderlag i en gränsöverskridande näringsverksamhet försvinner ur landet (22 kap. 5 § IL). Detta trots att det inte alltid är fråga om att frånta en näringsverksamhet några tillgångar. Följande situationer räknas i sådana fall som uttag

– verksamheten upphör

1. Näringsverksamhet upphör.
   Detta är fallet då verksamheten vid ett fast driftställe läggs ned.

– skattskyldigheten upphör

2. Skattskyldighet för inkomst från en näringsverksamhet upphör helt eller delvis.

Om en fysisk person bedriver näringsverksamhet i Sverige och upphör att vara obegränsat skattskyldig här upphör skattskyldigheten för näringsverksamheten till den del tillgångarna inte knyts till ett fast driftställe här. Ett annat fall där skattskyldigheten upphör är om förutsättningarna för ett fast driftställe i Sverige försvinner.

– tillgång flyttas till skattebefriad verksamhet

3. Tillgång förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, och skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen.

Denna punkt är ett komplement till punkt 5 nedan och avser fall då överföringar med liknande skattekonsekvenser sker inom en näringsverksamhet.

– skatterättsligt hemvist ändras

4. Inkomst från en näringsverksamhet ska, helt eller delvis, undantas från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Här avses en situation då en i Sverige bosatt fysisk person, som bedriver näringsverksamhet här eller i en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal eller har ingått ett creditavtal, erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Vidare avses en situation då ett svenskt aktiebolag flyttar sitt skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan stat genom att den verkliga ledningen flyttar ut. Skatteavtalet medför att näringsverksamheten undantas från svensk beskattning till den del tillgångarna i verksamheten inte knyts till ett fast driftställe i Sverige. Uttagsbeskattning ska ske för den undantagna delen.

Ytterligare en situation som omfattas av den här punkten uppstår om ett exemptavtal ingås antingen med en stat med vilken Sverige inte tidigare har haft något avtal eller med en stat med vilken Sverige tidigare har haft ett creditavtal och en tillgång i en verksamhet som bedrivs i staten enligt avtalet blir knuten till ett fast driftställe där.

– tillgång flyttas till exemptland

5. Tillgång förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, och inkomst av den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Med den här punkten avses en situation då en tillgång i en verksamhet som bedrivs i två eller flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ingått ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där. Vidare avses en situation då en tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och knyts till ett fast driftställe där.

EU-rätten

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att det strider mot EUF-fördragets regler om etableringsfrihet att uttagsbeskatta ett svenskt bolag när bolagets näringsverksam-

het inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat inom EU. Fråga var om ett svenskt aktiebolag som bedrev fastighetsförvaltning i Förenade kungariket. Bolaget flyttade sin verkliga ledning till Malta, vilket medförde att bolaget vid tillämpning skatteavtalet mellan Sverige och Malta ansågs ha hemvist i Malta. Efter bytet av hemvist bedrevs ingen verksamhet i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen fann vidare att reglerna, som visserligen strider mot EUF-fördragets regler om etableringsfrihet, kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset men att syftet med dessa kunde tillgodoses på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt, sätt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen utgjorde gemenskapsrätten inte något hinder mot att uttagsbeskattning kan ske när aktuella tillgångar avyttras (RÅ 2008 ref. 30).

Anstånd med skattebetalningen

Med anledning av utgången RÅ 2008 ref. 30 infördes regler om anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning i ett nytt 17 a kap. i skattebetalningslagen, SBL. Reglerna gäller fr.o.m. den 1 januari 2010 och tillämpas på beskattningsår som påbörjats efter den 31 december 2009, d.v.s. tidigast vid 2011 års taxering. I och med införandet av skatteförfarandelagen, SFL, har bestämmelserna flyttats till 63 kap. 14 och 17–22 §§ SFL. Av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till SFL punkt 11 framgår att bestämmelserna om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. ska tillämpas från och med lagens ikraftträdande, d.v.s. från och med 1 januari 2012.

Reglerna är tillämpliga när uttagsbeskattning skett med anledning av att rätten att beskatta en näringsverksamhet gått förlorad på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES och de innebär att en obegränsat skattskyldig person som blivit uttagsbeskattad ska få anstånd om

- uttagsbeskattningen har skett bara på grund av reglerna i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL,
- det skatteavtal som avses i 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL har ingåtts med en stat inom EES,
- tillgången eller tillgångarna ingår i en näringsverksamhet inom EES och
- den näringsverksamhet som enligt 22 kap. 5 § 4 eller 5 IL ska beskattas i en annan stat inte har upphört.

I de aktuella paragraferna i 63 kap. SFL finns även bestämmelser om vad som avses med skatt i detta sammanhang, hur anståndsbeloppet ska beräknas, anståndstid m.m.

För utförligare beskrivning av anståndsbestämmelserna, se Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 63.12.

Tid före anståndsreglerna

När det gäller beskattningsår före införandet av anståndsregler vid uttagsbeskattning se Handledning för internationell beskattning 2011 (SKV 352) avsnitt 7.17.2.

Uttagsbeskattning när verksamhet vid fast driftställe upphör

Skatteverkets uppfattning är att om verksamhet vid ett fast driftställe som begränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person har i Sverige upphör, eller det moment som konstituerar ett fast driftställe försvinner på annan grund än ett skatteavtal med en stat inom EES kan uttagsbeskattning komma i fråga utan rätt till anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattningen. Likaså anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska ske omedelbart och utan rätt till anstånd om en enskild näringsidkares fasta driftställe utomlands inte längre ska beskattas i Sverige på grund av att näringsidkaren övergår till att vara begränsat skattskyldig. Om beskattningsrätten till sådant fast driftställe i stället upphör på grund av att obegränsat skattskyldig näringsidkares hemvist enligt ett skatteavtal med en stat inom EES övergår till den stat där det fasta driftstället är beläget tillämpas uttagsbeskattningsreglerna kombinerat med anståndsbestämmelserna i 63 kap. SFL (Skatteverket 2011-06-07, dnr 131 228506-11/111).

Även passivt förhållningssätt kan utlösa uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning föranleds även av situationer där det inte är fråga om att genom ett aktivt handlande frånta en näringsverksamhet några tillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att även ett passivt förhållningssätt genom avstående från en konverteringsrätt som medfört en värdeöverföring och som kan ha sin grund i intressegemenskap mellan företag, kan utlösa uttagsbeskattning (RÅ 1998 ref. 13).

70.2.2 Uttag av tillgång ur en enskild näringsverksamhet eller handelsbolag

Uttag av tillgång

Har en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet, sker enligt huvudregeln beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet; *uttagsbeskattning*. En grundläggande förutsättning är att vederlaget eller vinsten vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning bör således ske antingen när näringsidkaren själv förbrukar tillgången privat,

överför den till någon med vilken han har intressegemenskap eller förfogar över den genom att ge bort den i gåva.

I några särskilda fall kan även kapitalvinstbeskattade tillgångar i inkomstslaget kapital bli föremål för likartad beskattning (53 kap. IL, se avsnitt 72).

Överlåtelse till underpris från ett handelsbolag till delägare, även aktiebolag, omfattas av uttagsbeskattningsreglerna (22 kap. 3 § IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 155 och 292).

Uttag av en tillgång ska enligt huvudregeln beskattas om en försäljning av tillgången skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer kan – med de undantag som framgår av 53 kap. IL – uttagsbeskattning aldrig ske för tillgångar som vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget kapital, d.v.s. inte för näringsfastigheter och bostadsrätter vilka inte är lagertillgångar. Sådana tillgångar kan emellertid i stället bli föremål för avskattning vid ett karaktärsbyte (Se avsnitt 60.3.2). Om näringsfastighet/bostadsrätt (ej lagertillgång) innehas av ett handelsbolag och överlåts till en delägare (=fysisk person) till underpris ska dock uttagsbeskattning ske i inkomstslaget kapital för delägaren om tillgången blir privatbostad i och med överlåtelsen (45 kap. 30 § respektive 46 kap. 15 § IL).

– livsmedel och konsumtionsvaror

Varor och produkter som tillverkas och/eller omsätts i verksamheten är ofta föremål för uttag. Det kan vara svårt att avgöra om gjorda varuuttag över huvud taget redovisas och, i så fall, om de har tagits upp till beskattning till marknadsvärdet i försäljningsledet.

Skatteverket gör årligen en sammanställning över värdet av olika slag av varugrupper inom livsmedelsdetaljhandeln. Denna grundar sig på statistik från SCB. De värden som anges i sammanställningen kan normalt tillämpas när det gäller att bedöma om gjorda varuuttag har redovisats till rätta värden.

I BFL finns krav på att varuuttag ska noteras löpande i bokföringen. Som underlag ska finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas (jfr RÅ 1975 Aa 485, jfr även RÅ 1988 ref. 97 samt RÅ 1990 not. 292, som gäller uttag i fåmansaktiebolag och som torde få betraktas som ett in casu-avgörande grundat på speciella omständigheter).

– inventarier m.m.

Det är inte bara uttag av varor och produkter för eget eller närståendes bruk som ska beskattas. Genom ordet tillgång har i

lagtexten markerats att beskattning ska ske även vid uttag av inventarier. Liksom vid övriga uttag ska uttagsbeskattning ske till marknadsvärdet (22 kap. 7 § första stycket IL), d.v.s. som om tillgången sålts externt.

– byggnadsarbeten

En byggmästare, som till sina barn gav bort vissa fastigheter som utgjorde lagertillgångar i hans byggnadsrörelse, beskattades för skillnaden mellan fastigheternas saluvärde och bokfört värde (RÅ 1955 ref. 41).

Byggnadsarbeten för egen räkning uttagsbeskattas enligt särskilda regler i 27 kap. 8 § IL (se avsnitt 58.8 respektive, avsnitt 62.2.6).

– bilförmån

Med uttag ur näringsverksamhet jämställs att en näringsidkare eller handelsbolagsdelägare för privat bruk använder bil som utgör tillgång (anläggnings- eller lagertillgång) i näringsverksamheten (22 kap. 7 § andra stycket IL). Beskattning ska ske för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstslaget tjänst (jfr 61 kap. 5–11 §§ IL). Detta gäller även om en leasingbil hyrts i verksamheten. Jämkning av förmånsvärdet får ske om synnerliga skäl föreligger. Näringsidkare och handelsbolagsdelägare ska redovisa förmånsvärdet som intäkt av näringsverksamhet.

Liksom för uttag av tjänst i allmänhet gäller för bilförmån att beskattning blir aktuell endast om förmånen är av mer än ringa omfattning. Med ringa omfattning, när det gäller bilförmån, anses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). Skatteverket har i allmänt råd (SKV A 2008: 26), som gäller fr.o.m. beskattningsåret 2009, angett att ”Med ringa omfattning bör avses användning vid högst tio tillfällen”.

Frågan om en bil kan anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten får avgöras med utgångspunkt i de allmänna bestämmelserna i 13 och 16 kap. IL, på vilka hittillsvarande praxis grundas. För att en bil ska kunna inräknas i avskrivningsunderlaget krävs att den kan anses vara anskaffad för näringsverksamheten. Bilen anses då utgöra en tillgång i verksamheten, vilket bl.a. innebär att värdeminskningsavdrag ska medges och att det skattemässiga restvärdet räknas in i underlaget för räntefördelning.

– överföring till annan näringsverksamhet

Om en skattskyldig tar ut en tillgång eller en tjänst ur en av honom bedriven näringsverksamhet, för användning i en annan av honom bedriven näringsverksamhet), ska uttagsbeskattning

ske enligt huvudregeln (22 kap. 7 § IL). Det belopp som därvid tas upp som intäkt får behandlas som en utgift i den andra näringsverksamheten (22 kap. 8 § IL). Tillgången eller tjänsten anses således förvärvad i den senare näringsverksamheten mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Om inte uttagsbeskattning skulle ske vid överföringen utgörs anskaffningsvärdet av faktiskt vederlag.

70.2.3 Benefika överlåtelser och blandade fång

Gåva av enstaka tillgång

Gåva av enstaka näringstillgångar kan, liksom tidigare, komma att utlösa uttagsbeskattning hos givaren, 22 kap. 3 § IL (se t.ex. RÅ 1955 ref. 41 där byggmästare gav bort lagerfastigheter till sina barn och uttagsbeskattning skulle ske och RÅ 1967 ref. 28 varigenom författare uttagsbeskattades när denne gav bort lagertillgång i form av författarrättighet till bok).

Begreppet överlåtelse i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL omfattar även gåva (prop. 1999/2000:2 s. 302 jfr med prop. 1998/99:15 s. 151 och 270). Om den genom gåva överlåtna tillgången inte kan anses utgöra en verksamhetsgren, ideell andel av verksamheten eller av en verksamhetsgren enligt bestämmelserna i 23 kap. IL, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Emellertid har begreppet ”verksamhetsgren” tolkats ganska generöst i hittillsvarande praxis, se avsnitt 71.5.

– bodelning av annan anledning än makes död

Uttagsbeskattning sker också när en enstaka verksamhetstillgång övergår i annans ägo genom bodelning av annan anledning än makes död, såvida inte reglerna i 23 kap. IL är tillämpliga. Förhållandet är således snarlikt vad som gäller vid gåva (se även prop. 1998/99:15 s. 151).

En näringsidkare, som i samband med bodelning till sin hustru överlåtit inventarier som han tagit ut ur sin näringsverksamhet, och vilka inte ansetts utgöra en hel verksamhetsgren, beskattades för ett belopp motsvarande saluvärdet vid tiden för överlåtelsen (RÅ 1976 ref. 6 = R76 1:21).

– bodelning i samband med makes död

Högsta förvaltningsdomstolen har uttagsbeskattat en byggmästare vid bodelningstidpunkten för marknadsvärdet på lagerfastigheter som vid bodelning tillades dödsboet efter hustrun (RÅ 1981 1:89).

Benefik överlåtelse av hel närings-verksamhet

De omstruktureringsfall som behandlas i avsnitt 71 gäller i första hand överlåtelser av onerös karaktär. I praxis har emellertid uttagsbeskattning tidigare även underlåtits när hela näringsverksamheten, med däri ingående fastigheter, övergått till ny ägare genom ett benefikt fång, d.v.s. vid äganderätts-övergång genom gåva och arv eller genom bodelning mellan makar under deras livstid (se t.ex. RÅ 1985 Aa 111 = RSV/FB Dt 1985:6, RÅ 1988 not. 710 och RÅ 1989 ref. 112). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 42 ansett att det inte finns anledning att avvika från tidigare praxis vid gåva av hel näringsverksamhet (bestående av fastigheter som utgjorde lagertillgångar) trots de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelser – då under förutsättning att särskild reglering saknas i inkomstskattelagen. Se också nedan under rubriken ”Blandade fång”. Högsta förvaltningsdom-stolen har i RÅ 2007 ref. 50 gjort samma bedömning som SRN avseende gåva av hel näringsverksamhet, där tillgångarna bestod av inventarier. SRN fann att överlåtelsen skulle bedömas utifrån bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL.

– skattemässig kontinuitet

Vid förvärv av hel näringsverksamhet träder gåvotagaren eller arvtagaren in i givarens respektive arvlåtarens skattemässiga situation, s.k. kontinuitet (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). Som anskaffningsvärde för övertagna inventarier räknas sålunda givarens eller arvlåtarens skattemässigt oavskrivna restvärde (18 kap. 8 § IL). Motsvarande gäller för lagertillgångar.

Blandade fång

– huvudsaklighets-principen

Frågan vad som gäller när en näringsverksamhet har överlåtits till underpris mellan fysiska personer genom ett s.k. blandat fång har lösts i praxis vad gäller fastigheter som skattemässigt utgör lagertillgångar i näringsverksamhet. I t.ex. RÅ 1988 not. 710 tillämpades den s.k. huvudsaklighetsprincipen, som primärt gäller vid överlåtelse av fastigheter som utgör kapitalvinst-beskattade tillgångar. Målet gällde en överlåtelse av en hel verk-samhet i form av fastigheter, som utgjorde lagertillgångar i skatte-hänseende, från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av barn till föräldern mot vederlag i form av att bolaget övertog betal-ningsansvaret för fastighetsskulderna. Skulderna understeg fastig-heternas taxeringsvärden. Med hänsyn härtill gjordes bedöm-ningen att överlåtelsen i dess helhet utgjorde gåva, varför någon inkomstbeskattning inte skulle ske hos givaren. Samma bedöm-ning gjorde Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 ref. 42 vid en underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av fastigheter som utgjorde lagertillgångar mot en ersättning som översteg det skattemässiga värdet men understeg taxerings-

värdet. Om däremot ersättningen vid en underprisöverlåtelse av hel näringsverksamhet antingen överstiger taxeringsvärdet eller understiger det skattemässiga värdet blir bestämmelserna i 23 kap. IL avgörande för om uttagsbeskattning kan underlåtas eller ej eftersom dessa situationer särskilt lagreglerats i 23 kap. 10 § IL.

Lagrådet har ifrågasatt om det inte föreligger en motsättning mellan reglerna om uttagsbeskattning och principerna för kapitalvinstbeskattning (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 418 f.). Regeringen uttalade dock att av huvudsaklighetsprincipen följer bara att transaktionen ska behandlas som köp eller gåva och inte som delvis köp och delvis gåva. Uttagsbeskattningsreglerna anger till vilket värde fastigheten ska anses ha avyttrats, d.v.s. marknadsvärdet. Vid beräkning av kapitalvinsten ska marknadsvärdet – i stället för det verkliga vederlaget – minskas med omkostnadsbeloppet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298).

Avskattningsregler för fastigheter m.m.

Reglerna om uttagsbeskattning har kompletterats med särskilda regler om avskattning när en näringsfastighet som inte utgör lagertillgång övergår till att bli en privatbostadsfastighet. Motsvarande regler finns för bostadsrätt. Dessa bestämmelser finns i 26 kap. 9 § och 11 § IL. Om tillgången utgör kapitaltillgång hos överlåtaren ska avskattning ske då äganderätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva.

I de fall tillgången är lagertillgång gäller motsvarande vid arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, men däremot inte vid gåva eller när fastigheten övergått i samband med bodelning av annan anledning än makes död (26 kap. 13 § IL).

Avskattningsreglerna gäller inte endast när den övergår till ny ägare genom ovan nämnda fång, utan också i de fall en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt hos samma ägare övergår till att bli privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt, s.k. karaktärsbyte (26 kap. 8 § och 11 § IL).

70.2.4 Uttag i samband med ombildning till AB

Ombildning är uttag

När en verksamhet som bedrivits som enskild firma, eller i handelsbolag, genom apport ombildas till aktiebolag, sker principiellt sett ett uttag ur den tidigare verksamheten. Enligt huvudregeln ska detta beskattas, såvida inte reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning är tillämpliga. Notera att ett handelsbolag inte kan vara part i en underprisöverlåtelse, se 23 kap. 14 § IL. Vederlaget kan utgöras av nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget.

70.2.5 Upphörande av näringsverksamhet

Sista affärshändelsen

När en näringsverksamhet upphör ska uttagsbeskattning ske såsom den ”sista affärshändelsen”. Överlåtelse av hela näringsverksamheten i samband med dödsfall har, som framgår ovan, dock inte ansetts som uttag. Kontinuitet föreligger här mellan arvlåtaren och arvtagaren. Se vidare avsnitt 8, beträffande skifte av dödsbo m.m.

Konstnärs dödsfall

Med upphörande av näringsverksamhet avses bl.a. att en verksam konstnär, uppfinnare etc. avlider och ingen kan fortsätta den avlidnes verksamhet. Ett övertagande av tillgångar innebär att en ny verksamhet påbörjas, alternativt att de övertagna tillgångarna förs över till en redan befintlig verksamhet (se RÅ 1942 ref. 9, RÅ 1977 ref. 32 = R77 1:17 och RÅ 1981 1:3). Följden av att näringsverksamheten har upphört genom dödsfallet är att uttagsbeskattning ska ske i dödsboet med stöd av bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL

Om uttag sker utan beskattning eller till beskattning understigande marknadsvärdet, påverkas rätten till kvoterat avdrag för kvarstående underskott när näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL).

70.2.6 Uttag av tillgång i bolagssektorn

Uttag av tillgång

Inom den dubbelbeskattade sektorn innebär uttagsbeskattningsreglerna i princip att alla uttag av tillgångar kan föranleda uttagsbeskattning, eftersom all inkomst som aktiebolag m.fl. juridiska personer har hänförs till näringsverksamhet. Några särskilda regler för uttag från fåmansföretag finns inte, utan allmänna regler ska tillämpas även i dessa fall.

Uttag och lön – tyst kvittning

Detta innebär att företaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och det avtalade priset. Om mellanskillnaden beskattas som löneförmån medges företaget avdrag för lönekostnaden (s.k. tyst kvittning) och ska erlägga arbetsgivaravgifter. Blir förvärvaren i stället utdelningsbeskattad medges företaget inget avdrag men ska då inte heller erlägga arbetsgivaravgifter, se vidare avsnitt 70.5.

70.2.7 Uttag av tillgång vid ombildning från AB till enskild firma eller handelsbolag

Ombildning är uttag

När det gäller en ombildning från aktiebolagsform till enskild firma eller till handelsbolag, som inte ägs av aktiebolag eller ekonomiska föreningar, lämnar aktiebolagets tillgångar den

dubbelbeskattade sektorn. Förutsättningar för uttagsbeskattning föreligger i princip i dessa fall.

Ej uttagsbeskattning om villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda

Uttagsbeskattning ska dock inte ske om bestämmelserna om undantag härifrån i 23 kap. IL är tillämpliga. Bestämmelserna, som beskrivs närmare i avsnitt 71, innehåller bl.a. krav på att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.

En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget (23 kap. 16 § första stycket IL).

Näringsfastighet som inte är lager uttagsbeskattas

En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas som tillgång i näringsverksamheten, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid försäljning av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, om fastigheten inte utgör lager (jfr prop. 1998/99:15 s. 152 f). Det är därför inte möjligt att utan uttagsbeskattning till underpris överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet. Av den nämnda bestämmelsen följer också att detsamma gäller överlåtelse av aktier m.fl. delägarrätter från ett aktiebolag till enskild näringsverksamhet.

70.2.8 Uttag av tjänst

Tjänster i mer än ringa omfattning

Det anges numera direkt i lagtexten att uttagsbeskattning kan komma ifråga även vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa (22 kap. 4 och 7 § § IL). Vid nyttjande av dyrare egendom, t.ex. båtar, är det dispositionsrätten som utgör grund för marknadsvärdet och inte det rent faktiska nyttjandet (jfr prop. 1999/2000:15 s. 60 och se HFD 2011 ref. 55 I–II och Skatteverket 2011-11-23, dnr 131 625311-11/111)

När det gäller uttag av tjänst är reglerna i 23 kap. IL inte tillämpliga. Dock gäller att sådan tjänst som utförs i samband med uttag av sådan tillgång, som inte ska uttagsbeskattas på grund av bestämmelserna i 23 kap. IL, inte ska föranleda uttagsbeskattning (22 kap. 12 § IL).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av tjänst är i första hand tillämpliga när anställda utfört arbete åt en näringsidkare för dennes privata ändamål, men även andra uttag av tjänster ur näringsverksamheten kan föranleda uttagsbeskattning.

I specialmotiveringen till den tidigare lydelsen av bestämmelsen uttalade föredragande statsrådet bl.a. (prop. 1989/90:110 s. 660).

– inte tjänster för egen räkning

”Uttag föreligger inte om en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande. Som exempel kan nämnas en revisor som upprättar sin egen deklaration, en frisör som rakar och kammar sig själv eller en målare som målar sin bostad. Uttag föreligger inte heller i sådana fall då en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. En helt annan sak är att i vissa sådana fall beskattning för ett dolt vederlag, t.ex. en gentjänst, kan aktualiseras. Det kan här nämnas att enligt en särskild föreskrift i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § ska byggnadsarbete för egen räkning i vissa fall medföra uttagsbeskattning. Detta hänger samman med att den egna arbetsinsatsen inte medför att fastigheten erhåller karaktär av omsättningstillgång (prop. 1980/81:68 s. 163 ff.).---

I fråga om uttag av tjänst har det ansetts motiverat att endast uttag i mer än ringa omfattning ska föranleda beskattning. En näringsidkare som ’privat’ utnyttjar t.ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten ska alltså inte uttagsbeskattas i alla lägen.”

Krediter omfattas

Med uttag av tjänst förstås således i princip alla former av tjänster, inklusive t.ex. krediter, som en näringsidkare eller juridisk person tar ut ur sin verksamhet och för över till annan näringsverksamhet eller tillhandahåller någon annan utan att marknadsmässigt vederlag härför erhålles, jfr t.ex. prop. 1998/99:15 s. 163. Det är inte ovanligt med ränteförmånliga lån mellan företag i intressegemenskap där koncernbidragsrätt saknas (se t.ex. RÅ 2004 ref. 4, KRNS 1999-01-20, mål nr 7390-96 samt KRNS 2002-01-21, mål nr 820–821-2000). Om uttagsbeskattning inte blir aktuell beror i hög grad på omständigheterna i det enskilda fallet. I en skrivelse anger Skatteverket att uttagsbeskattning även blir aktuellt när ett handelsbolag ger ett ränteförmånligt lån till delägare som är fysisk person (Skatteverket 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111).

Samma skattesubjekt

Reglerna om uttagsbeskattning gäller även vid uttag av tjänst ur en näringsverksamhet för en annan näringsverksamhets räkning, d.v.s. hos samma skattesubjekt. Det värde som redovisats som intäkt i förstnämnda näringsverksamhet får i ett sådant fall behandlas som en utgift i den andra näringsverksamheten (22 kap. 8 § IL).

Uttag av tjänst?

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom slagit fast att en personalstiftelse ska uttagsbeskattas när den hyr ut semesterbostäder till underpris till destinatärerna. I målet hade stiftelsen åberopat att det skulle vara affärsmässigt motiverat att hyra ut till underpris då stiftelsens stadgar inte medgav att marknadsmässigt pris togs ut, vilket Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg det vara. Dock konstaterade domstolen att för den tid då semesterbostäderna inte hyrts ut hade, när det inte fanns någon som kunde disponera bostäderna, stiftelsen inte tillhandahållit någon tjänst. Grund för uttagsbeskattning saknades därför i den delen (RÅ 2008 ref. 57).

70.3 Innebörden av uttagsbeskattning

Marknadsvärdet

Vid uttagsbeskattning ska skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Med marknadsvärdet förstås det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga (61 kap. 2 § tredje stycket IL). Detsamma gäller vid värdering av uttag av tjänst.

– sedvanliga personalrabatter

När uttaget gäller produkter eller varor från den egna verksamheten ska som värde tas upp vad som skulle ha erhållits om motsvarande kvantitet i stället sålts. Det pris som en utomstående kund betalar kan dock i allmänhet reduceras med i företaget normala personalrabatter, när det gäller att göra en värdering av värdet av uttag av sådana produkter eller varor (se bl.a. KRNG 2006-10-20, mål nr 6035-04, avseende arbetsgivaravgifter).

– marknadsintroduktion etc.

Det kan emellertid i vissa fall framstå som långsiktigt fördelaktigt för ett företag att på en viss affär ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Så kan vara fallet om säljaren vill arbeta upp en affärsrelation till en viss kund eller vid en marknadsintroduktion. I de fall ett lägre pris än marknadspriset är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning (se vidare prop. 1998/99:15 s. 292). Det torde ankomma på överlåtaren att visa att affärsmässiga överväganden ligger bakom ett underpris. Om marknadsvärdet är svårt att bestämma, eller kan antas ligga inom ett intervall, bör viss försiktighet iakttas vid prisvärderingen (prop. 1998/99:15 s. 293).

– begagnade bilar

Vid bestämmandet av marknadsvärdet på begagnade bilar kan viss ledning finnas i de prislistor som används inom bilhandeln (jfr RÅ 1982 1:45 och KRNS 2000-07-03, mål nr 5437-99).

Tidpunkt för värderingen

Tidpunkten för värderingen är enligt praxis uttagstillfället (se t.ex. RÅ 1967 ref. 28).

70.4 När uttagsbeskattning inte ska ske

I 22 kap. 9–13 §§ IL anges att uttagsbeskattning inte ska ske i ett antal särskilt angivna situationer. Därutöver medför lagtekniska lösningar i IL att uttagsbeskattning kan underlåtas även i några andra, ej direkt lagreglerade, situationer.

Uttag av bränsle

Uttag av bränsle från en fastighet i Sverige, som är taxerad som lantbruksenhet, för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på samma fastighet ska inte beskattas (22 kap. 9 § IL).

Om mangårdsbyggnad (småhus) som ligger på en lantbruksenhet bebos av ägaren, eller honom närstående person, kommer byggnaden med tillhörande tomtmark vid inkomsttaxeringen att brytas ut som privatbostadsfastighet. Används bränsle från lantbruksenheten för uppvärmning av sådan privatbostadsfastighet (privatbostad) ska uttagsbeskattning inte ske. Undantaget gäller endast bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den bruknings-enhet som utgör lantbruksenhet.

Lex ASEA

Utdelning av näringsbetingade aktier (ej lagertillgångar) som sker med stöd av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA, se avsnitt 91) föranleder inte uttagsbeskattning under förutsättning att marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Detta gäller även om det utdelande företaget är ett sådant utländskt bolag som ska jämställas med svenska företag enligt 42 kap. 16 a § IL (jfr prop. 2000/01:22 s. 108). Slopandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar fr.o.m. 1 juli 2003 medför att bestämmelsen om undantag från uttagsbeskattning i stort sett blir överflödig. Den har emellertid ansetts som nödvändig för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen har därför inte upphävts.

Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet sker en ”negativ” uttagsbeskattning, d.v.s. avdrag medges för förlust om den är verklig (se 23 kap. 2 § IL respektive 22 kap. 10 § IL) – detta gäller dock endast om den utdelade näringsbetingade andelen vid avyttring skulle ha medfört kapitalvinstbeskattning enligt 25 a kap. IL.

Om marknadsvärdet är lika med omkostnadsbeloppet uppkommer varken vinst eller förlust.

Ek. förenings utskiftning av aktier

Utskiftning från svensk ekonomisk förening i form av aktier i ett svenskt aktiebolag, och som sker med stöd av reglerna i 42 kap. 20 § IL, föranleder inte uttagsbeskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Detta förutsätter dock att det inte är fråga om lagerandelar enligt 27 kap. 6 § IL.

Ombildning av kooperativ ek. förening

Ombildning av en kooperativ ekonomisk förening till aktiebolag innebär att andelen i föreningen omvandlas till en aktie. Skatteverket har i skrivelse 2004-09-10, dnr 130 545091-04/113, gjort bedömningen att uttagsbeskattning inte ska ske vid omvandlingen för en enskild näringsidkare när andelen har ingått i dennes näringsverksamhet. Som grund för skrivelsen anges bl.a. att en omedelbar beskattning i form av uttagsbeskattning skulle stå i strid med 22 kap. IL och lagstiftarens intentioner.

Publikt företags överlåtelse av egna aktier

Enligt 48 kap. 6 a § IL ska kapitalvinst inte tas upp då ett publikt aktiebolag, vars aktier är noterade på börs, avyttrar egna aktier. Med hänvisning härtill blir bestämmelserna om uttagsbeskattning inte heller tillämpliga (jfr prop. 1999/2000:38 s. 43).

Överlåtelse av näringsbetingade andelar

Om en näringsbetingad andel avyttras till underpris ska, i de fall kapitalvinsten blir skattefri enligt 25 a kap. IL, uttagsbeskattning inte ske (prop. 2002/03:96 s. 148 och 303–304). Se även SRN 2006-09-05.

Hur ägarna till företag som överlåter näringsbetingad andel till underpris ska bli beskattade har numera lagreglerats i 23 kap. 2 § IL (se avsnitt 70.6).

Fusion

Är bestämmelserna i 37 kap. IL om beskattning vid fusioner och fissioner tillämpliga ska vid fusion etc. endast reglerna i nämnda kapitel tillämpas (jfr 23 kap. 2 § 1p IL).

Underpris-överlåtelser

Är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser tillämpliga på överlåtelsen (gäller bara tillgångar inte tjänster) ska inte uttagsbeskattning ske.

Om uttag av en tjänst har samband med uttag av en tillgång, ska uttaget av tjänsten inte beskattas om uttaget av tillgången på grund av bestämmelserna i 23 kap. 9 § IL inte ska uttagsbeskattas (22 kap. 12 § IL).

CFC-beskattning

Uttagsbeskattning ska inte heller ske om skattskyldigheten för lågbeskattade inkomster i en utländsk juridisk person (CFC-beskattning) upphör.

70.5 Exempel på uttagsbeskattning

Av 22 kap. 7 § första stycket IL framgår att ett uttag ur näringsverksamheten av en tillgång ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad som ska anses utgöra marknadsvärde vid ett sådant uttag framgår av 61 kap. 2 § tredje stycket IL Detta gäller endast om vederlag eller vinst vid avyttring hade utgjort intäkt av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Som skattepliktig inkomst räknas inte vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen, ML.

I ekonomiskt hänseende kan reglerna om uttagsbeskattning i huvudsak sammanfattas med stöd av följande exempel. En tillgång köps för 300, exklusive moms om 75, och tillförs näringsverksamheten. Tillgången tas sedan ut ur denna vid en tidpunkt då marknadsvärdet i försäljningsledet uppgår till 500 inklusive moms (100).

Enskild näringsverksamhet

Under förutsättning att tillgången kan hänföras till näringsverksamhet (lagertillgång, inventarie etc.) blir resultatet följande.

I näringsverksamheten bokförs 300 som lageranskaffning eller som underlag för värdeminskningsavdrag. Vid uttaget tas som intäkt av näringsverksamhet upp marknadsvärdet 500 exklusive den moms som utgår enligt ML. Uttagsbeskattningsreglerna vad gäller moms avser i princip att återföra det belopp till beskattning som avdrag tidigare medgivits för, se vidare Handledning för mervärdesskatt (SKV 553–554). I förevarande exempel blir återlagd moms 75. Nettobeskattning blir således 125 (500 - 75 - 300), i vart fall sett över tiden. (Förskjutning i tiden kan bero på avskrivningsreglerna och när tillgången anskaffades.) Beloppet kommer också att påverka underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Sett över den tid transaktionerna sträcker sig medges avdrag för ingående moms med 75 och utgående moms uttagsbeskattas med samma belopp 75, d.v.s. inte med det momsbelopp (100) som hade utgått om varan sålts till marknadsvärdet 500 inklusive moms.

Om tillgången ska anses anskaffad för ägarens eller annans privata bruk, d.v.s. den är inte anskaffad för näringsverksamheten, ska avdrag vägras för dels inköpskostnaden 300 (16 kap. 1 § första stycket IL), dels för ingående moms om 75 (8 kap. 3 § första stycket ML). Något belopp att uttagsbeskatta finns då inte, vare sig inkomstskatte- eller momsmässigt.

När det gäller förvärv som är avsett att nyttjas såväl i näringsverksamheten som privat, föreligger avdragsrätt för ingående moms för hela förvärvet, d.v.s. även för den andel som är avsett att nyttjas privat. Det privata nyttjandet uttagsbeskattas på sedvanligt vis. I det fall avdrag inte yrkas för den del av den ingående momsen som motsvarar det privata användandet av tillgången blir uttagsbeskattning momsmässigt dock inte aktuell. Beträffande personbilar gäller särskilda regler, se Handledning för mervärdesskatt (SKV 553–554).

Aktiebolag/ ekonomisk förening

a. Tillgången tas ut och tillhandahålls anställd

Den anställde beskattas för löneförmån med 500 (från eventuella sedvanliga kundrabatter bortses). Företaget bokför inköpskostnaden 300 (se ovan under enskild näringsverksamhet) och uttagsbeskattas för värdet av uttaget exklusive den moms som ska återföras (jfr 15 kap. 6 § IL) eller 425. Nettobeskattning sett över tiden blir i princip 125 (se ovan under enskild näringsverksamhet). Emellertid sker s.k. tyst kvittning på så vis att det belopp som ska uttagsbeskattas vid inkomstbeskattningen ”kvittas” mot del av lönekostnad på samma belopp. Företaget ska påföras arbetsgivaravgifter på ett underlag av 500. Det kan förekomma att uttaget inte redovisats utan att förhållandet framkommer först i samband med Skatteverkets granskning. I normalfallet ska justering ske det beskattningsår som kostnaden enligt god redovisningssed skulle tagits upp, se RSV:s skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100. Företaget har medgetts avdrag för ingående moms med 75 och uttagsbeskattas för utgående moms med samma belopp (se ovan angående enskild näringsverksamhet). Även detta belopp medges företaget, vid inkomsttaxeringen, avdrag för som lönekostnad. Avdrag för lönekostnad blir således (425+75 =) 500, d.v.s. samma belopp som utgör underlag för arbetsgivaravgifter.

b. Tillgången tas ut av i företaget arbetande delägare

Uttaget ses antingen som löneuttag eller som utdelning i form av sakegendom. I det förra fallet blir skattekonsekvenserna för företaget och för delägaren desamma som i exempel a). I det senare fallet beskattas delägaren för utdelning om 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, d.v.s. nettobeskattning av bolaget sett över tiden blir även här 125. Bolaget har medgetts avdrag för ingående moms, 75, och utgående moms att återlägga blir även här 75.

Huruvida beloppet ska anses utgöra lön eller utdelning får avgöras i det enskilda fallet. I utdelningsfallet blir det aktuellt att pröva om reglerna i 57 kap. IL är tillämpliga på delägaren.

c. Tillgången förvärvas av en delägare som inte är verksam i företaget

Delägaren utdelningsbeskattas med 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, d.v.s. nettobeskattning blir 125.

Avdrag har medgetts för ingående moms, 75, och utgående moms att beskatta blir 75. Reglerna i 57 kap. IL kan, beroende på omständigheterna, vara tillämpliga på delägarens utdelningsinkomst.

Handelsbolag

Om en delägare som är fysisk person tar ut tillgång ur handelsbolagets näringsverksamhet och det rör sig om sådan tillgång som vid försäljning beskattas i näringsverksamhet, så ska tillgångens marknadsvärde (exklusive moms) uttagsbeskattas, d.v.s. i exemplet ovan 425, i inkomstslaget näringsverksamhet. Anskaffningskostnaden dras av i bolaget enligt vanliga regler för det slag av tillgång det rör sig om, se vad som sagts ovan angående enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Beträffande moms gäller detsamma som för enskild näringsidkare. Arbetsgivaravgifter kommer dock inte i fråga, däremot kommer beloppet att, på samma sätt som för enskild näringsidkare, ingå i underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Om det är den delägare som tar ut tillgången som ska beskattas för hela beloppet eller om detta ska fördelas på samtliga delägare beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

Oavsett om uttagsbeskattning av delägaren ska ske eller ej, ska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget justeras med uttaget, 50 kap. 5 § andra stycket IL. Se vidare avsnitt 36.7.

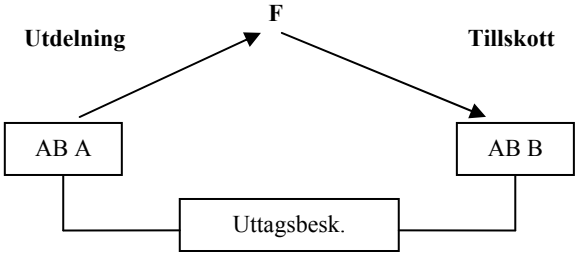
Uttag av fastigheter, för vilken en vinst eller förlust vid avyttring ska redovisas i inkomstslaget kapital, medför ”uttagsbeskattning” i kapital i de fall fastigheten överlåts till en delägare som är fysisk person och blir eller kan antas komma att bli privatbostad i och med överlåtelsen (45 kap. 30 § IL). Beträffande bostadsrätt finns motsvarande bestämmelse i 46 kap. 15 § IL.

När handelsbolag ägs av juridiska personer gäller att överflyttning av tillgångar från eller till handelsbolaget vanligen innebär att tillgångar flyttas inom en och samma näringsverksamhet. Uttagsbeskattning kan emellertid numera alltid komma i fråga.

70.6 Konsekvenser för ägare vid uttagsbeskattning

I samband med att man 1999 införde särskilda regler om att uttagsbeskattning inte skulle ske vid underprisöverlåtelser, då vissa särskilt angivna förutsättningar var uppfyllda, uttalades att i de fall uttagsbeskattning av juridisk person ska ske vid en överlåtelse av tillgång till underpris följer beskattningskonsekvenserna allmänna principer. Flera remissinstanser ansåg att frågan borde lagregleras i samband med införandet av bestämmelserna. Denna uppfattning delades emellertid inte av regeringen, som framhöll att en *indirekt* lagreglering förelåg. I förarbetena angavs att det av dåvarande bestämmelser i 14 och 15 §§ underprislagen (motsvaras med vissa justeringar numera av 23 kap. 11 och 12 §§ IL) motsatsvis kunde utläsas, att i fall där uttagsbeskattning sker ska beskattning ske för utdelning och omkostnadsbeloppet ökas (prop. 1998/99:15 s. 172).

Exempel



Om AB A överlåter tillgång mot ett vederlag understigande marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat till AB B och bestämmelserna i 23 kap. IL inte är tillämpliga, ska AB A uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag. F ska i allmänhet enligt ovan nämnda resonemang utdelningsbeskattas (eventuellt med tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL) för samma belopp. Vidare ska F:s omkostnadsbelopp för aktierna i B ökas med samma belopp som F har utdelningsbeskattats med.

”Sipano II”

Enligt den praxis som utvecklades före införandet av reglerna om underprisöverlåtelser (t.ex. RÅ 1992 ref. 56, ”Sipanodomen”) kunde utdelningsbeskattning underlåtas om förfarandet inte medförde någon otillbörlig skatteförmån (jfr också SRN:s förhandsbesked 1999-06-23, 2001-04-06 och 2003-12-09).

Denna praxis bröts genom RÅ 2004 ref.1 (fhb), ”Sipano II”. Högsta förvaltningsdomstolen fastslog, i plenum, att införandet av UPL (motsvarande nuvarande regler i 23 kap. IL) har ändrat rättsläget i avsevärd mån beträffande beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelser till underpris. Högsta förvaltningsdomstolen anger att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning när det inte är fråga om en underprisöverlåtelse. Samma skattemässiga bedömning torde för övrigt kunna göras även i de fall ägaren är juridisk person eftersom Högsta förvaltningsdomstolen i sina domskäl inte förefaller ha argumenterat utifrån förhållandet att aktieägaren var fysisk person. Eventuell utdelningsbeskattning prövas i sådana fall utifrån bestämmelserna i 24 kap. IL.

Börsnoterade företag

Om AB A i exemplet ovan är ett börsnoterat företag, eller i övrigt har ett spritt ägande, medför en tillämpning av numera gällande rätt emellertid praktiska problem och torde därför i många situationer inte kunna upprätthållas.

Utdelning från ideell förening

Genom RÅ 2007 ref. 5 I och II har slagits fast att en medlem i en ideell förening i vissa fall kan undgå utdelningsbeskattning. I domarna gjorde Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som SRN. Fråga var, i I, om två ideella föreningar, med endast gemensamma medlemmar, som skulle bli en genom att endera föreningen överlät sina tillgångar till den andra för att sedan upplösas. I mål II skulle en ideell förening överlåta tillgångar till en stiftelse som föreningen verkade genom. I fall I var den medsökande medlemmen ett aktiebolag och i fall II en fysisk person. Efter att ha slagit fast att föreningarna i båda fallen skulle uttagsbeskattas, prövade SRN frågan om utdelningsbeskattning av föreningarnas medlemmar. SRN konstaterade härvid först att ett medlemskap i en ideell förening inte kan ses som en tillgång och inte heller jämställas med ett indirekt ägande av föreningens tillgångar. Detta innebar att överföringen inte utgjorde utdelning i 42 kap. 1 § IL:s mening. Med hänvisning till att en överföring från en ideell förening till en annan ideell förening med samma medlemmar, inte innebär att medlemmarnas ekonomiska situation förändrats, konstaterade SRN sedan att någon utdelning i 42 kap. 18 § IL:s mening inte heller hade skett. Utdelningsbeskattning kunde m.a.o. inte ske.

För det fall överlåtelsen i stället sker till ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening eller direkt till medlemmarna, aktualiseras dock utdelningsbeskattning (se RÅ 1999 not. 100 respektive 211).

Näringsbetingade andelar

Högsta förvaltningsdomstolen har i domar RÅ 2004 ref. 140 och RÅ 2004 not. 197 ansett att utdelningsbeskattning kan aktualiseras trots att uttagsbeskattning i viss situation inte skett. I fall uttagsbeskattning underlåtits när överlåtelsen avsett näringsbetingade andelar – d.v.s. ingen underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 2 § IL – och överföringen inte är affärsmässigt motiverad, kan ägarna komma att utdelningsbeskattas eftersom en uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning i här aktuellt fall saknas.

Eftersom det inte bedömdes finnas några sakliga skäl för att utdelningsbeskatta ägarna i dessa fall infördes bestämmelsen i 23 kap. 2 § andra stycket IL (se prop. 2004/05:91). Innebörden av denna regel är att om näringsbetingade andelar överlåts 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. 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 avsnitt 71.3).

Genom att göra samma bedömning som SRN, har Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att utdelningsbeskattning ska ske av ägaren (fysisk person) till ett aktiebolag när bolaget donerar medel till en begränsat skattskyldig stiftelse. Donationen skulle i det här fallet kunna komma att avse såväl näringsbetingade som inte näringsbetingade aktier samt kontanter. Uttagsbeskattning av bolaget skulle ske endast till den del donationen avsåg aktier som inte var näringsbetingade. Utdelningsbeskattning av ägaren skulle dock avse värdet av samtliga överförda tillgångar oavsett slag. Den i målet förevarande situationen omfattas inte av den ovan nämnda regeln i 23 kap. 2 § andra stycket IL eftersom en stiftelse inte återfinns bland de där uppräknade subjekten (RÅ 2007 not. 161).

70.7 Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett

Bakgrund

I företagsskatteutredningens slutbetänkande (SOU 1998:1) fördes fram ett förslag, som innebar att om det överlåtande

företaget uttagsbeskattades vid en överlåtelse till underpris skulle det uttagsbeskattade värdet (marknadsvärdet) utgöra anskaffningsvärde för tillgången eller tjänsten hos det förvärvande företaget.

Förslaget utsattes för kritik vid remissbehandlingen, bl.a. av dåvarande RSV. Lagrådet avstyrkte sedermera förslaget till lagstiftning i denna del. Rådet anslöt sig till uppfattningen att skattemässig kontinuitet normalt bör råda mellan överlåtaren och förvärvaren, och att den senare därför som anskaffningsvärde bör få räkna med inte bara det avtalade vederlaget utan också ett belopp motsvarande vad överlåtaren blivit uttagsbeskattad för. Lagrådet ifrågasatte dock, om den föreslagna kontinuitetsprincipen undantagslöst är förenlig med skattesystemet i övrigt. De kom till slutsatsen att det i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kunde vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken (prop. 1998/99:15 s. 405).

Regeringen delade lagrådets uppfattning att frågan borde övervägas ytterligare (prop. 1998/99:15 s. 167 f). Något förslag om lagstiftning i denna del lades därför inte fram.

Tillgångar

Lagstiftaren har endast i ett par speciella och väl avgränsade situationer infört möjligheten att medge avdrag för en fiktiv kostnad. Det ena fallet avser en och samma skattskyldig som har två skilda näringsverksamheter (22 kap. 8 § IL). Det andra fallet avser benefika överlåtelser (ej gåva och bodelning av annan anledning än makes död – dessa överlåtelser omfattas i stället av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL) av tillgångar i samband med att hel förvärvskälla överlåtes (18 kap. 8 § IL). Den sist nämnda bestämmelsen, som endast omfattar inventarier och reglerar hur man fastställer anskaffningsvärdet som underlag för beräkning av värdeminskningsavdrag, är ett uttryck för bl.a. kontinuitetsprincipen. I de fall ett benefikt förvärv av enstaka inventarier skett ska anskaffningsvärdet utgöras av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten och då fråga är om benefikt förvärv av hela näringsverksamheten enligt ovan, ska den som övertar inventarierna överta överlåtarens anskaffningsvärde. Se även reglerna om beskattning för ränteförmånliga lån i inkomstslaget tjänst och motsvarande avdragsrätt i inkomstslaget kapital, 61 kap. 15–17 §§ IL jämfört med 42 kap. 11 § IL.

I praxis har avdrag för fiktiva kostnader endast undantagsvis medgivits utanför det lagreglerade området. I RÅ 1980 1:28

hade en skattskyldig av sin arbetsgivare förvärvat en fastighet till underpris och beskattades för skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärde såsom för lön. Den skattskyldige fick som anskaffningskostnad tillgodoräkna sig förvärvspriset med tillägg för det hos honom som lön beskattade beloppet. Detta rättsfall avser beskattning och avdragsrätt hos en och samma skattskyldig. Ett annat fall där frågan om avdrag för fiktiv kostnad behandlats är förhandsbeskedet RÅ 1990 not. 508, där fråga var om ett moderbolag som avsåg att från ett fastighetsförvaltande dotterbolag förvärva fastighet till underpris. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att skillnadsbeloppet mellan förvärvspris och marknadsvärde utgjorde skattepliktig utdelning och moderbolaget fick tillgodoräkna sig marknadsvärdet som anskaffningsvärde vid beräkning av värdeminskningsavdrag. Här var det således fråga om transaktioner mellan moder- och dotterbolag, där koncernbidragsrätt förelåg.

De ovan nämnda lagreglerade fallen där man accepterat avdrag för en ”fiktiv” kostnad (kostnaden är i egentlig mening inte fiktiv i dessa fall utan i stället reell med hänsyn till att den skattskyldige själv beskattats för förmånen) och de ovan två angivna rättsfallen har det gemensamt att fråga är antingen om en och samma skattskyldig eller två företag som är moder- respektive dotterbolag och ur ekonomisk synvinkel tillsammans bör behandlas som en enda skattskyldig. I avsaknad av uttrycklig lagreglering har det således kunnat ifrågasättas om förvärvaren av en tillgång i en uttagsbeskattningssituation i allmänhet kan ha ett annat anskaffningsvärde på den förvärvade tillgången än vad som faktiskt utgått i vederlag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II-domen), som avsåg frågor kring uttagsbeskattning för överlåtande företag och utdelningsbeskattning för delägare i överlåtande företag vid överlåtelse till underpris av andel i kommanditbolag som inte omfattades av bestämmelserna i 23 kap. IL, uttalat följande:

> ”Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvad för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Regeln om sådan kontinuitet i 22 kap. 8 § IL har avsiktligt

> begränsats till fall där egendom överförs mellan skilda näringsverksamheter som bedrivs av samma fysiska eller juridiska person (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 299 f., jfr SOU 1997:2, Del I, s. 88). Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls."

Majoritetens resonemang om förvärvarens anskaffningsvärde i Sipano II-domen har naturligtvis stor tyngd och torde fortsättningsvis följas i likartade situationer. I en senare dom, RÅ 2004 ref. 94 avseende överföring av samtliga tillgångar och skulder från en stiftelse till ett registrerat trossamfund, har Högsta förvaltningsdomstolen instämt i Skatterättsnämndens bedömning att det

> "av allmänna principer får anses följa att vid en uttagsbeskattning som i den aktuella situationen, får förvärvarens anskaffningsvärde på tillgångarna räkna det marknadsvärde som läggs till grund för beskattningen av överlåtelsen."

I det sistnämnda målet har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att det vid en överlåtelse mellan stiftelse och registrerat trossamfund ska anskaffningsvärdet inte utgöras av lämnat vederlag. Det är emellertid oklart vilken betydelse Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i de båda domarna har för närliggande frågor. Sådana frågor har behandlats av 2002 års Företagsskatteutredning i slutbetänkandet SOU 2005:99. Bl.a. föreslås att tillgång ska anses förvärvad för marknadsvärdet i de fall överlåtelsen föranlett uttagsbeskattning. Förslagen har dock ännu inte lett till lagstiftning.

Tjänster

I RÅ 2008 ref. 84 medgav Högsta förvaltningsdomstolen ett låntagande bolag avdrag för ränta som det långivande bolaget uttagsbeskattats för. Mer konkret var det fråga om ett dotterbolag som givit moderbolaget ett räntefritt lån. Dotterbolaget uttagsbeskattades för den icke uttagna räntan (koncernbidragsrätt saknades) vilket föranledde moderbolaget att yrka avdrag för den ränta dotterbolaget uttagsbeskattats för. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att

> ”För att undvika en omotiverad dubbelbeskattning genom att såväl dotterbolaget som moderbolaget blir beskattade för avkastningen på lånebeloppet bör därför, på motsvarande sätt som vid en överlåtelse av tillgångar till underpris, bolaget medges avdrag som för räntekostnad med samma belopp som dotterbolaget uttagsbeskattats för. Det förhållandet att bolaget är skattebefriat för utdelning från dotterbolaget föranleder ingen annan bedömning”.

Uttalandet innebär att de principer som, enligt rättsfallen ovan, i vissa fall gäller vid förvärv av tillgångar till underpris också ska tillämpas vid förvärv av tjänster till underpris.

71 Underprisöverlåtelser

71.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas bestämmelserna i 23 kap. IL om beskattningen vid underprisöverlåtelser, vilka ursprungligen infördes år 1998. Konsekvensen när reglerna om underprisöverlåtelser är tillämpliga är bl.a. att uttagsbeskattning inte ska ske. Bestämmelserna om uttagsbeskattning behandlas i avsnitt 70.

Tidigare hade en rikhaltig rättspraxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtas 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 underlåtas, vid omstruktureringar, infördes särskilda bestämmelser för när uttagsbeskattning kan underlåtas genom lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser 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.

71.2 Överväganden som ligger bakom bestämmelserna

Tidigare praxis

Tidigare praxis för när uttagsbeskattning kunde underlåtas vid omstruktureringar byggde på att

- det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtare och förvärvare,
- överlåtelsen skulle vara ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen,
- överlåtelsen 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 överlåtelser under marknadsvärdet, om inte priset är affärsmässigt. I 23 kap. IL specificeras under vilka förutsättningar denna huvudregel kan frångås och uttagsbeskattning underlåtas. Bestämmelserna har konstruerats utifrån tanken att sådana överlåtelser inte 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 underprisöverlåtelser 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. Företagsskatteutredningen (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 underprisöverlåtelser 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 överlåtelsen 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 klargörande av att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på förfaranden som omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser. 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 underprisöverlåtelser (SkU 1998/99:5 s. 9).

I tre domar har Högsta förvaltningsdomstolen tillämpat skatteflyktslagen och ansett att transaktionerna som var föremål för prövning stred mot syftet med underprisreglerna, RÅ 2009 not. 86, RÅ 2009 not. 88 och HFD 2012 not. 30 (alla förhandsbesked).

71.3 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 överlåtelser av tjänster. Av 23 kap. 2 § första stycket IL framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte heller gäller

- när bestämmelserna om kvalificerade fusioner ska tillämpas på överlåtelsen,
- om överlåtelsen avser utdelning av lagerandelar med stöd av lex ASEA, eller
- om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Då kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar slopades infördes bestämmelsen att underprisreglerna inte ska tillämpas om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. IL. Anledningen var att underprisreglerna inte skulle vara formellt tillämpliga om en kapitalvinst är skattefri enligt andra regler i inkomstskattelagen. Reglerna i 25 a kap. IL finns beskrivna i avsnitt 83.

Eftersom underprisbestämmelserna inte blir tillämpliga vid en underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar mellan två aktiebolag 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 § andra stycket IL införts. Innebörden av lagregeln är att om näringsbetingade andelar överlåts 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 till beskattning. Detta gäller under vissa villkor och effekten inträder lagtekniskt genom att bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL då ska tillämpas. Villkoren är att

- det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag, ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom EES eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,
- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget och
- förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

År 2010 infogades handelsbolagen i systemet med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar. Vad gäller andelar i handelsbolag så blev kapitalvinster skattefria (förluster inte avdragsgilla) om de ägs av företag som finns uppräknade i 25a kap. 3 § IL, bl.a. aktiebolag. Detsamma gäller om handelsbolaget avyttrar en delägarrätt om kapitalvinsten varit skattefri om delägaren avyttrat delägarrätten själv, se 25 a kap. 23 § IL. För att ägaren till ett delägande företag som avses i 25a kap. 23 § IL inte ska beskattas då handelsbolaget avyttrar delägarrätter till underpris ska bestämmelserna i 23 kap. 11–12 §§ IL även tillämpas i dessa fall om villkoren i 23 kap. 2 § andra stycket IL är uppfyllda. Detsamma gäller fr.o.m. år 2012 om delägande företag avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES som är näringsbetingad enligt 25a kap. 3a § IL.

Skattemässigt värde jämfört med marknadsvärde och försäljningspris

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. Exemplen 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 överlåtelsen 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 förvärvad för samma belopp (23 kap. 10 § IL). A beskattas som om avyttring skett till det skattemässiga värdet,

d.v.s. 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 underprisöverlåtelser 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, d.v.s. 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 avsnitt 70.7.

Förtäckt lön – ingen underprisöverlåtelse

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 sidovederlag (jfr prop. 1998/99:15 s. 128 f.). Sidovederlaget 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 sidovederlag i form av arbetsinsats eller liknande har lämnats och det sammanlagda värdet av detta och övrigt vederlag motsvarar marknadsvärdet, är reglerna om underprisöverlåtelser, 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 sidovederlag 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 underprisöverlåtelser, 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 71.7.

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 sidovederlag i form av t.ex. arbetsinsats, jfr RÅ 2008 ref. 52 (I) (fhb) se även HFD 2011 ref.19. 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 överlåtelser 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. D.v.s. det är alltjämt 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 enligt jfr 11 kap. 1 § IL, se HFD den 18 december 2012 mål nr 2571-12 (förhandsbesked). Frågan gällde underprisöverlåtelse

av aktier från ett företag där A var VD till ett företag i vilket A ägde samtliga aktier. Anledningen var att man ville binda A till företaget vilket skulle gynna företagets fortsatta utveckling. Enligt sökanden erhöll A marknadsmässig lön och underpriset kunde därför inte anses utgöra en arbetsersättning. SRN fann att avsikten med underpriset på aktierna, mot bakgrund av de lämnade förutsättningarna, huvudsakligen var att tillförsäkra sig om A:s fortsatta arbetsinsatser i företaget. A skulle därför komma att beskattas i inkomstslaget tjänst för skillnaden mellan priset och marknadsvärdet på aktierna. HFD fastställde förhandsbeskedet.

Sammanfattning

Beskattning för inkomst av tjänst vid en sådan *underprisöverlåtelse* som avses i 23 kap. IL, d.v.s. 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 sidovederlag.
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 sidovederlag. 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.

71.4 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 underprisöverlåtelser.

Underpris

Med *underprisöverlåtelse* 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 *överlåtelse* 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 gåvosituation inte omfattades av reglerna om underprisöverlåtelser. I överensstämmelse med tidigare praxis medförde överlåtelsen inte uttagsbeskattning (jfr 2009 not. 72 samt se även avsnitt 70.2.3). 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 *fysisk person* avses fysisk person (oavsett om denne är svensk eller utländsk) samt svenskt dödsbo (2 kap. 3 § jfr med 4 kap. IL).

Företag

Med *företag* avses (23 kap. 4 § IL)

1. svenskt aktiebolag
2. svensk ekonomisk förening
3. svensk sparbank
4. utländskt bolag enligt 6 kap. 8–10 §§, 4 kap. 3 § IL.

5. svensk stiftelse
6. svensk ideell förening
7. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag

Även ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person anses 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.

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 överförts 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 underprisöverlåtelsen. 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 underprisöverlåtelse (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 underprisöverlåtelser. 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 neutralitetsskäl ligger till grund för att reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL i viss uträckning är tillämpliga även på stiftelser och ideella föreningar (se prop. 1998/99:15 s. 157f).

Besparingsskog och samfällighetsföreningar

Vad en besparingsskog är regleras i lagen (1952:167) om allmänningsskogar 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 värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer.

För inventarier samt aktiverade forsknings- och utvecklingskostnader, patent och liknande tillgångar utgörs det skattemässiga värdet av anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskningsavdrag 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 överlåtits 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).

71.5 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 *enstaka tillgång* 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 innehas 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 underprisöverlåtelser 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 *överlåtaren* 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 överlåtelser. Eftersom det inte har bedömts finnas några sakliga skäl för att utdelningsbeskatta ägarna i dessa fall har en bestämmelse i 23 kap. 2 § andra stycket IL införts. Innebörden av lagregeln är att om näringsbetingade andelar överlåts 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, se vidare avsnitt 71.3.

Beträffande andel i HB, se nedan under rättspraxis. Notera att andelar i handelsbolag inordnats i 23 kap. 2 § andra stycket IL fr.o.m. den 2 januari 2012. Tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.

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 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

När det i 23 kap. 7 § IL talas om näringsbetingade andelar så kan inte andelar i handelsbolag/kommanditbolag omfattas. Det framgår av 23 kap. 6 § IL genom att det där står att med andel i 23 kap. avses bara andel i sådant företag som anges i 23 kap. 4 § 1,2 och 7 §§ IL och i den uppräkningen ingår inte handelsbolag/kommanditbolag (jfr RÅ 2003 not.132). Normalt utgör andel i handelsbolag/kommanditbolag en enstaka tillgång (jfr RÅ 2003 not. 132 och även RÅ 2004 ref. 1).

Andelar i svenska handelsbolag behandlas enligt 25a 3a § IL som näringsbetingade andelar hos ägare som är AB m.fl. Kapitalvinst och kapitalförlust på sådan andel är normalt skattefri respektive ej avdragsgill. Normalt saknas det därför relevans att pröva sådant innehav utifrån 23 kap. 17 § IL. Vad gäller fysiska personer har lagerandelar i form av andelar i handelsbolag i en enskild näringsverksamhet ansetts utgöra hel verksamhet. Det framgår av RÅ 2004 not. 87 där domstolen ansett ett en byggmästarsmittad fysisk person har avyttrat sin enskilda näringsverksamhet då denne överlåtit alla lagertillgångar 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 underlåtits (SRN 2008-10-20,).

– bilprovnings-anläggning

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 byggmästarsmittade 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 71.6.5. 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.

– leasing-verksamhet

Överlåtelse av del av leasingverksamhet (flygplan jämte leasingkontrakten på planen) har av SRN 2006-02-15 ansetts utgöra en verksamhetsgren.

71.6 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.

71.6.1 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).

71.6.1.1 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). För dödsbo efter fysisk person, som var begränsat skattskyldig i Sverige genom fast driftställe (2 kap. 29 § IL), gäller bestämmelserna för utländskt bolag året efter dödsfallsåret (se 4 kap. 3 § 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. utomståenderegeln 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 71.6.5.

71.6.1.2 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). Se ovan 71.6.1.1 avseende begränsat skattskyldig fysisk person och dödsbo.

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 71.6.1).

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 71.6.5. 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 § första stycket sista meningen 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 överlåtit 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 71.8.

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.

71.6.1.3 Överlåtare är ett handelsbolag

Ett handelsbolag kan inte efter den 17 april 2008 vara överlåtare vid en underprisöverlåtelse, se avsnitt 71.8.

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.

71.6.2 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 underprisöverlåtelser 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 näringsverksamheten (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.

– närings-betingade

Om överlåtelse av aktier, som hos överlåtaren utgör lagertillgångar (t.ex. byggnadsföretags aktieinnehav i fastighetsförvaltande 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. Överlåtelsen kan därmed medföra uttagsbeskattning (se RÅ 2005 not. 128 och RÅ 2010 not. 34). 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).

71.6.3 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 avsnitt 77).

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 hela näringsverksamheten 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 71.8. 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.

71.6.4 Underskott hos förvärvaren

En överlåtelse av tillgångar till underpris kan leda till en resultatutjämning 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. fållorna i 25 kap. 12 § respektive 48 kap. 26 § IL.

I fall där öppen resultatutjämning 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, d.v.s. 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.

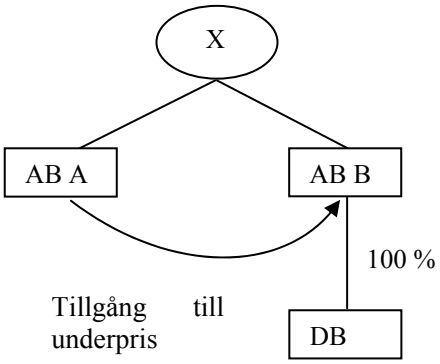
71.6.4.1 Förvärvaren är en fysisk person

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 (d.v.s. 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.

71.6.4.2 Förvärvaren är ett företag

En underprisöverlåtelse kan som tidigare nämnts medföra en resultatutjämning 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 resultatutjämning 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 underskott hos förvärvaren

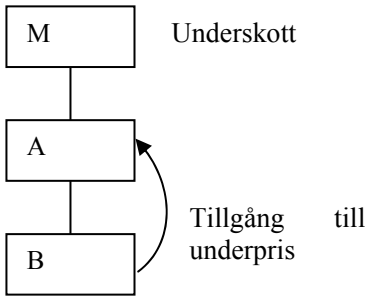
Enligt 23 kap. 27 § IL är det som huvudregel inte möjligt att göra en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning om det för förvärvaren har uppkommit underskott för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker. Detsamma gäller också om underskottet i stället uppkommit hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker.

Undantag: koncernbidragsrätt

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.

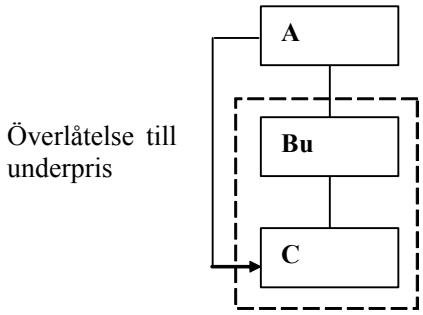
Fall 1.

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.

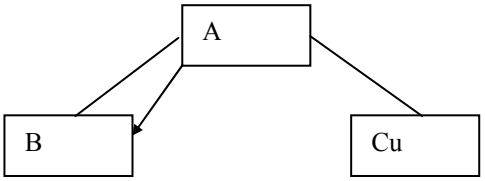
Exempel



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 aktiebolag, 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 företag som det är fråga om avstår från att utnyttja underskottet. I ett förhandsbesked från SRN 2003-06-05 har nämnden slagit fast att avståendet ska avse företagets hela underskott, d.v.s. även del som inte omfattas av avdragsbegränsningar. Hindret mot att underlåta uttagsbeskattning på grund av underskottet faller då bort (23 kap. 29 § IL).

71.6.4.3 Förvärvaren är ett handelsbolag

Ett handelsbolag kan inte vara förvärvare i en underprisöverlåtelse som sker efter den 17 april 2008, se avsnitt 71.8. 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.

71.6.5 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 71.6.1.2.

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.

71.6.5.1 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, överlåtit 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 underprisöverlåtelser 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. 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 71.3).

71.6.5.2 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 71.8. 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.

71.6.5.3 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 uttagsbeskattning 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

verksamhetsgren till underpris till AB Y, krävs för underlåten uttagsbeskattning 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 uttagsbeskattning.

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).

71.6.5.4 Tidpunkter, indirekt ägande m.m.

Tidpunkter

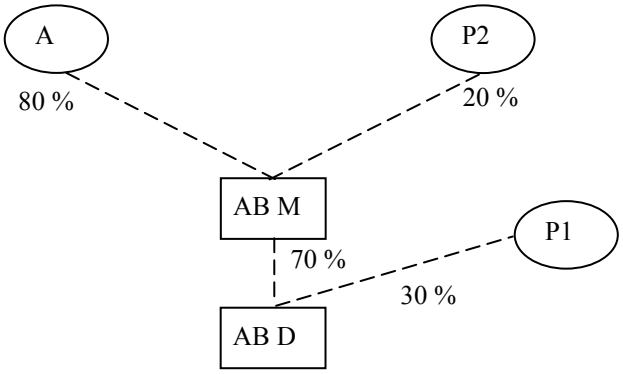
Villkoret att andelar i mottagande företag ska vara kvalificerade anses vara uppfyllt även i de fall andelarna först efter överlåtelsen, men under året för denna, blir kvalificerade i handen på den person som ägde andelarna vid tidpunkten för överlåtelsen (23 kap. 23 § IL). Detta kan uppnås t.ex. genom att en tidigare passiv ägare aktivt tar del i det förvärvande företagets verksamhet. Lämnas utdelning på andelarna efter

överlåtelsen 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 x 70 =) 56 andelar av AB M:s samtliga andelar i AB D vara kvalificerade.

71.7 Om uttagsbeskattning inte sker

Varken uttags- eller utdelnings-beskattning …

Av 23 kap. 11 § IL följer att direkta och indirekta ägare till företag som är parter i en underprisöverlåtelse undgår beskattningskonsekvenser. 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 71.3. 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 överlåts 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 tjänstebeskattning

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 inkomstslaget tjänst. Inte heller ska den som direkt eller indirekt äger kvalificerad andel i det förvärvande företaget beskattas i inkomstslaget tjänst.

Undantag

– ej delägare

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).

– delägare

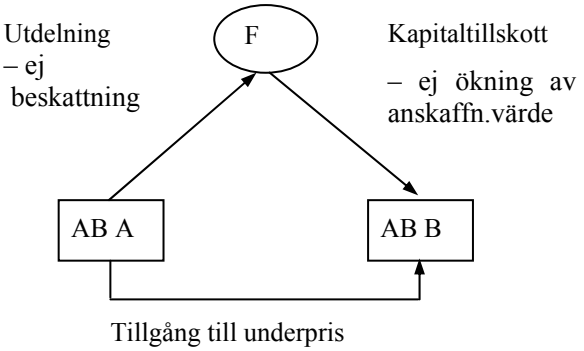
Om en tillgång, en verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en sådan överlåtits till en fysisk person utan ersättning, kan personen – om denne direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget – utdelningsbeskattas för ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet av tillgången. 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 tillgången 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 överlåtelsen sker mellan två företag som denne är delägare i (”oäkta koncern”), och överlåtelsen 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 avsnitt 70.6. 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” (d.v.s. 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 underprisöverlåtelser 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 d.v.s. 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 överlåts till underpris trots att en sådan överlåtelse inte omfattas av underprisreglerna (23 kap. 2 § andra stycket IL) – se även avsnitt 71.3.

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 värdeminskningsavdrag

Vid uttagsbeskattning till följd av överlåtelse av *näringsfastighet* (definition i 2 kap. 14 § IL) som är en kapitaltillgång, d.v.s. en näringsfastighet som inte utgör lager (jfr 25 kap. 3 § IL), ska medgivna värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag, 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 underprisöverlåtelsen avser en näringsfastighet som är kapitaltillgång kommer inte heller några värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag.

Är omkostnadsbeloppet t.ex. 100 enligt kapitalvinstreglerna och värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag 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, d.v.s. varken vinst eller förlust, samtidigt som ingen återföring sker. Förvärvaren övertar då det skattemässiga värdet (80).

Näringsfastighet – lagertillgång

Avser underprisöverlåtelsen en näringsfastighet som utgör lagertillgång, definieras det skattemässiga värdet även här som skillnaden mellan anskaffningsutgift och skattemässiga medgivna värdeminskningsavdrag (2 kap. 31 § IL), d.v.s. 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. Värdeminskningsavdrag på lagerfastighet aktualiseras endast när fastigheten använts i rörelsen för t.ex. uthyrning under en period innan avyttring sker.

Har värdeminskningsavdraget inte gjorts i räkenskaperna ska det återföras vid underprisöverlåtelse enligt 26 kap. 12 § IL. Vad

gäller kravet på att återföra gjorda värdeminskningsavdrag på lagerfastigheter, gäller detta endast för överlåtelser 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 överlåtelser som skett efter den 31 december 2003.

71.8 Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag

Genom ny lagstiftning (SFS 2008:1063, prop. 2008/09:37) har möjligheten slopats för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelser av tillgångar, såväl som överlåtare som förvärvare. Lagändringen har trätt i kraft den 1 januari 2009 men ska tillämpas retroaktivt på överlåtelser 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 uttagsbeskattning 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 underprisöverlåtelser 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 andelsöverlåtelser som sker genom fusion, fission och verksamhetsöverlåtelser.

72 Överlåtelse av privata tillgångar till underpris

72.1 Inledning

Om en fysisk person eller ett handelsbolag överlåter tillgångar som ska beskattas i inkomstslaget kapital till underpris till ett företag inom EES-området som överlåtaren eller någon närstående till honom är delägare i, ska avskattning av marknadsvärdet normalt inte ske. I stället överförs omkostnadsbeloppet till det förvärvande företaget. Verklig kapitalförlust får däremot dras av.

Vid överlåtelse till utländsk juridisk person som hör hemma i stat utanför EES ska däremot avskattning ske under vissa förutsättningar.

72.2 Inkomstslaget kapital

72.2.1 Inledning

I 53 kap. IL finns bestämmelser om överlåtelse av tillgångar till underpris. Av 53 kap. 1 § IL framgår att bestämmelserna i 2–9 §§ gäller för fysiska personer och handelsbolag. Det innebär att bestämmelserna blir tillämpliga både då personen ifråga själv överlåtit egendom och då vederbörande är delägare i ett handelsbolag som gjort överlåtelsen och den avser egendom som ska beskattas i inkomstslaget kapital, d.v.s. i praktiken fastigheter och bostadsrätter.

Lagtexten omfattar för handelsbolag både de fall då överlåtelse sker till ett företag ägt av handelsbolaget och de fall då överlåtelse sker till ett företag ägt av den fysiske personen eller någon närstående till denne (53 kap. 2 § IL).

Om aktiebolag eller dylikt överlåtit egendom utan vederlag till annat företag kan uttagsbeskattning komma ifråga i stället. Detsamma gäller om en fysisk person överlåtit egendom som ingår i en näringsverksamhet.

72.2.2 Överlåtelse till aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller inom EES-området delägarbeskattad juridisk person

Avyttring för omkostnadsbeloppet

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad egendom till eget företag utan vederlag eller till ett pris som understiger både marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet för den, ska egendomen anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet (53 kap. 3 § IL).

Det innebär att om överlåtelsen skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet ska vanlig kapitalvinstbeskattning ske och dessa särskilda bestämmelser blir inte tillämpliga. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, men som motsvarar eller överstiger omkostnadsbeloppet för egendomen. Då gäller allmänna regler.

En överlåtelse av fastighet till ett företag som helt eller delvis ägs av närstående mot ett vederlag som understiger taxeringsvärdet (och marknadsvärdet) kan enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen skattemässigt komma att behandlas som en gåva. Om vederlaget samtidigt även understiger omkostnadsbeloppet blir reglerna i 53 kap. tillämpliga, men inte i de fall vederlaget motsvarar eller överstiger omkostnadsbeloppet (RÅ 2001 ref. 2 och RÅ 2004 ref. 42)).

Kapitaltillgång

Bestämmelserna avser tillgångar som vid en avyttring kapitalvinstbeskattas, d.v.s. i praktiken fastigheter, bostadsrätter, aktier och dylikt, andelar i handelsbolag, fordringar i svensk och utländsk valuta samt annan lös egendom som inte ingår i näringsverksamhet.

För delägare i handelsbolag ska reglerna bara tillämpas för fysisk person och endast vid avyttring av fastigheter och bostadsrätter. För andra delägare beskattas ingen avyttring i kapital.

Till eget företag

Bestämmelserna i 53 kap. 2–5 §§ IL gäller vid överlåtelse till företag i vilket överlåtaren eller närstående till honom direkt eller indirekt äger andel. De är således tillämpliga både då företaget är helägt och då det ägs tillsammans med andra personer eller då närstående äger hela eller delar av företaget.

Skillnaden mellan vederlaget och omkostnadsbeloppet ses som ett kapitaltillskott och ökar därmed omkostnadsbeloppet på samtliga andelar, 53 kap. 5 § IL. Detta innebär att även närståendes omkostnadsbelopp på andelarna ökar.

Med närstående avses föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling, inklusive styvbarn och fosterbarn, avkomlings make samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare (53 kap. 9 § jämfört med 2 kap. 22 § IL).

Inom EES-området

Reglerna tillämpas vid överlåtelse till företag som hör hemma inom EES-området och är aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (53 kap. 2 § IL).

Ej vederlag

Bestämmelserna gäller bl.a. om överlåtelsen skett utan vederlag. Egendomen ska då anses avyttrad för dess omkostnadsbelopp. Detta innebär att överlåtaren får avdrag för hela sin anskaffningsutgift för den överlåtna egendomen. Någon vinst att beskatta uppkommer inte.

Samtidigt läggs ett motsvarande belopp till omkostnadsbeloppet för andelarna. Detta innebär i praktiken att omkostnadsbeloppet för den tillskjutna egendomen överförs till andelarna i företaget. Avdrag kommer således att kunna göras i framtiden vid kapitalvinstbeskattning av andelarna.

Exempel 1

En person äger kapitalvinstbeskattad egendom med omkostnadsbeloppet 50 och samtliga aktier i ett aktiebolag med anskaffningsutgiften 100. Den kapitalvinstbeskattade egendomen tillskjuts aktiebolaget utan ersättning från bolaget.

Personen kapitalvinstbeskattas för 50 - 50 = 0 kr och omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget ökar till 150.

Lågt vederlag

Om överlåtelsen sker mot ett vederlag som understiger omkostnadsbeloppet (och marknadsvärdet) för den överlåtna egendomen ska avyttring också anses ha skett för ett värde motsvarande omkostnadsbeloppet. Avdrag medges således även i detta fall för hela anskaffningsutgiften för den överlåtna egendomen.

I detta fall ökas omkostnadsbeloppet för andelarna med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för den överlåtna egendomen och dess omkostnadsbelopp, d.v.s. med den del av omkostnadsbeloppet som man inte fått betalt för vid överlåtelsen.

Exempel 2

Om aktiebolaget i ovanstående fall lämnar ersättning för överlåtelsen med 10 blir situationen följande.

Personen beskattas för en kapitalvinst på 50 - 50 = 0 kr. Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 40 (100 + (50 - 10)) = 140.

Detta innebär att den del av omkostnadsbeloppet för den överlåtna egendomen som överstiger vederlaget förs över till aktierna i bolaget.

Förlustfallen

Om marknadsvärdet på egendomen understiger omkostnadsbeloppet ska egendomen i stället anses avyttrad för marknadsvärdet, vilket innebär att avdrag för kapitalförlusten kommer ifråga.

Även i detta fall höjs omkostnadsbeloppet för andelarna i företaget på motsvarande sätt.

Exempel 3

Den överlåtna egendomen har ett omkostnadsbelopp på 50 och aktierna ett på 100. Marknadsvärdet på den överlåtna egendomen är 25. Inget vederlag lämnas.

Personen kapitalvinstbeskattas för 25 - 50 = -25, d.v.s. får avdrag för kapitalförlust med 25.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 25 till 125 (25 har ju redan dragits av som förlust).

Om vederlag utgått ska endast mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen läggas till.

Exempel 4

Marknadsvärdet på överlåten egendom är 25 och ersättning har utgått med 10.

Personen kapitalvinstbeskattas för 25 - 50 = - 25.

Omkostnadsbeloppet för aktierna ökar med 25 - 10 = 15 till 115. (För återstående belopp har antingen vederlag eller avdrag för kapitalförlust erhållits.)

Fastighet

Vid överlåtelse av fastighet ska omkostnadsbeloppet för fastigheten sättas ned med medgivna avdrag för värdeminskning på byggnad eller markanläggning, skogsavdrag och avdrag för substansminskning samt avskrivning i samband med ianspråktagande av ersättningsfond av byggnad eller markanläggning.

Utgifter för värdehöjande reparationer får inte räknas med och ska inte återföras till beskattning (2 kap. 32 § respektive 53 kap. 4 § IL).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens dom RÅ 2007 ref. 51 har begreppet omkostnadsbelopp för en näringsfastighet samma innebörd i 53 kap. 2 § som i 53 kap. 4 § IL, vilket innebär att reglerna i 53 kap. inte är tillämpliga vid en överlåtelse av en näringsfastighet till ett pris motsvarande skattemässigt värde, så som detta definieras i 2 kap. 32 § första och andra styckena IL. I ett sådant fall ska alltså värdehöjande reparationer återföras.

Motsvarande bestämmelser finns för det fallet att en bostadsrätt överlåts.

Villkorat aktieägartillskott

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett visst fall funnit att bestämmelsen i 53 kap. 3 § IL, att den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om detta är lägre, inte är tillämplig när en fysisk person som ett villkorat aktieägartillskott överlåter aktier till ett av honom delägt bolag. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det av omständigheterna framgick att värdet av den ”svävande fordringsrätt” som aktieägaren fick i och med tillskottet fick anses överstiga aktiernas omkostnadsbelopp (RÅ 2006 not.162).

Andel i HB med negativ JAU

Av Högsta förvaltningsdomstolens dom RÅ 2006 ref. 51 (förhandsbesked) framgår att en överlåtelse av en andel i ett handelsbolag inte omfattas av regleringen i 53 kap. 2 § IL om överlåtarens justerade anskaffningsutgift är negativ. I det aktuella fallet ägde A en andel i ett handelsbolag. A:s justerade anskaffningsutgift för andelen uppgick till ett negativt belopp. A hade för avsikt att överlåta andelen i handelsbolaget utan ersättning till ett av honom helägt aktiebolag. A åberopade bestämmelserna 53 kap. 2 och 3 §§ IL som stöd för att den negativa justerade anskaffningsutgiften inte skulle beaktas vid kapitalvinstberäkningen (jfr 50 kap. 3 § IL). Skatterättsnämnden anförde dock följande

> ”Eftersom den justerade anskaffningsutgiften avseende andelen i handelsbolaget är negativ vid tidpunkten för avyttringen anses omkostnadsbeloppet enligt 50 kap. 3 § IL vara noll. Ersättningen för andelen skall då ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Det innebär att förutsättningarna i 53 kap. 2 § IL för att tillämpa 3 § samma kapitel inte föreligger.”

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

72.2.3 Överlåtelse till utländsk juridisk person utanför EES-området

Vid överlåtelse av kapitalvinstbeskattad tillgång till underpris till egen eller närståendes utländska juridiska person som hör hemma i en stat utanför EES-området ska beskattning ske som om avyttring skett till marknadsvärdet (53 kap. 6 § 1 och 7 § IL).

Detsamma gäller även vid överlåtelse till aktiebolag, ekonomisk förening, svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ägs direkt eller indirekt av en sådan utländsk juridisk person (53 kap. 6 § 2 och 7 § IL).

72.3 Inkomstslagen näringsverksamhet och kapital

72.3.1 Förvärvarens anskaffningsvärde

För förvärvaren utgörs anskaffningsvärdet för den erhållna egendomen av det värde som den ansetts avyttrad för (53 kap. 10–11 §§ IL).

Om förvärvaren är ett företag inom EES-området utgörs anskaffningsvärdet av antingen omkostnadsbeloppet, eller, om detta är lägre, marknadsvärdet på den erhållna egendomen. Det innebär att i exempel 1 och 2 är anskaffningsvärdet 50 kr (omkostnadsbeloppet) samt i exempel 3 och 4, 25 kr (marknadsvärdet).

Om förvärvaren är en utländsk juridisk person utanför EES-området, utgörs anskaffningsvärdet av marknadsvärdet på den erhållna egendomen.

73 Byte av företagsform

73.1 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.

73.2 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

Enskilda näringsidkare kan inte göra retroaktiva företagsombildningar enligt 1 kap. 13 § IL.

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 d.v.s. 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 beskattningskonsekvenser för överlåtaren (21 kap. 41 § IL).

Ersättningsfond

Ersättningsfonder kan i princip inte överlåtas. Om hela eller den huvudsakliga delen av en näringsverksamhet överlåts 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 sparat 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. Av 22 kap. 11 § IL framgår att uttagsbeskattning inte blir aktuell om reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är tillämpliga.

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. Handelsbolag kan inte vara part i en underprisöverlåtelse. Sker en överlåtelse till underpris från handelsbolaget medför det en 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.

73.3 Ombildning av enskild närings-verksamhet 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

Underpris-överlåtelse

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 omkostnadsbeloppet 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 värdeminskningsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och

underhåll ska inte göras. Detta gäller även näringsbostadsrätter (53 kap. 4 § IL).

Det skattemässiga 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, negativt eget kapital, 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.

Aktiebolaget ska anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till (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 realtillgångar i näringsverksamheten överlåts till ett aktiebolag i vilket överlåtaren äger eller kommer att äga aktier.

Med realtillgångar 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.

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).

73.4 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 värdeminskningsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte göras. Detta gäller även näringsbostadsrätter (53 kap. 4 § IL).

Det skattemässiga 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.

73.5 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

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 avsnitt 65.5.4. 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.

73.6 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 när-

ingsbostadsrätt 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 värdeminskningsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte ske. Detta gäller även näringsbostadsrätter (53 kap. 4 § IL).

Det skattemässiga 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 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 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.

Aktiebolaget ska anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till (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 delägarens justerade anskaffningsutgift kan komma att påverkas av överföringen framgår av avsnitt 65.5.2.

Expansionsfond

Om näringsverksamhet överlåts 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 d.v.s. verksamheten övergår till enskild näringsverksamhet. Därefter överlåts 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. Sker överlåtelsen till underpris medför det uttagsbeskattning och då kan expansionsfonden inte föras över enligt 34 kap. 22 § IL.

73.7 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet

- underprisreglerna i 23 kap. IL kan tillämpas
- periodiseringsfonder kan inte överföras

Underpris-överlåtelse

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 och andra värdepapper som omnämns i 13 kap. 7 § 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).

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).

73.8 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.

74 Familjebeskattning

74.1 Inledning

I avsnittet behandlas reglerna i 60 kap. IL gällande egenföretagares fördelning av inkomster när make och barn arbetar i verksamheten.

Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet kan sinsemellan fördela resultatet av verksamheten. Fördelningen sker på olika sätt utifrån om det är gemensam verksamhet eller medhjälparfall. Avdragsrätt föreligger inte för ersättning för arbete som utförts av egna barn under 16 år. För äldre barn får avdraget för ersättning för utfört arbete inte överstiga marknadsmässig ersättning.

Om verksamheten bedrivs i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag tar medhjälpande make själv upp sin ersättning för utfört arbete. Om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning beskattas överskjutande del i stället hos den företagsledande maken. Ersättning för utfört arbete till egna barn under 16 år beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Detsamma gäller för äldre barn till den del ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning.

74.2 Enskild näringsverksamhet

Det skattemässiga resultatet av en enskild näringsverksamhet kan under vissa förutsättningar fördelas mellan makar. Man skiljer då mellan medhjälparfall och gemensam verksamhet, se avsnitt 74.3.

Genom lagstiftning 1976 infördes bestämmelser om inkomstuppdelning mellan makar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och av rörelse samt om ersättning till barn. Dessa regler har i viss mån ändrats i samband med 1991 års skattereform.

SKV A 2004:23

Skatteverket har meddelat allmänna råd för tillämpning av bestämmelserna (SKV A 2004:23, se även Skatteverkets meddelande SKV M 2004:12).

74.2.1 Ersättning till barn

En enskild näringsidkare kan anställa eget barn i verksamheten och avlöna barnet för utfört arbete.

Ersättning för arbete som utförts av den skattskyldiges barn under 16 år får inte dras av i enskild näringsverksamhet eller inkomstslagen tjänst och kapital (60 kap. 2 § IL).

Är barnet över 16 år är avdragsrätten begränsad till marknadsmässig ersättning. Detta gäller oavsett om barnet är hemmavarande eller inte. Begränsningen till marknadsmässig lön är även tillämplig på vuxna barn till näringsidkaren.

Ersättning som inte får dras av ska inte tas upp till beskattning hos barnet. Innebörden av avdragsförbudet är att ersättning som inte får dras av kommer att ingå i resultatet för näringsidkaren själv.

Barn och barns ålder

Ersättning till barn kan utgå, för arbete som utförts, från den tidpunkt under kalenderåret då barnet fyller 16 år (prop. 1999/00:2 del 2 s. 651.) Med barn avses också styvbarn och fosterbarn (2 kap. 21 § IL). Se vidare avsnitt 8.20.

Marknadsmässig ersättning

Vad som utgör marknadsmässig ersättning kan i de flesta fall bestämmas med utgångspunkt i gällande kollektivavtal. Utbildning och erfarenhet m.m. bör också beaktas vid bedömningen.

I de fall barnet inte varit heltidsanställt i verksamheten är det lämpligt att barnets föräldrar fortlöpande antecknar barnets arbetstid och arbetsuppgifter för att de vid t.ex. förfrågan ska kunna visa att förutsättningar för avdragsrätt finns.

74.2.2 Ersättning till make

En enskild näringsidkare kan anställa make i verksamheten. Ersättning för det arbete som utförs av den skattskyldiges make får emellertid inte dras av som lönekostnad i den enskilda näringsverksamheten eller i inkomstslagen tjänst eller kapital (60 kap. 3 § IL). Detta innebär att beloppet kommer att ingå i resultatet av verksamheten. Vinsten kan sedan fördelas mellan makarna, se avsnitt 74.3.

Bestämmelserna om makar ska tillämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn (2 kap. 20 § IL). Två makar ska anses som makar från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Sådana personer som lever tillsammans utan att vara gifta men som har varit gifta tidigare eller har eller har haft

gemensamma barn, ska behandlas som makar från den dag de börjar leva tillsammans till den dag sammanlevnaden upphör (prop. 1999/00:2 del 2 s. 651).

Ersättning som inte får dras av ska inte tas upp hos maken.

74.3 Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

Makar som tillsammans deltagit i *enskild näringsverksamhet* kan, oavsett vem av dem som äger fastigheten eller rörelsekapitalet etc., fördela resultatet av verksamheten sinsemellan. Även en make som inte utför något arbete kan anses delta i enskild näringsverksamhet om deltagandet grundar sig på ett ägande av näringsverksamheten (Skatteverket 2009-04-14, dnr 131 352296-09/111).

Reglerna för uppdelning av inkomsten är beroende av makarnas ställning i verksamheten. Man skiljer mellan två situationer (60 kap. 4 och 5 §§ IL).

Medhjälpare

Medhjälparfall föreligger om den ena av makarna med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter kan anses ha en ledande ställning i verksamheten (företagsledande make/make) och den andra maken inte har en sådan ställning.

Gemensam verksamhet

Gemensamt bedriven verksamhet föreligger om båda makarna kan anses ha samma ställning i verksamheten. Detta innebär emellertid inte något krav på företagsledande ställning för bägge makarna.

För gränsdragningen mellan företagsledare och medhjälpande make, se avsnitt 74.3.1.

Särskilda beräkningsenheter

All enskild näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person ska hänföras till en enda näringsverksamhet. Detta kan leda till att resultatet av den verksamhet som makarna bedrivit tillsammans kommer att ingå i näringsverksamhet som består av flera olika verksamheter. Makarnas respektive näringsverksamheter kan därmed bli olika. Handelsbolag bildar en särskild näringsverksamhet hos delägaren, som är skild från den som hans egen verksamhet bildar.

Exempel

Antag att två makar tillsammans bedriver jordbruk. Den ene har därutöver en elbyrå och den andre en arkitektbyrå. Även de båda senare verksamheterna bedrivs som

enskild näringsverksamhet. För den ene maken kommer då jordbruket och elbyrån att bilda en näringsverksamhet. För den andre kommer jordbruket att bilda en näringsverksamhet tillsammans med arkitektverksamheten.

Skillnad i beskattnings-konsekvenser

Skillnaderna i beskattningskonsekvenser mellan medhjälparfall och gemensam verksamhet är ofta förhållandevis obetydliga. Medhjälparfallens begränsning till marknadsmässig ersättning (se avsnitt 74.3.2) får vanligtvis betydelse endast om verksamheten är mycket lönsam eller om ordinarie timersättning för de båda makarnas arbetsinsatser är avsevärt olika. Den kan emellertid också få betydelse vid extraordinära intäkter.

Systemet för underskottsavdrag påverkar inte möjligheterna till inkomstuppdelning. Underskotten rullas vidare från ett år till nästa och kan på så sätt ackumuleras. I medhjälparfallet får emellertid inkomstfördelning inte göras när årets skattemässiga resultat *exklusive* inrullat underskott är negativt.

Exempel

B är medhjälpande make till A. Verksamheten visar för år 1 ett underskott om 20 000 kr och för år 2 ett överskott om 10 000 kr exklusive rullat underskott.

Inkomstfördelning kan inte ske för år 1 eftersom underskott föreligger.

För år 2 kommer verksamheten att visa ett totalt underskott om 10 000 kr (rullat underskott 20 000 - årets överskott 10 000). Inkomstfördelning kan dock ske betr. årets överskott 10 000 kr t.ex. på så sätt att B redovisar 5 000 kr som inkomst och A ett totalt underskott att rulla vidare till nästa år med 15 000 kr.

74.3.1 Företagsledande och medhjälpande make

I förarbetena till 1976 års lagstiftning gjorde departementschefen bl.a. följande uttalande i gränsdragningsfrågan (prop. 1975/76:77 s. 67 f).

> ”Enligt min mening är regler av det slag som skatteutredningen har föreslagit påkallade av rättviseskäl. I vissa fall kan det givetvis vara svårt att avgöra om gemensam verksamhet eller medhjälparfall föreligger. Svårigheterna bör dock inte överdrivas. I betänkandet har vissa omständigheter angetts som bör vara vägledande vid bedömningen. Sådan verksamhet som

fordrar särskild utbildning eller kompetens bör normalt inte bereda större svårigheter. Har makarna i stort sett samma utbildning och deltar de i arbetet i lika mån finns det anledning att tillämpa reglerna för gemensam verksamhet. Är det däremot fråga om en verksamhet där krav på utbildning eller särskild kompetens inte direkt kan uppställas får ytterligare faktorer vägas in. Om två makar tillsammans driver ett jordbruk och är lika verksamma bör detta kunna bedömas som gemensam verksamhet, i synnerhet om de äger lika stor del av jordbruket och även har samma ekonomiska ansvar. Det nu sagda gäller även åtskilliga verksamheter i rörelseform där själva verksamheten som sådan utövas av båda makarna och samma förhållanden i övrigt föreligger som i det nyss nämnda exemplet.

Däremot bör gemensam verksamhet i denna bemärkelse inte anses föreligga i alla de fall där en av makarna svarar för själva rörelseverksamheten som sådan (taxirörelse, byggnadsverksamhet, konsultverksamhet m.m.) under det att den andre maken svarar för t.ex. kontorsbetonade göromål, även om båda äger del i förvärvskällan."

Samma bedömning oavsett företagsform

Vid 1991 års skattereform har föredragande statsrådet framhållit (prop. 1989/90:110 s. 604), att det ovan citerade uttalandet om gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälparfall "är vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma". Uttalandet gjordes mot bakgrund av att företagsskattekommittén vid sin uppföljning funnit att strängare krav tycktes ha ställts för att anse båda makarna som företagsledare i ett fåmansföretag än för att anse en direktägd näringsverksamhet gemensamt bedriven. Försiktighet bör därför iakttas när det gäller tolkning av företagsledarbegreppet i äldre praxis om inkomstuppdelning i fåmansföretag (inklusive fåmanshandelsbolag). Vägledning bör främst sökas i den praxis som utvecklats beträffande direktägd näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas rättsfallet RÅ 1983 1:69 där två makar ansetts gemensamt bedriva tomtrörelse oavsett att mannen varit lagfaren ägare till tomterna.

För att bedöma om båda eller endast en av makarna är att anse som företagsledare bör man beakta bl.a. verksamhetens art, makarnas arbetsuppgifter i företaget och om de har utbildning som kan anses ändamålsenlig med hänsyn till arbetsuppgifterna

i företaget. Även sådan tidigare yrkeserfarenhet som kan ha betydelse med hänsyn till arbetsuppgifterna bör beaktas vid bedömningen av om även företagsledarens make har en med företagsledare jämförlig ställning i företaget. Hur ägandet i näringsverksamheten eller företaget fördelar sig mellan makarna saknar däremot i regel betydelse för denna bedömning. Således kan det förekomma att den maken som äger verksamheten anses vara medhjälpande make medan den andre maken anses vara företagsledare. Om företaget har bildats, eller verksamheten startats, av den ene maken och om verksamheten kan anses vara direkt beroende av dennes arbetsinsats och särskilda kvalifikationer, bör den andre maken i allmänhet räknas som medhjälpande make. I andra fall bör båda makarna anses som företagsledare om de har sin huvudsakliga förvärvsverksamhet förlagd till näringsverksamheten eller företaget (jfr SKV A 2006:12).

Har sådana förhållanden inträffat under året, som medför att den skattskyldige under endast viss del av året kan anses som företagsledare eller medhjälpande make, bör det förhållande som rått under större delen av året även gälla för resten av året. Undantag härifrån bör dock göras om den ene makens ställning i företaget har ändrats till följd av den andre makens död (SKV A 2006:12).

Frågan om vem som varit företagsledare har varit föremål för prövning i bl.a. RÅ 1980 1:80, RÅ 1986 ref. 3 och RÅ 1987 ref. 113. Inkomstuppdelningsreglerna i enskild näringsverksamhet har prövats i bl.a. RÅ 1983 1:69 och RÅ 1984 1:54.

74.3.2 Verksamhet med en företagsledande och en medhjälpande make

I medhjälparfallet anses verksamheten bedriven av den företagsledande maken. Hela överskottet eller underskottet ska enligt huvudregeln tas upp av den företagsledande maken (60 kap. 6 § IL).

Överskott krävs för inkomstuppdelning

Inkomstuppdelning kan dock göras under förutsättning att näringsverksamheten ger överskott. Den inkomst som fördelas beräknas utan avdrag för egenavgifter. Den del av inkomsten av näringsverksamheten som tas upp hos den medhjälpande maken får inte överstiga vad som motsvarar marknadsmässig ersättning för dennes arbete. Vid fördelningen i belopp är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande. Kopplingen till arbetsinsatsen motiveras av att en medhjälpande make har ungefär samma ställning som en utomstående som

anställts i företaget och inte har det ansvar som följer av företagsledande arbetsuppgifter.

Lagreglerna om inkomstuppdelning i medhjälparfallen finns i 60 kap. 7–9 §§ IL.

Arbetsinsats

Något krav på en minsta omfattning av medhjälpande makens arbetsinsats finns inte. Enligt departementschefens uttalande bör dock i regel inte beaktas telefonpassning och representation i bostaden (prop. 1976/77:41 s. 36).

Sjukpenning m.m.

Inkomstuppdelning får endast göras beträffande inkomster av själva verksamheten. Sålunda ska t.ex. sjukpenning beskattas hos den make som uppburit den.

Marknadsmässig ersättning

Marknadsmässig ersättning är vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Ersättningen kan i de flesta fall bestämmas med utgångspunkt i gällande kollektivavtal. Utbildning, branscherfarenhet och dylikt bör beaktas vid bedömning om ersättningen är marknadsmässig. Även andra bedömningsgrunder kan dock användas. Uppgift bör alltid lämnas i deklarationen efter vilka grunder ersättningen beräknats om den har överstigit 90 kr/tim (SKV A 2004:23 avsnitt 3). Med ersättning avses här medhjälpande makes del av inkomsten efter avdrag för egenavgifter. Den nämnda timersättningen på 90 kr är inte främst att se som uttryck för marknadsmässig ersättning. Den anger i stället i vilka fall utbetalad ersättning särskilt bör motiveras.

Vid beräkning av marknadsmässig ersättning bör hänsyn också tas till reglerna om semesterersättning.

Överflyttning till företagsledaren

Om ersättningen till medhjälpande make överstiger vad som kan anses marknadsmässigt, ska överskjutande del beskattas hos den företagsledande maken.

Vid överflyttning av inkomst från medhjälpande make till företagsledande make bör hänsyn tas till de kostnader den medhjälpande maken haft som om kostnaderna hade varit den företagsledande makens egna.

Skälig ränta på insatt kapital

Om den medhjälpande maken även äger del i näringsverksamheten eller i det kapital som lagts ner i näringsverksamheten kan ytterligare en del av inkomsten motsvarande skälig ränta som han kan ha uppburit på grund av sin äganderätt eller kapitalinsats hänföras till medhjälpande make (60 kap. 8 § IL). Skälig ränta, se avsnitt 74.4.6.

74.3.3 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

Gränsdragning mellan aktiv och passiv näringsverksamhet är beskrivet i avsnitt 8.22.

Medhjälpande make

Om den medhjälpande makens arbetsinsats i näringsverksamheten uppgår till ett timtal som motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, hänförs dennes inkomst av förvärvskällan normalt till aktiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL). Detta gäller all inkomst och inte bara den inkomst som avser faktisk arbetsinsats samt sjukpenning etc., utan i förekommande fall också den del som avser skälig ränta på insatt kapital.

Jämkningsskäl

Skulle den medhjälpande makens arbetsinsats inte uppgå till sådant timantal bör kravet på en tredjedels årsarbetskraft kunna jämkas med stöd av specialmotiveringen till numera upphävda 18 § KL (prop. 1989/90:110 s. 646). Reglerna om inkomstuppdelning infördes bl.a. för att medhjälpande make skulle omfattas av socialförsäkringssystemet. Detta syfte skulle i stor utsträckning förfelas om inte kravet på en tredjedels årsarbetskraft kan jämkas.

När den medhjälpande makens arbetsinsats inte motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, bör följande kunna vara vägledande vid gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet för den medhjälpande maken.

För *medhjälpande make som inte äger del i näringsverksamheten* bör inkomsten hänföras till aktiv näringsverksamhet. Till medhjälpande make får i sådant fall inte hänföras större belopp än som motsvarar marknadsmässig ersättning för dennes faktiska arbetsinsats.

Arbetsersättning och ränta – samma näringsverksamhet

För *medhjälpande make som äger del i näringsverksamheten* blir bedömningen beroende av hur stor del av den medhjälpande makens inkomst av näringsverksamhet som avser ränta på satsat kapital och hur stor del som avser faktisk arbetsinsats. Avser den medhjälpande makens inkomst av näringsverksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ränta på insatt kapital, bör hela inkomsten för den medhjälpande maken hänföras till passiv näringsverksamhet. Avser inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande marknadsmässig ersättning för den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats bör den hänföras till aktiv näringsverksamhet. Övriga fall av kombinerad arbets- och ränteinkomst bedöms var för sig med hänsyn till omständigheterna. Det ligger därvid nära till hands att göra en likartad bedömning som för den

företagsledande maken. Att både den beräknade ersättningen för arbetsinsatsen och den beräknade räntan ska hänföras till samma näringsverksamhet följer av 60 kap. 8 § IL.

Egenavgifter

Avdrag för avsättning för egenavgifter ska göras hos vardera maken för sig (60 kap. 9 § IL).

74.3.4 Gemensamt bedriven verksamhet

Reglerna om inkomstuppdelning vid gemensam verksamhet finns i 60 kap. 10 § IL. Vardera maken ska ta upp den del av intäkterna och kostnaderna i verksamheten som är skälig med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten.

Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det i förutsättningarna att makarna har i stort sett samma ställning i näringsverksamheten. Båda eller ingen av makarna är således företagsledande. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna.

74.3.5 Hur sker fördelning?

Uppgiftsskyldigheten enligt LSK

När makar tillsammans deltagit i näringsverksamheten, behöver bara en av dem i sin självdeklaration lämna utförliga uppgifter om dess resultat och ställning m.m. Var och en måste dock i sin deklaration lämna uppgifter om arten och omfattningen av sitt arbete i verksamheten samt de övriga uppgifter som behövs för tillämpningen av 60 kap. 6–11 §§ IL (3 kap. 5, 5 a och 9 §§ LSK, fr.o.m. det beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2013 gäller i stället 31 kap. 2, 3, 7 och 8 §§ Skatteförfarandelagen).

Utgångspunkt för inkomstfördelningen

Antingen det är fråga om medhjälparfall eller gemensam verksamhet är utgångspunkten för en eventuell inkomstfördelning mellan makarna densamma. Avgörande för om och hur inkomstfördelning får ske är i båda fallen resultatet *före* bl.a. avdrag för pensionsförsäkringspremie och avsättning för egenavgifter. Sjukpenning eller liknande ersättning som uppburits av makarna och som har sin grund i näringsverksamheten ska inte ingå i det gemensamt beräknade resultatet utan ska redovisas av respektive make.

Medhjälparfall – inkomstfördelning vid överskott

I medhjälparfall kan inkomstfördelning göras endast vid positivt resultat. Det är endast resultatet av verksamheten under själva beskattningsåret som får fördelas. Avdrag får göras i näringsverksamheten för underskott som uppkommit

föregående år. Detta avdrag görs av varje person för sig. Den företagsledande makens eventuella underskott från tidigare år kommer därför inte att påverka möjligheterna till inkomstuppdelning. Den andel av det positiva resultatet som förs över till den medhjälpande maken får inte överstiga det marknadsmässiga värdet av dennes arbetsinsats samt skälig ränta på insatt kapital. Dessutom ska medhjälpande make som intäkt ta upp egen sjukpenning etc. Den medhjälpande maken får enligt Skatteverkets uppfattning ta upp en del av överskottet av näringsverksamheten som motsvarar skälig avkastning på grund av äganderätten eller kapitalinsatsen, även i fall där inkomsten inte kan fördelas på grund av utfört arbete. Enligt Skatteverkets mening innebär inte ordet ”ytterligare” i 60 kap. 8 § IL att en fördelning enligt 60 kap. 7 § IL dessutom måste kunna göras (Skatteverket 2009-04-14, dnr 131 352296-09/111).

Var och en av makarna gör avsättning för egenavgifter med utgångspunkt i den egna inkomsten. Om avsättningen ska avse fulla socialavgifter eller löneskatt, beror på om inkomsten är att hänföra till aktiv eller passiv näringsverksamhet (avsnitt 76).

Det belopp som förs över till den medhjälpande maken får inte leda till underskott och inte heller öka ett underskott för den företagsledande maken. I medhjälparfallen kan alltså inkomstuppdelning aldrig göras vid underskott. Bestämmelserna kan dock i vissa fall leda till att medhjälpande make redovisar högre inkomst av näringsverksamhet än den företagsledande maken.

Gemensam verksamhet inkomstfördelning oavsett resultat

Vid gemensam verksamhet är makarnas möjligheter att fördela resultatet sinsemellan större än i medhjälparfallet. Även underskott kan, och ska normalt, fördelas mellan makarna. Grundprincipen är att vardera maken ska taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom. Sedan inkomsten fördelats gör var och en av makarna avdrag för avsättning för egenavgifter, som vid aktiv näringsverksamhet ska avse de socialavgifter som belöper på inkomsten om maken i fråga inte fyllt 65 år och vid passiv näringsverksamhet särskild löneskatt. Uppburen sjukpenning etc. redovisas av var och en.

74.3.5.1 Expansionsfond och räntefördelning

Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet, ska kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning delas

upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten. Se vidare avsnitt 67 och 68.

74.4 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

74.4.1 Allmänt

För fåmansföretag och fåmanshandelsbolag finns det särskilda bestämmelser i 60 kap. 12–14 §§ IL avseende ersättning för utfört arbete till företagsledares make – som inte har sådan ställning – och företagsledares eller företagsledares makes barn.

Definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag är intagna i 56 kap. 2–4 §§ IL, se avsnitt 89.

Reglerna omfattar inte bara ersättning för utfört arbete utan för närstående som är delägare i handelsbolaget också ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats. Av prop. 1989/90:110 s. 603–604 framgår att man avsett att bestämmelserna ska täcka alla inkomster ifrån handelsbolaget.

74.4.2 Ersättning för arbete till barn

Ersättning för arbete till barn under 16 år

Betalar ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ersättning för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år, ska hela ersättningen tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Har makarna lika stor inkomst från företaget, ska den äldsta maken ta upp ersättningen (60 kap. 12 § första stycket IL).

Ersättning för arbete till barn som är 16 år eller äldre

Om barnet har fyllt 16 år när arbetet utförs, ska barnet ta upp ersättningen till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del behandlas på samma sätt som gäller ersättning till barn som är under 16 år. Bestämmelsen kan således bli tillämplig på vuxna barn förutsatt att dessa inte själva är att betrakta som företagsledare (60 kap. 12 § andra stycket IL, prop. 1999/00:2 s. 651).

Avdrag för kostnader vid inkomstöverföring

Om företagsledaren eller dennes make beskattas för ersättning till företagsledarens eller dennes makes barn bör den som beskattas för ersättningen få tillgodoräkna sig även barnets kostnader som om dessa hade varit föräldrarns egna. Detta gäller endast i den utsträckning barnet inte kan tillgodoräkna sig kostnaderna mot inkomsterna från företaget.

Bestämmelserna gäller oavsett om barnet är hemmavarande eller ej. Med barn avses även styvbarn och fosterbarn (2 kap. 21 § IL).

74.4.3 Ersättning för arbete till medhjälpande make

I 60 kap. 13 § IL finns en begränsningsregel för uppdelning av inkomst från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag mellan makar om den ena maken är företagsledare i företaget och den andra maken inte har sådan ställning i företaget (medhjälpande make).

Med makar avses i detta sammanhang både gifta makar och personer som vid beskattningen jämställs med gifta (2 kap. 20 § IL). Som makar anses också personer av samma kön som registrerat sitt partnerskap enligt lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

Medhjälpande maken beskattas själv för ersättning för utfört arbete i företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. För överskjutande del ska i stället företagsledaren beskattas (60 kap. 13 § IL). Med ersättning avses samtliga förmåner från företaget, antingen dessa lämnats som kontant lön eller i annan form.

Beskattas företagsledaren för ersättning till maken bör företagsledaren få tillgodoräkna sig makens kostnader. Detta gäller dock endast i den utsträckning som maken inte själv kunnat tillgodoräkna sig kostnaderna.

74.4.4 Företagsledare eller medhjälpare

Begränsningarna för inkomstuppdelning gäller endast i de fall en av makarna är företagsledare medan den andra inte är företagsledare i företaget. I de motsvarande regler som gäller för inkomstuppdelning i näringsverksamhet anges att den andra maken i så fall är medhjälpande make (60 kap. 5 § IL). Om i stället båda makarna är att anse som företagsledare i fåmansföretaget godtas normalt den av makarna gjorda inkomstuppdelningen. I princip gäller detta också i de fall ingen av makarna anses som företagsledare.

Bestämmelsen är tillämplig på såväl fåmansföretag som fåmanshandelsbolag. I prop. 1989/90:110 s. 604 sägs att departementschefens uttalande i prop. 1975/76:77 angående gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälparfall fortfarande får anses vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag, se avsnitt 74.3.1.

Se vidare avsnitt 89.2.2. Delägare och företagsledare.

74.4.5 Marknadsmässig ersättning för utfört arbete

Med marknadsmässig ersättning avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning för olika yrkeskategorier framgår av lönestatistik, kollektivavtal m.m. Utbildning, branscherfarenhet och dylikt beaktas vid denna bedömning. Uppgift bör normalt lämnas om de grunder ersättningen beräknats efter. Någon sådan uppgift behöver dock inte bifogas om ersättningen inte överstiger 90 kr per timme (SKV A 2006:12).

Samtliga ersättningar och förmåner från företaget bör beaktas vid bedömningen av om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning för utfört arbete. Vidare bör sådana ersättningar som har ett direkt samband med verksamheten i företaget beaktas, t.ex. utbetalningar och förmåner som lämnas av personalstiftelse som hör till företaget eller av ett företag som är närstående till fåmansföretaget. Däremot bör skälig utdelning eller ränta på insatt respektive lånat kapital inte beaktas vid bedömningen (SKV A 2006:12).

Utredningsgräns

Den ovan nämnda timersättningen på 90 kr är inte främst att se som uttryck för marknadsmässig ersättning. Den anger i stället i vilka fall utbetalad ersättning särskilt bör motiveras. Beloppsgränsen avser tjänsteinkomster för vilka arbetsgivaren erlägger arbetsgivaravgifter. Med hänsyn till att medhjälpande make och barn som är delägare i handelsbolag själva betalar egenavgifter eller särskild löneskatt får den ovan angivna timersättningen i sådana fall höjas med ett belopp som motsvarar nämnda avgifter.

74.4.5.1 Arbete i bostaden

I tidigare lagstiftning fanns särskilt reglerat vad som gällde för arbete i makarnas egen bostad. Denna bestämmelse finns inte längre kvar. Angående arbete utfört i bostaden anfördes i prop. 1976/77:41 s. 36 följande

Arbetsinsatsens betydelse för verksamheten

> ”Vid tillämpning av den här föreslagna 400-timmarsspärren bör, liksom enligt nuvarande regler, arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme få medräknas om det med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter föreligger skäl till det. Detta får anses innebära att medhjälpande makes arbetsinsats ska bedömas med utgångspunkt i dess betydelse för verksamheten och utan hänsyn till var arbetet är förlagt. bedrivs verksamheten i särskilda lokaler bör dock enligt min

> mening arbete i hemmet normalt få medräknas endast om arbetet avser klart angivna arbetsuppgifter med omedelbar anknytning till verksamheten. Telefonpassning och medverkan vid representation bör t.ex. som regel inte beaktas. Hänför sig företagsinkomsten till uppdrag som företagsledaren utför vid sidan av ordinarie arbete bör vidare, oavsett om särskild arbetslokal finns eller inte, inkomstuppdelning godtas endast i rena undantagsfall. Ett allmänt påstående om att medhjälpande make har medverkat i privat konsultverksamhet eller vid utarbetande av tidningsartiklar e.d. bör alltså inte grunda någon rätt för medhjälpande make att beskattas för en del av …”

Utgången i RÅ 1986 ref. 3 ligger i linje med nämnda uttalande. Högsta förvaltningsdomstolen betonar i rättsfallet arbetsinsatsens betydelse framför var arbetet utförts.

Ovan citerade uttalande får anses gälla även idag. Föredragande statsrådet anförde i prop. 1989/90:110 s. 604 följande

Telefonpassning och representation

> ”Avgörande för inkomstuppdelningen ska i stället vara den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats och ersättningens marknadsmässighet. Liksom tidigare bör telefonpassning och representation i bostaden inte beaktas.”

74.4.6 Särskilt om ersättning från fåmanshandelsbolag

För make eller barn som är delägare i ett handelsbolag gäller samma regler för inkomstslag som för andra delägare. Även om ersättningen benämns lön, arvode eller ränta på insatt kapital ska den således hänföras till det inkomstslag som gällt om handelsbolaget varit skattskyldigt, d.v.s. normal näringsverksamhet (i vissa fall kapital) och till den näringsverksamhet eller de näringsverksamheter som finns i handelsbolaget. Även underskott kan fördelas på närstående som är delägare i bolaget.

Inkomst av näringsverksamhet kan vara aktiv eller passiv för medhjälpande make eller barn (jämför vad som gäller i enskild näringsverksamhet, avsnitt 74.3.2.1, se även avsnitt 44.3.3.4).

För make eller barn som inte är delägare i bolaget beskattas ersättningen i inkomstslaget tjänst. De kan inte tillföras del av ett underskott i handelsbolaget.

Bestämmelserna om inkomstfördelning i fåmanshandelsbolag redovisas även schematiskt i avsnitt 74.4.8.

74.4.7 Ersättning till barn eller make som är delägare i fåmanshandelsbolag

Av 60 kap. 14 § IL framgår att bestämmelserna om ersättning till medhjälpande make och barn till företagsledare eller företagsledares make för utfört arbete även gäller i fråga om medhjälpande make och barn som är delägare i fåmanshandelsbolaget, vid beräkning av resultatet från handelsbolaget.

Barn

Till den del inkomsten motsvarar ersättning för utfört arbete tillämpas, i fråga om barn som är delägare i ett fåmanshandelsbolag där barnets förälder eller förälders make är företagsledare vad som anges under avsnitt 74.4.2.

Medhjälpande make

Vad avser make som är delägare i ett fåmanshandelsbolag där den andra maken är företagsledare gäller för inkomst till den del denna motsvarar ersättning för utfört arbete vad som anges under avsnitt 74.4.3.

Bestämmelserna om ersättning till medhjälpande make och barn, som fanns även i tidigare lagstiftning, har ansetts begränsade till att omfatta fördelning av arbetsinkomst. För att åstadkomma en begränsning av möjligheterna till inkomstuppdelning i övrigt i handelsbolag infördes vid skattereformen bestämmelse avseende ersättning för kapitalinsats (prop. 1989/90:110 s. 604).

Ersättning för kapitalinsats

Vardera delägaren beskattas själv för inkomst till den del denna motsvarar skälig avkastning på kapitalinsatsen i bolaget. Resterande del ska tas upp hos företagsledaren (60 kap. 14 § tredje stycket IL). Om delägaren är ett barn och båda makarna har inkomst från bolaget, ska ersättningen tas upp av den maken som har den högsta inkomsten från bolaget. Har makarna lika hög inkomst från bolaget, tas inkomsten upp av den äldsta maken. Bestämmelsen gäller oavsett barnets ålder.

Skälig ränta

Skälig ränta på kapitalinsatser kan i allmänhet uppskattas med utgångspunkt i statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Med insatt kapital avses i normalfallet ett genomsnitt av det insatta kapitalet i handelsbolaget under beskattningsåret.

Av praktiska skäl kan godtas att genomsnittsberäkningen sker utifrån insatt kapital vid ingången respektive utgången av beskattningsåret. Om större variationer i insatt kapital förekommit under beskattningsåret bör emellertid detta beaktas vid genomsnittsberäkningen.

74.4.8 Schema – inkomstfördelning i fåmans-handelsbolag

Hur stor del av ersättningen till företagsledarens make och barn får beskattas hos dem själva?

1. Den närstående är inte delägare i handelsbolaget (inkomst av tjänst)

Företagsledarens make	
- som själv är företagsledare	Hela ersättningen
- som själv inte är företagsledare	Den marknadsmässiga delen
Barn under 16 år	0 kr
Barn, 16 år och äldre	Den marknadsmässiga delen

2. Den närstående är delägare i bolaget (inkomst av närings-verksamhet)

	Ersättning för arbete	**Ränta på insatt kapital**
Företagsledarens make		
- som själv är företagsledare	Hela ersättningen	Hela ersättningen
- som själv inte är företagsledare	Den marknads-mässiga delen	Skälig ersättning
Barn under 16 år	0 kr	Skälig ersättning
Barn, 16 år och äldre	Den marknads-mässiga delen	Skälig ersättning

75 Underskottsavdrag – fysisk person och dödsbo

75.1 Inledning

Detta avsnitt behandlar allmänna avdrag för underskott i näringsverksamhet avseende fysiska personer och dödsbon (62 kap. 2–4 §§ IL). Vidare berörs reglerna som medger avdrag för underskott mot kapitalvinst i vissa fall. Förlustutjämning sker enligt ett system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får, med vissa undantag, dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamheten närmast följande beskattningsår (40 kap. 2 § IL), s.k. rullning.

75.2 Allmänt

Reglerna om hur man avgränsar vissa näringsverksamheter från varandra har betydelse för kvittning av underskott. Ett underskott av en näringsverksamhet får inte kvittas mot överskott av en annan näringsverksamhet. Med några undantag hänförs all näringsinkomst för en fysisk person till en och samma näringsverksamhet, oavsett att verksamheterna inte är desamma (14 kap. 12 § IL). Kvittning av underskott i näringsverksamhet får som huvudregel inte heller göras mot inkomst av tjänst eller kapital. Undantagen redogörs för nedan i separata avsnitt och avser bl.a. underskott i nystartad verksamhet, underskott i litterär och konstnärlig verksamhet samt underskott då näringsverksamheten upphör. Särskilda regler finns även för underskott i andelshus.

Genom bestämmelserna i 40 kap. IL om underskott från tidigare år begränsas rätten till avdrag för underskott vid konkurs och ackord. Begränsningen vid konkurs, ackord och skuldsanering (40 kap. 20–21 §§) behandlas i avsnitt 87. Finns ett underskott från tidigare år är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser inte tillämpliga, såvida inte skattskyldig som förvärvar en tillgång till underpris avstår från att utnyttja hela underskottet (23 kap. 29 § IL). Se avsnitt 71.6.

Dödsbo övertar underskott

Dödsåret beskattas dödsbo så som om den avlidne varit i livet. Detta innebär att man vid taxering för dödsåret tar hänsyn till de underskott den avlidne haft i sin näringsverksamhet. I praxis har man ansett att dödsbon, med vissa undantag, inträder i den dödes skattemässiga situation (jfr prop. 1999/2000:2 s. 65). Detta torde medföra att underskott i den avlidnes näringsverksamhet tas över av dödsboet i den mån verksamheten fortsätter där. Om dödsboet inte fortsätter den avlidnes näringsverksamhet behandlas underskottet som kapitalförlust (se nedan om upphörande av näringsverksamhet).

Den som övertar driften av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet genom köp, byte, etc. (så kallat oneröst fång) eller genom arv, gåva, testamente, bodelning eller på liknande sätt (så kallat benefikt fång) saknar rätt att överta underskott från den tidigare ägaren. Detta gäller oavsett om skattemässig kontinuitet i övrigt gäller för den benefika överlåtelsen av tillgångarna i näringsverksamheten, överföring av periodiseringsfonder eller expansionsfond. Jämför RÅ 2008 ref. 25 beträffande dödsbodelägare som saknade rätt att överta underskott i samband med skiftet.

På samma sätt gäller för den som genom oneröst eller benefikt fång (gåva, bodelning, testamente eller arv) övertar andel i ett handelsbolag, att övertagaren saknar rätt att överta outnyttjat underskott som belöper på handelsbolagsandelen. Sådant outnyttjat underskott kan inte heller tillgodoräknas den justerade anskaffningsutgiften.

75.3 Kvittning och rullning inom en näringsverksamhet

För fysiska personer och dödsbon är huvudregeln att kvittning sker *inom* varje särskild näringsverksamhet. Kvittning *mellan* olika näringsverksamheter och inkomstslag medges normalt inte. Från denna regel finns emellertid undantag (avsnitt 75.5–7 nedan).

Kvittningsrätten blir beroende av om verksamheterna ingår i samma näringsverksamhet. Med något undantag hänförs all näringsverksamhet som en fysisk person eller ett dödsbo bedriver till en och samma näringsverksamhet, se avsnitt 6. I korthet innebär reglerna att all näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Självständig verksamhet utomlands räknas enligt lagtexten som en egen näringsverksamhet

(14 kap. 12 §). Här ska dock noteras att en skattskyldig som bedriver självständig verksamhet i annat EES-land med stöd i EU rätten har rätt att bli beskattad för dess resultat på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige, se Skatteverkets ställningstagande 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111 och nedan under avsnitt 75.5 och 75.6. Som en egen näringsverksamhet räknas även kapitalvinst som enligt 49 a kap. IL ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i skalbolag (14 kap. 13 a § IL). För fysisk person som är delägare i ett eller flera handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 §).

Kvittning mellan åren uppnås genom att det totala underskottet i en näringsverksamhet fastställs vid inkomsttaxeringen för det år underskottet uppkommer. Underskottet får sedan rullas vidare till nästa års taxering och då utnyttjas som ett avdrag i samma näringsverksamhet. Avdraget ska göras före beräkning av socialavgifter. Om näringsverksamheten därefter visar underskott även detta år rullas underskottet vidare till nästa år o.s.v.

Ackumulerade underskott

Kvittningssystemet innebär alltså att underskottsavdrag rullas vidare från ett beskattningsår till nästa till dess att full kvittning uppnåtts. Det underskott som fastställs vid en taxering kan på så sätt bestå av ackumulerade underskott från flera beskattningsår.

Hela underskottet rullas

Hela underskottet ska rullas vidare. Det är inte möjligt att endast redovisa en del av underskottet och ta fram så mycket vinst att grundavdraget kan utnyttjas.

Ingen tidsbegränsning

Ingen tidsbegränsning gäller för underskottsavdrag. Rullning av underskotten görs normalt så länge näringsverksamheten bedrivs av den skattskyldige.

Exempel

A bedriver skomakeri och försäljning av begagnade bildelar i form av enskild firma. Han är aktiv i bägge verksamheterna. Han är också aktiv delägare i ett handelsbolag som bedriver jordbruksverksamhet. Dessutom äger han en hyresfastighet (näringsfastighet). Sistnämnda verksamhet är passiv.

Verksamheterna visar följande resultat

Taxeringsår 2012

Skomakeri	+ 60 000
Försäljning bildelar	- 50 000
Hyresfastighet	- 30 000
Jordbruk	- 15 000

Taxeringsår 2013

Skomakeri	+ 40 000
Försäljning bildelar	- 50 000
Hyresfastighet	+ 10 000
Jordbruk	+ 5 000

Taxeringen 2012

Skomakeriet, försäljningen av bildelar och fastighetsinnehavet bildar en enda näringsverksamhet enligt 14 kap. 12 § IL, inom vilken kvittning av vinst mot förlust ska ske. Näringsverksamheten anses i exemplet som aktiv. Resultatet av näringsverksamheten är negativt (60 000 -50 000 - 30 000 =) -20 000 och ska rullas vidare.

Inkomst från handelsbolag hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet, 14 kap. 13 § första stycket IL. Underskottet av jordbruket (15 000 kr) får därför inte räknas samman med övriga poster. Det ska i stället rullas vidare till 2012 års taxering.

Taxeringen 2013

Underskottet av bildelsförsäljningen kvittar A mot överskottet från skomakeriet och hyresfastigheten. Resultatet blir 0 kr och underskottet från taxeringsåret 2011 om 20 000 kr rullas vidare. Av ackumulerat underskott av jordbruksverksamheten i handelsbolaget kvittar A 5 000 kr mot årets överskott. Resterande 10 000 kr rullas vidare till nästa år.

75.4 Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag

Från huvudregeln om att kvittning av underskott i en näringsverksamhet inte kan ske mot överskott av en annan näringsverksamhet eller ett annat inkomstslag finns fem undantag. Dessa innebär att avdrag under vissa förutsättningar får göras

mot inkomst av tjänst, näringsverksamhet eller kapital. Undantagen är följande.

1. Underskott av aktiv näringsverksamhet för det beskattningsår den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamheten och de fyra närmast följande beskattningsåren får, under vissa förutsättningar och med viss beloppsbegränsning, kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, d.v.s. förvärvsinkomst (62 kap. 3 § IL). Se vidare avsnitt 75.6.
2. Underskott av aktiv litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet får i vissa fall kvittas mot förvärvsinkomst (62 kap. 4 § IL). Se vidare avsnitt 75.7.
3. Om det finns underskott i en näringsverksamhet, där näringsfastighet eller näringsbostadsrätt ingår, när enskild näringsidkare eller fysisk person som är delägare i handelsbolag avyttrar fastigheten eller näringsbostadsrätten, ska detta underskott kvittas mot eventuell kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen (45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL). Detta gäller även för dödsbon, jfr 4 kap. IL.

Andelshusägare

4. Delägare i andelshus får dra av 70 % av underskottet i näringsverksamheten till den del underskottet avser en sådan bostad i ett andelshus som skulle ha varit hans privatbostad om han innehaft den med bostadsrätt (42 kap. 33 § IL).
5. Avdrag medges med ett års fördröjning med 70 % av underskott som finns kvar då näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL).

Kvittning mot kapitalvinst

Om det finns underskott kvar när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras, ska enskild näringsidkare, fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag eller dödsbo, räkna av underskottet från den eventuella kapitalvinst som uppkommer (45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL). Avräkningen ska avse underskottet för det inkomstår då fastigheten/bostadsrätten deklareras för sista gången. Underskottet ska vara hänförligt till den näringsverksamhet i vilken egendomen ingick. Om det är direkt hänförligt till den avyttrade fastigheten/bostadsrätten eller inte saknar betydelse.

Åtgärden att avräkna underskott är det sista som sker vid vinstberäkningen. Kvittning ska i första hand göras mot vinst på näringsfastighet och i andra hand mot vinst på bostadsrätt. Det belopp som dras av får inte överstiga kapitalvinsten.

Observera att regeln är tvingande. Näringsidkaren får inte underlåta kvittning. Om näringsverksamheten upphör samtidigt som fastigheten avyttras, ska kvittning mot kapitalvinst göras före kommande års avdrag för underskott enligt bestämmelsen i 42 kap. 33–34 §§ IL (se nedan vid Turordning).

Närings-verksamhetens upphörande

Om underskott föreligger när näringsverksamheten upphör ska sådant underskott dras av med 70 % (42 kap. 34 § IL). Detta förutsätter dock, enligt Skatteverkets uppfattning, att en ny näringsverksamhet inte påbörjats under samma beskattningsår som den gamla avslutats eftersom regeln tar sikte på all näringsverksamhet under beskattningsåret (Skatteverket 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111). När näringsverksamheten anses ha upphört, behandlas nedan under avsnitt 75.8. Avdrag medges med 70 % av storleken av underskottet. Underskottet dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, för nämnda beskattningsår och de två följande beskattningsåren. Om underskott i inkomstslaget kapital därefter uppkommer, medges skattereduktion med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 % av återstoden (67 kap. 10 § IL).

Bestämmelsen i 42 kap. 34 § IL är dock inte tillämplig ifråga om näringsverksamhet som utgör självständig näringsverksamhet utomlands. Begreppet självständig näringsverksamhet utomlands behandlas i avsnitt 51.4.2. Skatteverket anser emellertid att bestämmelsen i den del den förhindrar sådant avdrag för självständig näringsverksamhet inom EES området strider mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget och EES-avtalet. En sådan särbehandling kan inte rättfärdigas enligt Skatteverket. Det innebär att den som bedriver hela sin näringsverksamhet utomlands medges avdrag för 70 % av underskottet i inkomstslaget kapital om verksamheten avslutas på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige. Om verksamheten bedrivs både i Sverige och i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om avdrag för slutligt underskott kan medges (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111).

Rätt till avdrag för underskott av avslutad näringsverksamhet föreligger inte till den del tillgångar eller tjänster tagits ut ur näringsverksamheten utan uttagsbeskattning, alternativt att förlusten inte är att ses som verklig. Denna begränsning gäller endast i fråga om egendom som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och inte egendom som beskattas i inkomst-

slaget kapital, såsom t.ex. kapitalvinst vid försäljning av fastighet eller bostadsrätt.

Vidare medges inte rätt till avdrag till den del underskottet redan kvittas mot eventuell kapitalvinst som uppkommer vid avyttring enligt 45 kap. 32 § eller 46 kap. 17 §, utnyttjats såsom allmänt avdrag enligt 62 kap. 2–4 §§ eller legat till grund för avdrag enligt 42 kap. 33 §.

Regeln i 42 kap. 34 § IL innebär att avdrag från inkomst av kapital medges tidigast vid taxeringen året efter det år då näringsverksamheten taxerades för sista gången. Regeln i 42 kap. 34 § IL gäller bara enskilda näringsidkare. Delägare i handelsbolag får inte göra avdrag för slutligt underskott i inkomstslaget kapital då näringsverksamheten i handelsbolaget upphör. Tidpunkten för beskattning inträder först när handelsbolaget upplöses. Upplösning jämställs med avyttring i enlighet med 50 kap. 2 § IL. Reglerna behandlas i avsnitt 35.

Turordning

Avdrag enligt ovan ska göras i en viss turordning (prop. 1990/91:54 s. 298). Ett underskott ska först avräknas mot kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet och därefter mot kapitalvinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad.

Underskott från näringsverksamhetens första fem år får sedan räknas av mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, se vidare avsnitt 75.6.

Om underskott av aktiv litterär eller konstnärlig verksamhet härefter återstår får det kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, se vidare avsnitt 75.7.

Delägare i andelshus får dra av 70 % av underskottet av sin andel i inkomstslaget kapital. Detta avdrag kan också göras före avdraget för nystartad verksamhet.

Avdrag för underskott när näringsverksamheten upphör görs i sista hand.

Exempel

B, som inte bedriver annan näringsverksamhet än hyresfastighet, säljer fastigheten under 2009, varvid näringsverksamheten upphör. Vid 2010 års taxering redovisar han ett underskott av fastigheten på 50 000 kr. Kapitalvinsten uppgår till 20 000 kr före avräkning av underskott.

B deklarerar inkomst av kapital med 3 000 kr vid taxeringen 2009, med 5 000 kr vid taxeringen 2011, med 6 000 kr vid taxeringen 2012 och med 6 000 kr vid taxeringen 2013.

Kvittning mot kapitalvinst

Taxeringsår 2010

B kvittar underskottet av fastigheten mot kapitalvinsten. Härefter återstår 30 000 kr av underskottet (50 000 -20 000). Någon kvittning mot övriga kapitalintäkter får inte göras vid 2010 års taxering då sådant avdrag får göras först året efter det år då näringsverksamheten taxerades sista gången, vilket i exemplet är 2009.

Avdrag när näringsverksamheten upphör

B väljer att fördela avdraget för det kvarvarande underskottet (70 % av 30 000 = 21 000) på tre år. Han använder 8 400 kr vid taxeringen 20010 och 7 000 kr vid taxeringen 2012. Resterande 5 600 kr använder han vid taxeringen 2013.

Taxeringsår 2011

B drar av 8 400 kr från sin inkomst av kapital, 5 000 kr. Härefter återstår ett underskott av kapital på 3 400 kr. Han får skattereduktion med 1 020 kr (30 % av 3 400 kr).

Taxeringsår 2012

B drar av 7 000 kr från sin inkomst av kapital, 6 000 kr, och får skattereduktion med 30 % av återstående belopp, d.v.s. med 300 kr.

Taxeringsår 2013

B drar av 5 600 kr från sin inkomst av kapital, 6 000 kr. Härefter återstår en skattepliktig inkomst av kapital på 400 kr.

75.5 Nystartad verksamhet

Fr.o.m. 1997 års taxering får fysisk person dra av underskott av aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet under de fem första verksamhetsåren, 62 kap. 3–4 §§ IL. Verksamheten får ha påbörjats tidigast under 1996. Motsvarande regler infördes genom prop.

1993/94:50 och kom att gälla vid 1995 års taxering, innan reglerna togs bort genom prop. 1994/95:25 för att i något modifierad form återinföras genom prop. 1995/96:109.

Nystartad verksamhet

För avdragsrätt krävs att det är fråga om en påbörjad näringsverksamhet. Utvecklings- och experimentkostnader blir t.ex. inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer i stånd, se RÅ 1987 ref. 106 (se vidare avsnitt 49). För avdragsrätt krävs att näringsverksamheten är nystartad. Om den skattskyldige bedrivit annan näringsverksamhet sedan tidigare och den nystartade verksamheten kommer att ingå i samma näringsverksamhet, kan avdrag för underskott i nystartad verksamhet inte medges, se t.ex. dom av KRNS 2007-04-28, mål nr 3256-05. En successiv övergång från en bransch till en annan innebär att näringsverksamheten inte anses nystartad, se t.ex. dom av KRNS 2000-11-07, mål nr 2975-2000, där verksamhet i form av tillverkning av porslin och prydnadsföremål, som påbörjades 1997, inte ansågs nystartad, eftersom den skattskyldige redan 1994 tillverkat tekniska komponenter i sin enskilda näringsverksamhet, d.v.s. varit aktivt verksam i samma näringsverksamhet (förvärvskälla enligt dåvarande benämning). Avdrag vägrades därför.

Om skattskyldig innehaft näringsfastighet, t.ex. jord- och skogsbruksfastighet innan reglerna trädde i kraft den 1 januari 1996 och först därefter påbörjar jord- eller skogsbruksdriften, är näringsverksamheten, enligt Skatteverkets uppfattning, inte att anse som nystartad. Den skattskyldiges näringsverksamhet påbörjas i och med förvärvet av näringsfastigheten, oavsett om någon egentlig drift på denna ägt rum eller ej (jfr t.ex. RÅ 2002 ref. 59, KRNS 2005-05-04, mål nr 3834−3835-2004, KRSU 2000-03-29, mål nr 3429-1998, KRSU 2001-03-06, mål nr 2769-1999 och KRNG 2000-11-02, mål nr 813-1998). Om däremot två personer tillsammans börjar bedriva verksamhet på en näringsfastighet som den ena av dem innehaft sedan tidigare, hindrar inte detta att näringsverksamheten är att anse som nystartad för den andre (dom av KRSU 2000-11-23, mål nr 1825-1998). Enbart den omständigheten att hästar föds upp och betar på en jordbruksfastighet innebär dock inte att innehavet av hästarna automatiskt har en sådan anknytning till fastigheten att de av den anledningen ska anses ingå i en näringsverksamhet. Fråga om hästverksamheten utgör en näringsverksamhet ska normalt prövas självständigt utifrån näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL, se RÅ 2010 ref. 111.

Avdrag för underskott av nystartad näringsverksamhet har inte medgivits när verksamheten lagts in i ett sedan länge ägt handelsbolag som varit vilande (dom av KRNS 2007-01-30, mål nr 4635-05).

För de fall att en näringsverksamhet avslutas och att en nystartad verksamhet därefter påbörjas krävs för avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet, enligt Skatteverkets uppfattning, att den nystartade verksamheten påbörjas först ett senare beskattningsår (Skatteverket 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111).

Liknande verksamhet

För att avdrag ska medges får inte den skattskyldige direkt eller indirekt bedrivit liknande verksamhet någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Med att verksamheten bedrivits indirekt menas att verksamheten tidigare bedrivits t.ex. i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag.

Vad som avses med liknande verksamhet är inte klarlagt och måste bedömas från fall till fall. Att en verksamhet tidigare utgjort hobby, och därför beskattats i inkomstslaget tjänst, utgör enligt Skatteverkets uppfattning inte hinder mot avdrag för underskott i nystartad verksamhet. Bedömningen bör göras utifrån om det ur skattemässig synvinkel är en nystartad *näringsverksamhet* och om man då tidigare har bedrivit en liknande *hobbyverksamhet* torde detta förhållande i sig inte diskvalificera från rätten till avdrag. Syftet med lagstiftningen är att vara en starthjälp för nystartad näringsverksamhet.

I dom av KRSU 2004-12-30, mål nr 2270 och 2272-04 var en skattskyldig fram till 1998 ägare av, och fram till juli 2001 verksam i, ett aktiebolag vars verksamhet bl.a. bestod av butiksförsäljning av bl.a. ljuskällor samt dithörande verksamhet såsom ljusplanering, elinstallationer och serviceverkstad. Efter aktieöverlåtelsen påbörjades försäljning och service av hemsymaskiner. Under september 2001 startade den skattskyldige en enskild näringsverksamhet inom el- och maskinservice. Verksamheten bestod av reparationer och service av datastyrda symaskiner för bl.a. industri, sömnadsateljéer, sadel- och segelmakare. KR medgav inte allmänt avdrag då näringsidkaren inte gjort det sannolikt att bolaget i väsentliga delar under någon av den föregående femårsperioden inte bedrivit likartad verksamhet.

I dom av KRNS 2000-10-31, mål nr 9311-1998, fann KR att avdrag för underskott av nystartad verksamhet i form av träning av travhästar inte förelåg, eftersom liknande verksam-

het i form av avelsverksamhet tidigare bedrivits av den skattskyldige. Flera av hästarna i den tidigare avelsverksamheten ingick i den nystartade travverksamheten.

I dom av KRSU 2000-09-24, mål nr 2666–2667-1999, ägde två makar ett handelsbolag som bedrev produktion, köp, förädling och försäljning av bl.a. lamm, svamp, sylt, honung och grönsaker. Makarna hade sedan tidigare, innan verksamheten i handelsbolaget påbörjades, bedrivit fåruppfödning på fastigheten i form av enskild näringsverksamhet. LR fann att den vidareförsäljning och övrig verksamhet som bedrivits i handelsbolaget inte normalt var att hänföra till verksamhet som bedrivs på jordbruk. Inte heller ansågs den vara liknande den tidigare bedrivna verksamheten, varför avdrag medgavs. KR instämde i LR:s bedömning.

I dom av KRNS 2000-03-17, mål nr 3275-1998, bedrev en skattskyldig aktiv nystartad enskild näringsverksamhet i form av utveckling av ett nödlarm för senildementa patienter. Tidigare hade hon genom ett handelsbolag bedrivit verksamhet i form av att utveckla larmsystem för värdetransporter. LR och KR fann att verksamheterna inte var liknande och medgav avdrag.

I dom av KRNJ 1998-09-22, mål nr 1790-1998, bedrev en skattskyldig restaurangverksamhet genom ett aktiebolag före 1990 och köpte 1993 över inkråmet (inventarier och varulager) till sin nystartade enskilda firma där han bedrev gatukök. LR och KR fann att verksamheterna var likartade och avdrag vägrades.

Aktiv närings-verksamhet

Det räcker att verksamheten bedrivits aktivt under det beskattningsår, för vilket avdrag yrkas. Detta betyder alltså att om verksamheten under t.ex. två år bedrivs passivt och ger ett underskott som rullas in år tre, då verksamheten bedrivs aktivt, och det finns ett underskott vid utgången av år tre, får detta underskott utnyttjas för avdrag. Om verksamheten varit passiv under de föregående beskattningsåren saknar således betydelse. Dödsbo, som inte kan anses bedriva aktiv näringsverksamhet annat än möjligen under dödsåret, kan därför endast utnyttja avdragsmöjligheten för detta år.

Bestämmelsen i 2 kap. 23 § andra stycket IL om att självständig näringsverksamhet utomlands alltid anses som passiv näringsverksamhet får effekt för den näringsidkare som enbart bedriver verksamhet i annat EES-land. Även om den skattskyldige arbetat på heltid i verksamheten medges inte allmänt

avdrag för underskott enligt 62 kap. 2–4 §§ IL. Dessa avdrag medges bara om verksamheten klassificeras som aktiv.

Skatteverket anser att bestämmelsen i 2 kap. 23 § andra stycket IL utgör ett hinder mot den fria etableringsrätten i EUF-fördraget och att denna särbehandling inte kan rättfärdigas. En enskild näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land har därför rätt att få verksamhetens aktivitet bedömd efter samma kriterier som när verksamhet bedrivs i Sverige. Även om verksamhet enbart bedrivs i annat EES-land medges bl.a. allmänt avdrag om näringsidkaren arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning. Om verksamhet bedrivs både i Sverige och i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om den är aktiv eller passiv. Om verksamhet bedrivs på nämnda sätt och det är fråga om avdrag för underskott av nystartad verksamhet ska hela verksamheten ligga till grund för bedömningen av vilket år verksamheten startade, på samma sätt som om all verksamhet bedrivits i Sverige (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111). Gränsdragningen mellan vad som utgör aktiv respektive passiv näringsverksamhet behandlas i avsnitt 8.22 och 42.3.1.

Avdrags-begränsning

Avdrag medges med högst 100 000 kr för vart och ett av de fem år som avdrag kan komma i fråga. Beloppsbegränsningen avser därtill samtliga näringsverksamheter hos en skattskyldig person, se prop. 1999/00:2 del 2 s. 667f. Om en person har dels en andel i ett handelsbolag, dels en enskild näringsverksamhet som båda är nystartade så får det sammanlagda avdraget inte överstiga 100 000 kr.

I samband med införandet av inkomstskattelagen ändrades lagtexten på så sätt att meningen ”För underskott som ett visst år överstiger 100 000 kr medges inte avdrag enligt denna lag.” togs bort. I specialmotiveringen till 62 kap. 3–4 §§ IL (prop. 1999/00:2) motiverades detta med att ”[b]estämmelsen kan emellertid även anses ge uttryck för att det överskjutande beloppet ska undantas från avdrag nästa år på ett i viss mån liknande sätt i fråga om underskott i konstnärlig verksamhet enligt 46 kap. 1 mom. fjärde stycket tredje meningen KL”. Skatteverket tolkar uttalandet som att det tidigare varit något oklart huruvida ett underskott som ett enskilt år översteg 100 000 kr kunde rullas vidare och utnyttjas som allmänt avdrag ett senare år (jfr även prop. 1995/96:109). Oavsett vilket väljer lagstiftaren att plocka bort den aktuella meningen

i och med införandet av inkomstskattelagen. Varje års allmänna avdrag för underskott av nystartad verksamhet kan uppgå till högst 100 000 kr. Att det i underskottet ett visst år även ingår ett inrullat underskott från föregående år saknar betydelse. Det saknar också betydelse för rätten till avdrag om t.ex. föregående års underskott översteg 100 000 kr frånräknat det årets inrullade underskott. Detta gäller oavsett om man det året yrkade allmänt avdrag eller inte för underskott av nystartad verksamhet (Skatteverket 2011-09-23, dnr 131 657367-11/111). Beloppsbegränsningen gäller inte för konstnärlig verksamhet och dylikt.

Avdrag medges inte

1. om den skattskyldige någon gång under de fem beskattningsåren som föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit liknande verksamhet,
2. för underskott, som belöper på kommanditdelägare eller annan delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, med större belopp än vad han svarar för,
3. i den mån avdrag medgetts för underskott när näringsverksamheten upphörde (42 kap. 34 § IL), för underskott av delägares andel av andelshus (42 kap. 33 § IL) eller för underskott av näringsfastighet (45 kap. 32 § IL) eller näringsbostadsrätt (46 kap. 17 § IL), vilket kvittas mot vinst när fastigheten eller lägenheten avyttrats, se 62 kap. 2 § andra stycket IL,
4. för underskott av näringsverksamhet i vilken ingår privatbostad på lantbruksfastighet, som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § IL (småhusets storlek är minst 400 kvadratmeter och det är byggt före år 1930), se 62 kap. 3 § andra stycket 2 p IL.

Det kan påpekas att avdragsmöjlighet för underskott vid nystartad verksamhet inte begränsar rätten att göra avdrag i efterhand för utgifter som uppkommit före verksamhetens början (16 kap. 36 § IL).

Förvärv från närstående

Den som förvärvar en näringsverksamhet från en närstående inträder i den närståendes skattemässiga situation när det gäller rätten till avdrag (62 kap. 3 § första stycket IL).

Har näringsverksamheten övertagits från närstående gäller därmed att avdrag bara får göras om överlåtaren varit berättigad

till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten. Det sagda får bl.a. betydelse gällande tidsfristen på fem år.

Om en skattskyldig däremot har övertagit hela näringsverksamheten genom köp, byte eller annat oneröst förvärv från förälder eller från far- eller morföräldrar, ska femårsperioden börja räknas från övertagandet (62 kap. 3 § andra stycket IL).

Delägare i handels- eller kommanditbolag

Vid bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv utgår man från delägaren, d.v.s. i vilken omfattning han lagt ned arbete i verksamheten. Det innebär att inkomst från ett och samma handelsbolag kan hänföras till aktiv näringsverksamhet för en delägare och till passiv näringsverksamhet för annan delägare.

Exempel

A och B äger 50 % var av handelsbolaget X som bedriver två slags verksamheter; byggnadsverksamhet och försäljning av begagnade bilar. Båda arbetar heltid i bolaget. Arbetstiden fördelas jämnt mellan verksamheterna.

A sysslar dessutom med renovering och försäljning av begagnade bilar på sin fritid. Verksamheten bedrivs som enskild firma.

B är också delägare till 50 % i handelsbolaget Y som arrenderar mark och bedriver jordbruksverksamhet i mindre omfattning. Verksamheten bedrivs huvudsakligen med delägarnas arbetsinsatser.

Indelning av näringsverksamheter för A

Handelsbolaget

A arbetar heltid i handelsbolaget. Näringsverksamheten i handelsbolaget är därför aktiv hos A.

Enskilda firman

Verksamheten i A:s enskilda firma är aktiv eftersom den bedrivs huvudsakligen med A:s arbetsinsats. Här finns en likhet med handelsbolagets verksamhet (bilförsäljningen). Någon hopslagning ska dock inte göras eftersom ett handelsbolags verksamhet alltid är en särskild näringsverksamhet.

A redovisar alltså resultat från två olika näringsverksamheter. Båda två är aktiva näringsverksamheter.

Indelning av näringsverksamhet för B

Handelsbolagen

Näringsverksamheten i X är aktiv, på samma sätt som för A (se ovan).

Handelsbolaget Y bedriver endast en sorts verksamhet. Eftersom verksamheten bedrivs huvudsakligen med delägarnas egna arbetsinsatser är även den aktiv.

B redovisar alltså resultat av två olika näringsverksamheter; en från handelsbolaget X och en från handelsbolaget Y. Båda två är aktiva näringsverksamheter.

75.6 Litterär, konstnärlig och liknande verksamhet

För vissa kulturarbetare finns flera olika avdragsregler för underskott.

Rullning

Huvudregeln är att underskott av näringsverksamheten på samma sätt som för annan näringsverksamhet rullas vidare till nästa beskattningsår (avsnitt 75.5).

Kvittning mot tjänst eller annan näringsverksamhet

Vid sidan av de generella reglerna om allmänt avdrag för underskott i aktiv nystartad verksamhet, kan fria kulturarbetare alternativt yrka allmänt avdrag för ett beskattningsårs underskott mot inkomst av tjänst eller mot inkomst av annan näringsverksamhet (62 kap. 4 § IL). Detta förutsätter att inkomsten ska hänföras till näringsverksamhet och inte utgör hobby, vilket beskattas i inkomstslaget tjänst. Avdrag får göras utan beloppsbegränsning och utan begränsning i tiden, men endast för det aktuella beskattningsårets underskott, d.v.s. inte för från tidigare beskattningsår inrullat underskott. Den skattskyldige har valfrihet att utnyttja denna fördelningsregel. Valfriheten innebär således ibland att endast del av underskott kan utnyttjas för kvittning mot tjänst eller mot annan näringsverksamhet. Ett resterande vidarerullat underskott kan kommande år endast kvittas mot överskott av näringsverksamheten.

Konstnärlig och liknande verksamhet

För att denna kvittningsmöjlighet ska föreligga förutsätts att den aktuella verksamheten är att anse som litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Att t.ex. skriva läroböcker räknas som sådan litterär verksamhet som omfattas. Av RÅ 2003 ref. 57 framgår att med begreppet ”litterär verksamhet” får förstås verksamhet med intäkter som den skattskyldige fått i egenskap av upphovsman enligt lagen om upphovsrätt till litterära och

konstnärliga verk. Hit hänförs däremot inte hobbyinkomster till följd av konstnärlig, litterär eller liknande aktivitet. För att kunna komma ifråga för kvittningsmöjligheten ska det således vara fråga om yrkesmässig verksamhet.

Aktiv verksamhet

En av förutsättningarna för kvittning är att underskottet uppkommit i aktiv näringsverksamhet. Detta krav torde ofta vara uppfyllt när det gäller litterär eller konstnärlig verksamhet. I de fall den skattskyldiges verksamhet endast består i att uppbära ersättningar för upphovsmannarätt eller royalty, eller annan liknande inkomst, kan dock inte aktiv näringsverksamhet anses föreligga. I fråga om självständigt bedriven näringsverksamhet inom EES som räknas som passiv näringsverksamhet med stöd i 2 kap. 23 § andra stycket IL, se ovan under avsnitt 75.4.

Uteslutande eller så gott som uteslutande

Ytterligare en förutsättning för allmänt avdrag är att näringsverksamheten i vart fall så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Med så gott som uteslutande torde avses 90–95 % (prop. 1999/00:2 del I, s. 502 f).

Intäkter av någon betydenhet

Kvittningsmöjligheten förutsätter att den skattskyldige redovisat intäkter av verksamheten (kulturarbetet) som är av ”någon betydenhet” under beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren. Detta innebär alltså att man godtar att verksamheten genererar intäkter mer sporadiskt och att den skattskyldige har möjlighet att åberopa intäkter även för de föregående tre beskattningsåren när man ska ta ställning till om den yrkesmässiga konstnärliga eller liknande verksamheten genererat intäkter av någon betydenhet. Till de intäkter som ska beaktas hänförs även inkomster från den kulturella verksamheten som redovisats i inkomstslaget tjänst. Däremot räknas inga andra intäkter hit än de som direkt hänför sig till den kulturella verksamheten. Som exempel kan nämnas en bildkonstnär som får ett uppdrag av en organisation eller ett företag att utföra ett konstnärligt verk och som för detta uppbär inkomst av tjänst.

Vad som avses med intäkter av någon betydenhet är inte reglerat i lagtexten. Enligt Skatteverkets uppfattning bör med inte obetydliga intäkter av verksamheten avses genomsnittliga intäkter under vart och ett av de fyra senaste beskattningsåren som uppgår till ett halvt inkomstbasbelopp. Hur intäkterna fördelar sig under denna period saknar betydelse. Det inkomstbasbelopp som avses är inkomstbasbeloppet för respektive beskattningsår (Skatteverket 2009-11-30, dnr 131 805757-09/111).

I de fall reglerna i 62 kap. 4 § IL tillämpas de första verksamhetsåren på grund av avdragsbegränsningarna i 62 kap. 3 § IL

anser Skatteverket att med inte obetydliga intäkter avses, om näringsverksamheten bedrivits under kortare tid än fyra beskattningsår, intäkter under perioden på sammanlagt två inkomstbasbelopp för beskattningsåret (Skatteverket 2009-11-30, dnr 131 805757-09/111).

75.7 När har näringsverksamheten upphört?

I Bokföringsnämndens (BFN) uttalande och allmänna råd, BFNAR 2004:2, som ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2004, sägs bl.a. att ”Skyldigheten att bokföra affärshändelser enligt bokföringslagen upphör när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet”. Vidare uttalas att ”I princip kan man säga att näringsverksamheten inte längre bedrivs när personen faktiskt har slutat med den aktivitet som utgjorde näringsverksamhet”. Vidare uttalas att ”Om personen inte längre bedriver någon verksamhet och inte heller har några konkreta planer på att fortsätta, så bör näringsverksamheten anses vara avslutad”., ”Varken registrering av näringsverksamheten, innehav av de tillgångar som använts i näringsverksamheten (i andra fall än då innehavet i sig konstituerar näringsverksverksamhet) eller att det återstår att redovisa vissa poster till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, t.ex. skogskonto, leder alltså till att näringsverksamheten i bokföringslagens mening ska anses bedriven.” och ”Den sista affärshändelsen i en enskild näringsverksamhet som inte ska drivas vidare på något annat sätt är att tillgångar och skulder överförs från näringsverksamheten till privatpersonen”.

Av KRNG dom 2003-08-18, mål nr 347−348-02, framgår att en näringsverksamhet inte ansågs ha upphört under det år näringsfastigheten, som var den enda tillgången, avyttrades när det fanns låneskulder kvar som man året efter erhöll ackord på.

Enligt Skatteverkets uppfattning (Skatteverket 2005-11-09, dnr 131 581509-05/111) bör en näringsverksamhet inte alltid skattemässigt ha upphört vid den tidpunkt som anges i BFNAR 2004:2. Ett exempel på detta är i fall då den skattskyldige innehar skogskontomedel. Sådant innehav medför att näringsverksamheten inte kan anses ha upphört. Likaså kan verksamheten inte anses ha upphört så länge den skattskyldige uppbär sjukpenning som ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det finns även andra fall då upphörandetidpunkterna inte sam-

manfaller, exempelvis behöver en näringsverksamhet normalt inte skattemässigt anses omedelbart avslutad om det finns tillgångar eller skulder kvar som kan generera rörelseresultat.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan en betalningsplan som upprättas vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inte överlåtas med skatterättslig verkan. En överlåtelse av en skogsfastighet medför därmed inte att näringsverksamheten helt upphör så länge en sådan betalningsplan fortsätter att generera intäkter (Skatteverket 2008-03-05, dnr 131 127228-08/111).

Däremot anser Skatteverket att enbart avstämning av egenavgifter inte medför att näringsverksamheten ska anses bedriven. Ett annat synsätt skulle nämligen medföra att avsättningar till vissa fonder − t.ex. periodiseringsfond – aldrig skulle kunna återföras enligt den aktuella regeln eftersom återföringen normalt leder till avstämning det följande året och igen året därefter etc.

Även om en individuell prövning måste göras i varje enskilt fall anser Skatteverket att det finns fog för att ha en något vidare syn på när näringsverksamheten skattemässigt ska anses ha upphört jämfört med vad som gäller bokföringsmässigt enligt BFNAR 2004:2. Skatteverket anser att om tillgångar/skulder finns kvar ett helt räkenskapsår utan att någon aktivitet i övrigt, t.ex. omsättning, har förekommit ska näringsverksamheten normalt anses ha upphört senast vid detta räkenskapsårs utgång. Det gäller även om fråga är om exempelvis kundfordringar eller leverantörsskulder. Tillgångar/skulder får då anses ha tagits ut ur näringsverksamheten av den skattskyldige senast vid denna tidpunkt. Om t.ex. ingen aktivitet förekommit från och med den 1/8 år 1 anses näringsverksamheten normalt ha upphört senast den 31/12 år 2. Med aktivitet i övrigt avses även fall där det exempelvis finns stora skulder och förhandling om ackord pågår i enlighet med vad Kammarrätten i Göteborg framför i ovannämnda dom. Med aktivitet i övrigt menas däremot inte att exempelvis en periodiseringsfond delvis återförs till beskattning.

76 Egenavgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

76.1 Inledning

Egenavgifter är en del av de socialavgifter som ska betalas enligt socialavgiftslagen (2000:980, SAL, prop. 2000/01:8). Socialavgifter enligt SAL utgörs av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. eller egenavgifter enligt 3 kap. Avgifterna är avsedda att finansiera systemen för social trygghet. Avgifter ska betalas även på inkomstdelar som inte ger rätt till motsvarande förmåner från socialförsäkringen, t.ex. på inkomster som överstiger 7,5 prisbasbelopp. Denna del brukar benämnas skattedelen av socialavgifterna.

På inkomster som över huvud taget inte ger rätt till förmåner från försäkringen ska det i vissa fall betalas särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) i stället för egenavgifter.

En utförligare beskrivning av egenavgifter och av SLF finns i Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404) avsnitt 8.3 respektive avsnitt 9, samt i Handledning för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) utgåva 11 avsnitt 6.

76.2 Vem ska betala egenavgifter?

Egenavgifter ska betalas på avgiftspliktig inkomst av arbete i Sverige samt av arbete i utlandet om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt EU-rätten eller enligt socialförsäkringskonvention (3 kap. 2 § SAL). Med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet. Om näringsidkaren har ett fast driftställe i Sverige ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet (1 kap. 6 § SAL). Det betyder att näringsverksamhet utomlands som kan hänföras till det fasta driftstället här också anses som arbete i Sverige.

Överskott av näringsverksamhet är avgiftspliktig om den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (3 kap. 3 § SAL). För att egenavgifter ska betalas krävs vidare att inkomsten beskattas här (3 kap. 12 § SAL).

Lagbestämmelserna innebär därför att egenavgifter inte ska betalas på inkomster från en självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands så länge den inte är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige. Sådana inkomster är inte heller pensionsgrundande (6 kap. 2 § SFB).

EU-rätten kan innebära annan tillämpning. Den som enligt EU-rätten (förordning 1408/71 eller 883/04) ska tillhöra svensk socialförsäkring för allt arbete oavsett i vilket medlemsland arbetet utförs, ska betala egenavgifter även på inkomst av aktiv näringsverksamhet som utövas i annat EU/EES-land. Detta gäller oavsett att den utomlands bedrivna verksamheten inkomstskattemässigt alltid utgör passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL). Avgiftsuttaget förutsätter dock att personen taxeras för inkomsten (3 kap. 12 § SAL). Se vidare Skatteverkets skrivelser 2006-09-21, dnr 131 505127-06/111 respektive 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111. Jfr även avsnitt 51.4.2.

Den vanligaste formen av avgiftspliktig inkomst är överskott av aktiv näringsverksamhet. Beträffande ersättningar för arbete krävs i regel också att näringsidkaren är godkänd för F-skatt för att egenavgifter ska betalas. Om den som tar emot ersättningen inte är godkänd för F-skatt ska inga egenavgifter betalas på den ersättningen. I stället ska den som ger ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter.

Egenavgifter ska i vissa fall betalas även på inkomst av tjänst. Som exempel kan nämnas ersättningar under 10 000 kr från privatpersoner, lön från utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här när det finns avtal om betalning av socialavgifter m.m. (3 kap. 4−8 §§ SAL).

Egenavgifter påförs endast fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag. Detta gäller också kommanditdelägare.

Om det uppkommer överskott av passiv näringsverksamhet för verksamhet som bedrivs här i Sverige ska SLF betalas i stället för egenavgifter. Detta gäller oavsett den skattskyldiges ålder.

Beloppsgräns

Egenavgifter tas inte ut om underlaget understiger 1 000 kr.

76.3 Vad består egenavgifterna av?

Egenavgifterna består 2012 av (3 kap. 13 § SAL):

1. sjukförsäkringsavgift 5,11 %
2. föräldraförsäkringsavgift 2,60 %
3. ålderspensionsavgift 10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift 1,17 %
5. arbetsmarknadsavgift 0,37 %
6. arbetsskadeavgift 0,30 %

Sjukförsäkrings-avgift för den med karens

Den som har sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete, främst näringsidkare, kan efter anmälan till Försäkringskassan välja att sjukpenning betalas ut först efter en annan karenstid i stället för efter den grundläggande karenstiden på sju dagar. Sjukförsäkringsavgiften blir då lägre än den som gäller enligt 3 kap. 13 § SAL. Enligt Försäkringskassans föreskrifter ska egenavgift till sjukförsäkringen avseende 2012 som debiteras vid 2013 års taxering beräknas enligt följande procentsatser på inkomster upp till och med 7,5 prisbasbelopp vid årets ingång (FKFS 2011:17).

Sjukförsäkringsavgiften vid annan karenstid än sju dagar

Karenstid	Sjukförsäkringsavgift
14 dagar	5,03 %
30 dagar	3,64 %
60 dagar	3,47 %
90 dagar	3,39 %

På inkomster över 7,5 prisbasbelopp är egenavgiften till sjukförsäkringen den allmänt gällande, d.v.s. 5,11 %.

Allmän löneavgift

Till dessa socialavgifter i egentlig mening kommer den allmänna löneavgiften, som för 2012 är 9,21 %. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift reglerar uttaget av denna avgift. När man i inkomstskattelagen använder beteckningen egenavgifter avser man därmed även allmän löneavgift (2 kap. 26 § IL). I fortsättningen används därför, om inte annat anges, beteckningen egenavgifter även för allmän löneavgift. Den totala egenavgiften (inklusive allmän löneavgift) uppgår till 28,97 % för kalenderåret 2012.

Yngre än 26 år

Fr.o.m. taxeringsår 2010 gäller nya och utvidgade nedsättningsregler för personer som vid ingången av året före taxeringsåret inte har fyllt 26 år. Reglerna innebär att den som inte har fyllt 26 år ska betala hela ålderspensionsavgiften samt en fjärdedel av de övriga avgifterna. Detta gäller också för den allmänna löneavgiften. För taxeringsår 2013 innebär detta att den som är född 1986 eller senare normalt ska betala egenavgift med totalt 14,88 % (prop. 2008/09:7).

Äldre än 65 år och född 1938 eller senare

Den som vid beskattningsårets ingång fyllt 65 och är född 1938 eller senare ska bara betala ålderspensionsavgift med 10,21 %. Även den under 65 år ska i vissa fall bara betala ålderspensionsavgift med 10,21 %. Det gäller den som haft allmän pension i form av hel ålderspension under hela inkomståret. Uttag av hel ålderspension kräver då uttag av såväl inkomstpension/tilläggspension som premiepension (Skatteverket 2010-09-21, dnr 131 618607-10/111). Endast ålderspensionsavgift betalas även av den som under någon del av året haft hel sjukersättning eller hel aktivitetsersättning enligt socialförsäkringsbalken.

Född 1937 eller tidigare

Den som är född 1937 eller tidigare ska inte betala några egenavgifter alls.

Nedsättning av egenavgifter

Från den 1 juli 2010 gäller nya regler om nedsättning av egenavgifter. Bestämmelserna tillämpas retroaktivt på inkomster som uppbärs efter den 31 december 2009. De nya bestämmelserna finns i 3 kap. 18–20 §§ SAL (prop. 2009/10:178). Fr.o.m. taxeringsår 2013 har det införts vissa förenklingar vid nedsättning av egenavgifterna (prop. 2012/13:1, avsnitt 6.6).

Vid beräkning av egenavgifter för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska, efter begäran i självdeklarationen, avdrag göras med 5 % av avgiftsunderlaget för inkomst av aktiv näringsverksamhet, dock högst med 10 000 kr per år. För handelsbolag och andra fall där verksamhet bedrivs gemensamt får avdraget sammanlagt uppgå till högst 20 000 kr för samtliga delägare.

Som förutsättning för avdrag gäller följande:

- överskottet av aktiv näringsverksamhet ska överstiga 40 000 kr och
- den avgiftsskyldige ska vid ingången av året före taxeringsåret ha fyllt 26 men inte 65 år.

Skatteverket kommer automatiskt utan särskild begäran beakta avdraget vid beräkningen av egenavgifterna. Kravet att i inkomstdeklaration lämna vissa uppgifter upphör således fr.o.m. 2013 års taxering (punkt 22 ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen).

För taxeringsåren 2011 och 2012 fanns det även ett antal begränsningsregler med krav på uppgiftslämnande som grundar sig på EU:s regelverk om statsstöd och undantagen för stöd av mindre betydelse. Dessa begränsningsregler är dock numera obsoleta på grund av att kommissionen beslutat att de sänkta egenavgifterna inte utgör sådant statsstöd som bara är tillåtna så länge stöden ligger inom gränserna för stöd av mindre betydelse (Europeiska kommissionen 2011-12-07, SA.32834).

Regionalt företagsstöd

För viss verksamhet i stödområde görs ett avdrag (regionalt företagsstöd) med 10 % av avgiftsunderlaget, dock högst med 18 000 kr per år. Detta medför att det regionala företagsstödet i kombination med reglerna om sänkta avgifter för unga skulle kunna påverka ålderspensionsavgiften. Det har därför införts en särskild spärregel, som innebär ålderspensionsavgiften om 10,21 % inte får påverkas. Det regionala företagsstödet får därför inte innebära att påförd egenavgift understiger ålderspensionsavgiften (6 § lagen [2001:1170] om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen). Det regionala företagsstödet räknas som ett stöd av mindre betydelse enligt EU:s regelverk.

76.4 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) tas ut på vissa inkomster som i princip inte ger rätt till socialförsäkringsförmåner. Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL, innehåller tre paragrafer. I 1 § behandlas SLF som arbetsgivare ska betala och i 2 § sådan SLF som ingår i slutlig skatt och som bestäms vid den årliga taxeringen. Bestämmelserna om förfarandet finns i 3 § som hänvisar till 4 kap. SAL.

SLF som ingår i slutlig skatt

SLF med 24,26 % blir framförallt aktuellt att betala för den som bedriver passiv näringsverksamhet i Sverige. Även ett dödsbo efter en person som avlidit under inkomståret ska betala SLF på sådana inkomster som annars hade varit under-

lag för egenavgifter. SLF i form av egenavgifter ska också betalas på vissa avtalsgruppsjukförsäkringar och trygghetsförsäkringar som ska tas upp i näringsverksamhet.

I likhet med egenavgifter påförs SLF endast fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag. Även ett dödsbo ska betala SLF. När beteckningen löneskatt eller särskild löneskatt används i detta avsnitt förstås därmed särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

SLF som betalas av arbetsgivare

I vissa fall ska annan person än den som har fått ersättningarna betala SLF. Detta gäller dels avsättningar till vinstandelsstiftelse, dels för vissa ersättningar som utbetalas på grund av avtalsförsäkringar. Även i dessa fall ska SLF betalas med 24,26 %. Redovisning av SLF ska då göras i arbetsgivardeklaration, d.v.s. i den ordning som gäller för arbetsgivaravgifter. Mer information om detta finns i Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 9.2 och 9.3.

SLF ska skiljas från särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP), som utgår efter andra grunder (se avsnitt 97).

76.4.1 Särskild löneskatt som ingår i slutlig skatt

Passiv näringsverksamhet

Särskild löneskatt på förvärvsinkomster är inte någon socialavgift. Uttaget av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) är reglerad i SLFL. SLF påförs bara fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag och blir framför allt aktuell att betala på överskott av passiv näringsverksamhet enligt IL i Sverige (2 § SLFL). Härav följer att SLF inte ska betalas för passiv näringsverksamhet bedriven i utlandet.

Noteras kan även att passiv näringsverksamhet inte omfattas av rådets förordningar (EG) nr 883/2004 och (EEG) nr 1408/71 om de sociala trygghetssystemen. Passiv näringsverksamhet omfattas inte heller av SAL.

Inkomster från en självständigt bedriven näringsverksamhet utomlands utgör alltid passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL). Den utgör däremot inte underlag för SLF.

Skatteverket anser dock att den som bedriver självständig verksamhet utomlands kan, med åberopande av EU-rätten, få redovisa denna verksamhet på samma sätt som om verksamheten hade bedrivits i Sverige. Skatteverket menar vidare att den redovisning som görs i inkomsttaxeringen, antingen strikt enligt bestämmelserna i IL eller med tillämpning av

EU-rätten även påverkar uttaget av bl.a. SLF (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774559-08/111). Jfr avsnitt 51.4.2.

SLF med 24,26 % betalas i den ordning som gäller för egenavgifter på inkomst av passiv näringsverksamhet i Sverige oavsett den skattskyldiges ålder.

Avlidna

Under det år som den skattskyldige avlidit ska SLF betalas på sådana inkomster som är underlag för egenavgifter om personen hade levt hela året. Socialavgifter i form av egenavgifter ska inte betalas för den som avlidit under året (3 kap. 12 § SAL). SLF ska betalas även om den avlidna personen vid dödsfallet var 65 år eller äldre, trots att någon särskild löneskatt numera inte ska tas ut på aktiv näringsverksamhet som bedrivs av denna åldersgrupp. I SLFL finns nämligen inte något särskilt undantag från skyldigheten att betala SLF under dödsfallsåret för dödsbon efter personer som bedrivit aktiv näringsverksamhet och som vid dödsfallet var 65 år eller äldre. Även efter dödsfallsåret är dödsboet skyldigt att betala SLF på inkomst av passiv näringsverksamhet.

Gruppsjukförsäkring m.m.

SLF ska betalas med 24,26 % på ersättning som ges ut enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring som ska tas upp i näringsverksamhet enligt 15 kap. 9 § IL. Det gäller också för sådan trygghetsförsäkring som avses i den nämnda bestämmelsen i IL till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

Inkomst av tjänst

Under det år som den skattskyldige avlidit ska SLF betalas på sådana inkomster av tjänst som skulle ha utgjort underlag för egenavgifter om personen hade levt hela året. Socialavgifter i form av egenavgifter ska inte betalas för den som avlidit under året (3 kap. 12 § SAL). SLF ska betalas även om den avlidna personen vid dödsfallet var 65 år eller äldre, trots att någon särskild löneskatt numera inte ska tas ut på sådana tjänsteinkomster som redovisas av denna åldersgrupp. I SLFL finns nämligen inte något särskilt undantag från skyldigheten att betala SLF under dödsfallsåret för dödsbon efter personer som har haft sådana inkomster som avses i 3 kap. 4−8 §§ SAL och som vid dödsfallet var 65 år eller äldre.

Beloppsgräns

SLF tas inte ut om underlaget understiger 1 000 kr.

76.5 Avstämning i inkomstdeklarationen

Vid tillämpning av inkomstskattelagen likställs SLF med egenavgifter (2 kap. 26 § IL). När begreppet egenavgifter

därför fortsättningsvis används avses även SLF om inte annat anges. Skattskyldiga ska göra avstämning av egenavgifter i deklarationen. Det avsatta beloppet ska återföras till beskattning följande beskattningsår och avdrag görs för de slutligt fastställda avgifterna. Vid 2013 års taxering ska det vid 2012 års taxering medgivna avdraget för avsättning för egenavgifter tas upp som intäkt och de slutligt fastställda egenavgifterna för taxeringsåret 2012 dras av.

76.6 Avdrag

Avdrag

Näringsidkare ska göra avdrag för avsättning för beräknade egenavgifter för beskattningsåret (16 kap. 29 § IL). Det följande året görs avstämning av tidigare medgivna avdrag mot påförda egenavgifter genom att avsättningen återförs och avdrag medges för påförda avgifter (se avsnitt 76.5). Eftersom näringsidkarens egenavgifter ingår i hans inkomstskatteskulder ska avsättningen för beräknade egenavgifter inte bokföras i räkenskaperna enligt BFN R11 ”Enskild näringsidkares bokföring”.

Underlaget för avsättningen

Underlaget för avdraget är nettointäkten av verksamheten före avdraget, minskad med sjukpenning eller liknande ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL samt med inkomst som räknas som inkomst av anställning enligt 59 kap. 8–13 §§ socialförsäkringsbalken och inte omfattas av undantag enligt 59 kap. 23 eller 25 § samma balk (16 kap. 30 § IL).

Verksamhet utomlands

Numera behöver näringsverksamheten inte vara bedriven i Sverige för att avdrag ska ges. En näringsverksamhet kan nämligen bedrivas utomlands under sådana omständigheter att inkomsten ska beskattas i Sverige och näringsidkaren omfattas av svensk socialförsäkring. Ändringen har införts bl.a. för att de svenska bestämmelserna inte ska innebära några etableringshinder enligt EU-rätten. Om näringsidkaren inte är omfattad av svensk socialförsäkring för en utomlands bedriven näringsverksamhet ska han inte betala egenavgifter varav följer att avdrag för egenavgifter inte medges.

Avsättningen för egenavgifter

För egenavgifter får avsättning uppgå till högst 25 % av underlaget. Detta innebär inte att en skattskyldig fritt får välja en procentsats för avsättningen bara den inte överstiger 25 %. Avsättningen ska motsvara de egenavgifter som belöper på det aktuella beskattningsåret och får inte användas för resultatutjämning. 25 % på underlaget motsvarar ungefär de egenavgifter en skattskyldig kommer att påföras när han inte är

befriad från att erlägga någon egenavgift och när han inte haft någon karenstid inom sjukförsäkringen.

För dem som vid årets ingång inte har fyllt 26 år och som därför ska betala egenavgifter med 14,88 % år 2012, blir avdraget för avsättning för egenavgifter högst 14 % i stället för ovan nämnda 25 %.

För dem som har haft hel ålderspension under hela inkomståret och därför endast betalar ålderspensionsavgift med 10,21 % blir avdraget för avsättning för egenavgifter högst 10 %.

Dödsbo

Dödsbo medges avdrag för avsättning för SLF med normalt 20 % (se nedan).

Näringsidkare utan F-skatt

Det bör uppmärksammas att vissa näringsidkare kan ha saknat godkännande för F-skatt under hela eller del av året. På grund därav påförs de, avseende arbete för annans räkning, inte egenavgifter alls eller endast under en del av året. Avdrag för beräknade egenavgifter medges dock inte med högre belopp än som täcker de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna (16 kap. 29 § IL).

SLF

För inkomst av passiv näringsverksamhet i Sverige uppgår den särskilda löneskatten till 24,26 % av underlaget. Detta gäller oavsett den skattskyldiges ålder.

SLF ska dock betalas med 24,26 % på inkomst av näringsverksamhet som är egenavgiftsgrundande för den som avlidit under året. Att socialavgifter i form av egenavgifter inte ska betalas för den som avlidit under året framgår av 3 kap. 12 § SAL. SLF ska betalas även om den avlidna personen vid dödsfallet var 65 år eller äldre, trots att någon särskild löneskatt numera inte ska tas ut på aktiv näringsverksamhet som bedrivs av denna åldersgrupp. I SLFL finns nämligen inte något särskilt undantag från skyldigheten att betala SLF under dödsfallsåret för dödsbon efter personer som bedrivit aktiv näringsverksamhet och som vid dödsfallet var 65 år eller äldre. Åren efter dödsfallsåret är dödsboet skyldigt att betala SLF på inkomst av passiv näringsverksamhet.

Gruppsjukförsäkring m.m.

SLF ska betalas med 24,26 % på ersättning som ges ut enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) som ska tas upp i näringsverksamhet enligt 15 kap. 9 § IL. Det gäller också för sådan trygghetsförsäkring (TFA) som avses i den nämnda bestämmelsen i IL till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

Avsättningen för SLF

Eftersom underlaget för beräkning av SLF bestäms efter avdrag för avsättning för denna skatt måste procentsatsen räknas om när avsättningsbeloppet bestäms. Omräkningen ger 19,52 %. Avdrag för beräknad SLF medges med högst 20 % (16 kap. 30 § IL).

76.7 När bör rättelse göras?

Normalt bör det deklarerade avdraget för egenavgifter accepteras även om detta framstår som något för högt eller för lågt. Om avvikelsen är av sådan storlek att det kan antas att näringsidkaren försökt uppnå en obehörig förmån bör avdraget rättas.

Näringsidkare som inte gjort någon avsättning alls bör tillgodoföras motsvarande belopp ex officio.

76.8 Avdrag för egenavgifter vid skönstaxering

Vid skönstaxering i inkomstslaget näringsverksamhet ska avdrag för egenavgifter beräknas och tillgodoföras. Denna beräkning innebär justering på grund av påförda egenavgifter och tidigare medgivna avdrag för egenavgifter, samt årets beräknade avsättning. Förfarandet är alltså detsamma som när taxering görs enligt lämnad deklaration.

76.9 Ändring vid avvikelse från deklarationen

Om nettointäkten av verksamheten sänks av skattedomstol omräknas egenavgifterna. Restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter är skattepliktiga i den mån avdrag tidigare har medgetts för dem (16 kap. 29 § IL). Avgifterna är skattepliktiga för det beskattningsår de har restituerats, avkortats eller avskrivits.

Om nettointäkten av näringsverksamheten höjs genom avvikelse från deklarationen uppkommer frågan i vilka fall också egenavgifterna ska ändras. Frågan har prövats i RÅ 1987 ref. 65 I–II och RÅ 1990 ref. 37 (plenum). Samtidigt med den senare domen prövades två likartade fall med samma utgång.

76.9.1 Mindre ändring

Av 1987 års domar framgår att avdraget för egenavgifter ska räknas om när det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten. Även efter 1990 års dom har 1987 års domar giltighet. Riksskatteverket har med anledning av 1987 års domar angett att med mer än en mindre ändring bör förstås ändring av

nettointäkten före avdrag för avsättning för egenavgifter på mer än 20 % (RSV 1987-05-18, dnr 607/87-309). Ändringar av intäkten med lägre belopp än 10 000 kr bör dock alltid räknas som mindre ändring och ändringar på högre belopp än 100 000 kr bör alltid räknas som mer än en mindre ändring. 1987 års domar från Högsta Förvaltningsdomstolen får tolkas så att om det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten så bör omräkning göras ex officio. Om det i stället är fråga om endast en mindre ändring av nettointäkten bör någon ändring av avdraget för egenavgifter inte göras utan yrkande från den skattskyldige. Sådant yrkande bör godtas.

76.9.2 Senare års ändringar

Hur Skatteverket anser att korrigeringar av tidigare års egenavgifter ska göras efter exempelvis en revision som görs under år 3 avseende beskattningsår 1 framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-09-07, dnr 130 460077-05/111. Att avdrag normalt ska göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret framgår av såväl lagtext som rättspraxis (RÅ 1990 ref. 37). Att medgivet avdrag ska återföras nästföljande beskattningsår framgår också direkt av lagtexten. Tanken bakom dessa regler är att man bara ska betala egenavgifter på ett underlag där hänsyn tagits till dessa egenavgifter. Nästföljande år återförs det medgivna avdraget och denna återföring möts då normalt sett av de år 2 debiterade egenavgifterna.

Problem uppstår när debiteringen sker först beskattningsår 3 (eller senare) och avser beskattningen år 1 eftersom återföring av medgivet avdrag år 1 alltid ska ske nästkommande år (år 2). Då kommer någon ”avstämning” inte att ske år 2 utan beskattningsår 2 kommer att redovisa ett för högt resultat på grund av återföringen medan beskattningen år 3 kommer att visa ett för lågt resultat på grund av att avdraget för debiterade egenavgifter medges först det år debiteringen sker. Enligt Skatteverkets uppfattning kan inte avdrag för de debiterade egenavgifterna medges år 2 eftersom de då inte debiterats. De har debiterats först år 3 och avdrag ska därför medges först vid taxeringen år 4.

76.10 Brutet räkenskapsår

Brutet räkenskapsår förekommer endast undantagsvis. För närmare beskrivning av tillvägagångssättet när det gäller avstämning m.m. vid brutet räkenskapsår, se Handledning för rörelse- och jordbruk 1988.

76.11 Egenavgifter i samband med skalbolagsbeskattning

Hur man, enligt Skatteverkets uppfattning, ska hantera egenavgifter i form av SLF när fråga är om skalbolagsbeskattning framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-01, dnr 130 684115-04/111. Se vidare avsnitt 93.2.8.

77 Koncernbidrag

77.1 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. Det krävs dock bl.a. 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.

77.2 Allmänt om koncernbidrag

Lämnandet 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 mnkr. 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. underskottsföretag att kvitta mottagna koncernbidrag mot underskott som omfattas av någon av de spärrar som regleras i kapitlen.

77.3 Skattemässig behandling av koncernbidrag

I 35 kap. 1 § första 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. Nämnda 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.

77.3.1 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 bolag inom EES

Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES (d.v.s. 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. Med mottagare avses här den slutlige mottagaren av koncernbidraget (prop. 2000/01:22, s. 79–80). 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).

Utländska bolag utanför EES

En effekt av 2 a-paragrafen är att ett utländskt bolag hemmahörande inom EES med ett fast driftställe i Sverige, kan ge och ta emot koncernbidrag. Äldre praxis kring vilken verkan skatteavtalens diskrimineringsartiklar har på koncernbidragsreglerna (se nedan under 77.5.2), har tidigare tolkats som att den skulle kunna innebära samma möjlighet för utländska bolag, med säte utanför EES, som har fasta driftställen i Sverige. Enligt Skatteverkets mening är dock denna möjlighet begränsad till en situation där koncernbidrag lämnas från ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige till ett svenskt aktiebolag. I sådant fall kan avdrag medges med stöd av medborgarskapsregeln i artikel 24 i OECD:s modellavtal under förutsättning att det andra landet tillämpar principen om verklig ledning som grund för obegränsad skattskyldighet och skatteavtalet med det andra landet överensstämmer med artikel 4 punkt 3 i modellavtalet. I samtliga övriga situationer saknar det utländska bolagets fasta driftställe rätt att ge eller ta emot koncernbidrag. Denna syn tillämpar Skatteverket på räkenskapsår som avslutas efter den 31 augusti 2012 (Skatteverkets ställningstagande 2012-06-28, dnr 131 461482-12/111 samt tillämpningsinformation 2012-06-28 dnr 131 463205-12/111).

Koncernbidrag mellan svenska bolag med utländskt moderbolag kan även vara godtagbart till följd av diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal (se vidare avsnitt 77.5.2).

77.3.2 Allmän förutsättning 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 respektive 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.

77.3.3 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 45.5. Motsvarande information om investmentföretag finns i avsnittet 45.3.

2 Samma års taxering och öppen redovisning

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.

Ändring genom SFL

Genom införandet av SFL har antalet deklarationstidpunkter för andra juridiska personer än dödsbon ändrats från en till fyra stycken. Ändringarna gäller med verkan på räkenskapsår som påbörjas efter 31 jan 2012. För det fåtal bolag som redan nu berörs av dessa ändringar gäller i stället att koncernbidraget ska redovisas öppet i inkomstdeklaration för beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt. Lagtexten innehåller också ett undantag som öppnar för koncernbidrag i de fall då deklarationstidpunkten för det ena bolaget blivit en annan på grund av att dess bokföringsskyldighet upphört.

Rättspraxis

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).

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 uppburet 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 förutsättningar 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.

Lagtexten kan läsas som att dotterbolaget måste ha påbörjat verksamhet efter förvärvet/nybildandet men före beskattningsårets utgång, för att givaren ska ha rätt till avdrag för ett koncernbidrag. Lagstiftaren uttalar dock följande (prop. 2008/09:40, s. 22 f.):

> ”Regeringen konstaterar att syftet med regleringen i 35 kap. 3 § 3 IL, som tidigare har nämnts, är att förhindra obehörig resultatutjämning. Däremot finns det inte skäl att hindra att koncernbidrag utbyts med ett nybildat eller förvärvat dotterföretag – som alltså inte tidigare har bedrivit någon verksamhet – under det år det bildas respektive förvärvas, oavsett om företaget påbörjar någon egentlig verksamhet under detta år eller först under senare år. Den som förvärvar ett vilande företag som sedermera börjar bedriva verksamhet har ägt det sedan det började bedriva verksamhet. Såsom den aktuella bestämmelsen är utformad hindrar den således inte att koncernbidrag lämnas till företaget redan under den tid företaget är vilande.”

Citatet får anses innebära att bestämmelsen ska tolkas som att det förvärvade bolaget inte får ha bedrivit verksamhet *före* förvärvet. En sådan tolkning vinner också stöd av ett uttalande i prop. 1965:126 (s. 66), varigenom koncernbidragsreglerna infördes:

> ”Om moderbolaget bildat dotterbolaget eller förvärvat aktierna i dotterbolaget vid en tidpunkt, då dotterbolaget ännu icke bedrivit verksamhet av något slag, bör några betänkligheter från fiskal synpunkt inte föreligga mot att tillåta öppet koncernbidrag redan första året, trots att intressegemenskapen då inte bestått under hela beskattningsåret för båda bolagen.”

Enligt 35 kap. 7 § IL kan koncernbidrag ges efter koncern-interna överlåtelser av dotterbolagsaktier vid oförändrade ägarförhållanden, se avsnitt 77.4.

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 moder-bolaget. Däremot kan koncernbidrag inte ges det år bolaget upplöses eftersom dotterbolaget då inte varit helägt under moderbolagets hela beskattningsår, jfr tredje stycket ovan under 2.

Enligt ett förhandsbesked har ett utländskt dotterbolags fasta driftställe i Sverige kvar avdragsrätten för koncernbidrag till sitt svenska moderbolag även det år det fasta driftstället upphör under förutsättning att 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 87.6.2.

4 Mottagaren får inte ha hemvist i en utländsk stat

Mottagare får inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat utom i det fall som avses i 35 kap. 2 a § andra meningen IL. Vad det handlar om är att mottagaren är ett sådant svenskt företag som anges i 35 kap. IL, men som enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES. Fortfarande måste givetvis mottagaren vara 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 mottagits 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 43.4.8) kan inte heller koncernbidrag lämnas med avdragsrätt (35 kap. 3 § 6 IL).

Lundinregeln har dock upphävts fr.o.m. den 2 januari 2012 och tillämpas inte på utdelningar som lämnats efter den 1 januari 2012 (se prop. 2011/12:17).

77.3.4 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 ovan under avsnitt 77.3.3 punkterna 1–5 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 kringgås genom koncernbidrag.

77.3.5 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 mottagaren började bedriva verksamhet 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 inlösens- och fusionsreglerna i 1944 års aktiebolagslag. En förutsättning för att moderföretaget ska få avdrag är att mottagaren genom fusion skulle kunna gå upp 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).

77.3.6 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 lagertillgångar hos mottagaren av bidraget, medges inte avdrag (se vidare prop. 1978/79:210, s. 170).

77.4 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 mellan givande och mottagande bolag 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).

77.5 Internationella förhållanden

77.5.1 EU-rättsliga aspekter

Bestämmelserna om koncernbidrag har anpassats till EU-rätten och EES-avtalet genom att utländska bolag som motsvarar ett svenskt företag ska likställas med svenska företag om det utländska bolaget hör hemma i en stat inom EES och mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal anses ha hemvist i en stat inom EES men bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe här (35 kap. 2 a § IL).

De svenska koncernbidragsreglerna förutsätter således att mottagaren beskattas för koncernbidraget i Sverige. EU-domstolen har emellertid i en dom beträffande det brittiska bolaget Marks & Spencer plc (mål C-446/03, Marks & Spencer) funnit att det strider mot etableringsfriheten inom EU att i alla lägen utesluta möjlighet till resultatutjämning mellan företag i olika länder inom EES. I målet, som gällde det brittiska moderbolagets rätt att erhålla koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag, prövades de engelska reglerna om s.k. koncernavdrag för förluster. I en annan dom har dock EU-domstolen funnit att det finska koncernbidragssystemet inte stred mot etableringsfriheten (EU-domstolen 2007-07-18, mål nr C-231/05, Oy AA). Här var frågan om ett finskt dotterbolag hade rätt att dra av koncernbidrag till ett utländskt moderbolag.

Den 11 mars 2009 avgjorde Högsta förvaltningsdomstolen tio förhandsbesked om avdragsrätten för koncernbidrag till utländska bolag (se även avsnitt 78.1). 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. När det däremot gäller koncernbidrag från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag eller till utländskt systerbolag vägrade Högsta förvaltningsdomstolen avdrag med stöd av Oy AA-domen.

77.5.1.1 Koncernavdrag

Högsta förvaltningsdomstolens domar visade att det även efter EU-domstolens dom i Oy AA-målet fanns situationer då de svenska koncernbidragsreglerna ansågs stå i strid med EU-rätten. Mot bakgrund av detta infördes nya regler om koncernavdrag (35 a kap. IL). Reglerna, som behandlas utförligt i avsnitt 78, innebär att ett svenskt moderföretag under vissa förutsättningar kan göra avdrag för en slutlig förlust hos ett utländskt dotterföretag inom EES-området sedan detta har likviderats. Dessa regler trädde i kraft den 1 juli 2010. Fram till ikraftträdandet av dessa nya regler fanns alltså en möjlighet att i vissa fall lämna koncernbidrag med avdragsrätt till ett utländskt företag inom EES (angående detta, se Skatteverkets ställningstagande 2011-04-13, dnr 131 252986-11/111 samt dnr 131 252993-11/111). Efter det att koncernavdragsreglerna trädde i kraft bedöms emellertid inte längre de svenska reglerna om koncernbidrag stå i strid med EU-rätten. Reglerna om koncernavdrag erbjuder nu en möjlighet till avdrag för utländska förluster i de situationer som krävts av Högsta förvaltningsdomstolen (prop. 2009/10:194 s. 20 f.).

77.5.2 Skatteavtalens diskrimineringsartiklar

Som framgår av ovan var det tidigare en förutsättning för att koncernbidrag skulle kunna lämnas med avdragsrätt att samtliga företag som berördes av överföringen var svenska. I och med införandet av 35 kap. 2 a § IL ska emellertid även utländska bolag hemmahörande inom EES likställas med svenska företag förutsatt att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet koncernbidraget hänför sig till. Detsamma gäller om mottagaren är ett sådant svenskt företag som på grund av ett skatteavtal har

hemvist i en stat inom EES om det bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett fast driftställe.

Genom införandet av 35 kap. 2 a § IL har en utvidgning skett varigenom det har blivit möjligt att lämna och ta emot koncernbidrag även beträffande fasta driftställen som ägs av bolag hemmahörande inom EES. När det gäller koncernbidrag till och från fasta driftställen som innehas av utländska bolag utanför EES saknas det emellertid stöd i intern rätt för att medge avdrag. Om till exempel ett utländskt moderbolag utanför EES-området äger två svenska dotterbolag så kan koncernbidrag med avdragsrätt enligt intern svensk rätt inte lämnas mellan de svenska systerbolagen. Trots att det saknas stöd i intern svensk rätt för att medge avdrag för ett sådant koncernbidrag kan avdrag ändå medges i vissa fall då det föreligger ett skatteavtal med den andra staten som innehåller en artikel om diskrimineringsförbud.

RÅ 1993 ref. 91 I

Koncernbidrag trots utländskt moderföretag

I RÅ 1993 ref. 91 I kunde koncernbidrag med avdragsrätt lämnas från A AB till C AB trots att A AB ägde C AB via ett amerikanskt bolag. Fastän det enligt avtalstexten inte var fråga om någon diskriminering riktad mot A AB (eftersom det vägrade avdraget inte hade något att göra med hur detta bolag ägdes) konstaterades att hänsyn emellertid även måste tas till förhållandena för C AB. För det bolaget förelåg inte samma förutsättningar för skattemässig inkomstutjämning som om något utländskt ägande inte hade förekommit i koncernen. Enligt SRN (Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning) förbjuder regeln mot diskriminering på ägarbasis inte bara en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är mer tyngande utan också en beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag.

RÅ 1993 ref. 91 II

Samtidig tillämpning av två skatteavtal

I RÅ 1993 ref. 91 II medgavs inte avdrag för koncernbidrag mellan två svenska systerbolag där ett schweiziskt och ett tyskt bolag ingick i koncernen. SRN, vars uppfattning delades av Högsta förvaltningsdomstolen, konstaterade att ett sådant avdrag förutsatte en samtidig tillämpning av det tyska och det schweiziska avtalet och eftersom bestämmelserna i varje skatteavtal är avsedda att tillämpas enbart mellan de avtalsslutande staterna är en sådan tillämpning inte möjlig.

RÅ 2000 ref. 17

Koncernbidrag med EU:s diskrimineringsregler

I RÅ 2000 ref. 17 (förhandsbesked) var frågan om ett svenskt moderbolag (X AB) och ett svenskt dotterbolag (Y AB) kunde ge varandra koncernbidrag med skatterättslig verkan i olika fall av ägandeupplägg inom koncernen. I ett fall skulle X AB tillsammans med bland annat ett helägt holländskt dotterbolag äga Y AB. I ett annat fall skulle Y AB ägas av X AB och bl.a. X AB:s helägda holländska och tyska dotterbolag. Enligt SRN kunde, med stöd av icke-diskrimineringsklausulen i det svensk-holländska skatteavtalet, koncernbidrag lämnas av X AB till Y AB i det fallet Y AB ägdes av bland annat ett helägt holländsk dotterbolag till X AB. Enligt SRN kunde koncernbidrag däremot inte lämnas om Y AB bl.a. ägdes av X AB:s helägda holländska och tyska dotterbolag då detta skulle förutsätta en samtidig tillämpning av två skatteavtal. Ett sådant förfarande var med hänvisning till RÅ 1993 ref. 91 II inte möjligt. Nämndens prövning enligt gemenskapsrättsliga regler medförde ingen annan bedömning. Högsta förvaltningsdomstolen beslutade emellertid att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen rörande X AB:s rätt att lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan. Utifrån detta förhandsavgörande (EU-domstolen 1999-11-18, mål nr C-200/98, X AB och Y AB) fann Högsta förvaltningsdomstolen att det inte var förenligt med gemenskapsrätten att vägra X AB avdrag för koncernbidrag.

Koncernbidrag trots EES-bolag och ett annat utländskt bolag

Som framgår av ovan kan två skatteavtal inte tillämpas samtidigt för att möjliggöra koncernbidrag. I och med införandet av 35 kap. 2 a § IL ska emellertid ett bolag hemmahörande inom EES behandlas som ett svenskt företag. Detta medför att i det fall det är fråga om två utländska bolag varav det ena är hemmahörande i en stat inom EES, och det för båda länderna finns ett skatteavtal med en artikel mot diskriminering, ska det bolag som hör hemma inom EES ses som ett svenskt företag. Det blir således inte aktuellt att tillämpa skatteavtalet beträffande det bolaget. Detta innebär i sin tur att koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt eftersom det endast blir aktuellt att tillämpa ett skatteavtal i en sådan situation och inte två (prop. 2000/01:22, s. 71 ff.). Den omständigheten att det skulle saknas ett skatteavtal med en artikel mot diskriminering avseende den stat som hör hemma inom EES bör inte medföra någon annan bedömning beträffande rätten att utväxla koncernbidrag.

77.6 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, d.v.s. inte bara från kravet på mer än 90-procentigt ägande utan också från kravet att koncernförhållandet ska ha bestått redan vid beskattningsårets ingång.

78 Koncernavdrag

78.1 Inledning

En grundförutsättning för att få avdrag för lämnat koncernbidrag är att mottagaren beskattas för koncernbidraget i Sverige. EU-domstolen har emellertid 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. Målet gällde det brittiska moderbolagets rätt att erhålla koncernavdrag för förluster i utländska dotterbolag (C-446/03, Marks & Spencer). I en annan dom fann dock EU-domstolen att det finska koncernbidragssystemet inte stred mot etableringsfriheten. Här var frågan om ett finskt dotterbolag hade rätt att dra av koncernbidrag lämnat till ett utländskt moderbolag (C-231/05, Oy AA).

Med stöd av C-446/03, Marks & Spencer har Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. funnit 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 (RÅ 2009 ref. 13). Vad gäller koncernbidrag från svenska dotterbolag till utländska moderbolag eller till utländska systerbolag vägrade Högsta förvaltningsdomstolen emellertid avdrag med stöd av C-231/05, Oy AA (RÅ 2009 ref. 15).

Mot bakgrund av EU-domstolens dom C-446/03, Marks & Spencer har ett nytt 35 a kap. införts i IL avseende regler om koncernavdrag. Reglerna, som trädde ikraft den 1 juli 2010 innebär en möjlighet för ett svenskt moderföretag att under vissa förutsättningar 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.

I och med införandet av koncernavdragsreglerna har lagstiftaren bedömt att de nuvarande reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL inte längre står i strid med EU-rätten. De nya reglerna om koncernavdrag erbjuder enligt lagstiftaren den

möjlighet till avdrag för utländska förluster i de situationer som krävts av Högsta förvaltningsdomstolen (prop. 2009/10:194 s. 20 f.).

78.2 Skillnader koncernavdrag − koncernbidrag

Som nämns ovan 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 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 något krav på att det ska ha skett en förmögenhetsöverföring mellan bolagen.

En annan skillnad 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.

Genom att ställa sig bakom en formulering i den promemoria som föregick propositionen uttalar 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 och 3628-07 (prop. 2009/10: 194 s. 21).

78.3 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
>
> 1. ett svenskt aktiebolag,
>
> 2. en svensk ekonomisk förening,
>
> 3. en svensk sparbank,
>
> 4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
>
> 5. en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap., eller
>
> 6. 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 i princip är likalydande med motsvarande regler i koncernbidragskapitlet, kan det ur förarbetena till koncernavdragsreglerna utläsas en avgörande skillnad vad gäller definitionen av dotterföretag. Där koncernbidragsreglernas dotterföretagsdefinition, med bortseende från ägarkravet, faller tillbaka på ABL:s koncerndefinition, står koncernavdragsreglerna på egna ben. Mer konkret innebär detta att även indirekt ägda dotterföretag utgör dotterföretag enligt ABL medan endast direkt ägda dotterföretag utgör dotterföretag i koncernavdragsreglernas mening. 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 35 a kap. 3 § IL 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 35 a kap. 4 § IL, 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. Privatbostadsföretag och investmentföretag omfattas också av bestämmelsen. Definitionen här av företag i intressegemenskap är densamma som den i 25 a kap. 2 § IL som beskrivs närmare i avsnitt 93.3.4.

78.4 Förutsättningar för koncernavdrag

78.4.1 Generella förutsättningar för koncernavdrag

Förutsättningarna för att ett svenskt moderföretag ska ha rätt att göra 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 beskattningen för det beskattningsår då likvidationen har avslutats,

4. moderföretaget redovisar avdraget öppet i inkomstdeklarationen, 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 enligt koncernbidragsreglerna ska dotterföretaget ha varit helägt under hela moderföretagets och dotterföretagets beskattningsår till dess likvidationen har avslutats. Alternativt ska dotterföretaget ha 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).

Avdragstidpunkten

3. *Avdragstidpunkten*

Ett ytterligare villkor för koncernavdrag är att moderföretaget gör avdraget vid beskattningen 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 inkomstdeklarationen. 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 avsnitt 9.23).

78.4.2 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 35 a kap. 6 § IL. 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 till 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 utnyttjas. 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 ha 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 78.3.1) 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 företags överskott 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 ha kunnat utnyttjas gentemot det andra företaget för tid innan det likviderades.

Rättslig möjlighet saknas eller är begränsad

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.

78.5 Storleken på koncernavdraget

78.5.1 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 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 § första och andra 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).

Att beräkning av förlustens storlek även ska göras utifrån IL innebär också att ett företag som inte ska ta upp inkomster till inkomstbeskattning inte heller får någon förlust som kan beaktas för koncernavdrag. Detta gäller t.ex. för livförsäkringsföretag som enligt 39 kap. IL beskattas enligt AvPL (HFD 12-10-10, mål nr 1653-12).

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 § tredje 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. fastighetsfållan 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 fållan 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 § tredje stycket IL).

78.5.2 Moderföretagets överskott begränsar avdraget

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 § andra stycket IL).

Enligt Skatteverkets uppfattning ska den ovan nämnda beloppsbegränsningen i 35 a kap. 7 § andra 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 mnkr före det att koncernbidrag erhålls med 11 mnkr från ett annat svenskt koncernbolag. Moderföretagets skattemässiga resultat uppgår härefter till 8 mnkr. För givarbolaget uppkommer ett underskott med 1 mnkr efter avdrag för koncernbidrag. Enligt Skatteverkets bedömning gäller att moderbolagets överskott vid beräkning av högsta möjliga koncernavdrag bara ska begränsas med 1 mnkr, lika med uppkommet underskott hos givaren, och att taket för ett koncernavdrag därmed blir 7 mnkr.

78.5.3 Minskning av förlusten

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 § första och andra 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 reducering av förlusten.

Att det är obeskattade värden som avses framgår av andra stycket i nämnda paragraf där det stadgas att reducering ”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 tkr till ett systerföretag för 200 tkr. Tillgångens marknadsvärde är 500 tkr. Enligt Skatteverkets bedömning gäller att förlusten i dotterföretaget endast ska reduceras med 300 tkr. Detta gäller dock förutsatt att vinsten om 100 tkr vid överlåtelsen faktiskt beskattas hos dotterföretaget. I annat fall bör hela det obeskattade värdet om 400 tkr 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, d.v.s. 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."

78.6 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.

79 Kommissionärs-förhållanden

79.1 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 företagets (kommittentföretagets) eller företagens 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.

79.2 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.

79.3 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 5 och 7 kap. samt 46 kap.

79.4 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. IL 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 företagets 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.

Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen 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).

80 Fusioner och fissioner

80.1 Inledning

I avsnittet behandlas fusioner och fissioner. Den skatterättsliga regleringen av såväl inhemska som internationella samgåenden mellan företag finns i 37 kap. IL och baseras på EU:s fusionsdirektiv. Kapitlet reglerar även delningar av företag.

Avsnittet behandlar beskattningen av överlåtande och övertagande företag och anger villkoren för undantag från omedelbar beskattning på företagsnivå. I avsnittet tas även beskattningen av andelsägare i berörda företag upp.

De företag som kan omfattas av bestämmelserna är svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, utländskt bolag och under vissa förutsättningar annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU.

Nedan behandlas reglerna om fusioner respektive fissioner var för sig.

80.2 Fusioner

80.2.1 Allmänt om fusion och vanliga begrepp

Fusion innebär att ett företag t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, går samman med ett annat företag. Det ena företaget övertar då det andra företagets tillgångar och skulder och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Fusionsförfarandet är föremål för omfattande rättslig reglering. För aktiebolag reglerar ABL tre olika fusionsformer.

Absorption

Den första avser fusion då ett övertagande bolag absorberar ett eller flera överlåtande företag genom att överta samtliga tillgångar och skulder. (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). Den här formen av fusion är det vanligaste förfarandet för samgående mellan svenska aktiebolag. Genom bestämmelserna om rätt till tvångsinlösen av minoritetsaktier i dotterbolag, d.v.s. 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 genomförts bl.a. genom vissa tillägg i ABL och EFL (SFS 2008:12, 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 praxis omfattas omvänd fusion av reglerna i 37 kap. IL (RÅ 2009 ref. 5).

Fusionsavtal och upplösning

Vid fusion ska ett fusionsavtal upprättas. Överlåtande bolag ska vid absorption av helägt dotterbolag 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). Vid övriga fusioner är överlåtande företag upplöst när anmälan om fusion registreras (23 kap. 26 § 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.

80.2.2 Fusionsdirektivet

Fusionsdirektivet

EU:s direktiv 2009/133/EG (ursprungligen 90/434/EEG), det s.k. fusionsdirektivet, ålägger medlemsstaterna att införa sådana skatteregler som underlättar gränsöverskridande omstruktureringar av företag inom EU. Direktivets målsättning är att göra det möjligt att genomföra en av organisatoriska skäl

betingad ändring av en företagsstruktur utan att framtvinga en omedelbar beskattning. Effektuering av beskattningen sker i stället t.ex. när värdereserver löses upp vid en extern försäljning av företagets tillgångar eller för att säkerställa svenskt beskattningsanspråk om tillgångarna lämnar svensk beskattningssfär.

Direktivet omfattar inte bara fusioner/fissioner utan även andelsbyten, partiella fissioner och verksamhetsöverlåtelser. I inkomstskattelagen har utifrån direktivet införts generella regler för respektive företeelse, d.v.s. de omfattar både inhemska och internationella omstruktureringar.

80.2.3 Beskattning – allmänt

Den 1 januari 1999 trädde lagen (1998:1603) om fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL) i kraft. FUL innebar 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 företagets 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 fusionsdirektivet. 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 de krav som ställs upp i 37 kap. IL kan genomföras utan att någon omedelbar beskattning uppkommer. Den benämns i 37 kap. IL som *kvalificerad fusion*, se vidare avsnitt 80.2.5. Vid en kvalificerad fusion inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation. Undantaget från beskattning i 37 kap. IL är obligatoriskt om villkoren i 11–15 §§ IL uppfylls.

Förhållande till andra omstruktureringsregler

Fusion innebär att tillgångar överlåts till underpris. I 23 kap. 2 § IL framgår att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte ska tillämpas i fråga om en kvalificerad fusion där 37 kap. i stället tillämpas. I 25 kap. 8 § IL anges att kapitalförlust inte får dras av om bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas.

80.2.4 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 80.2.5.

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.

Part i process

Ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och kan därför inte vara part i en process. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att en pågående process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering inte måste läggas ned vid bolagets upplösning. En sådan process kan också inledas efter upplösningen. Part i den fortsatta eller nya processen blir övertagande bolag till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

Vilka företag omfattas?

I 37 kap. 9 § IL anges vilka företagsformer som omfattas av bestämmelserna i kapitlet. Det är:

– svenska företagsformer

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.

– utländskt bolag

2. utländskt bolag (2 kap. 5 a § IL), och

– annat utländskt företag

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.

Hemvist inom EU ett krav

Ett företag anses höra hemma i en viss medlemsstat, om det enligt lagstiftningen i den staten hör hemma där 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. Avsikten med villkoret är att undanta företag som enligt skatteavtal mellan medlemsstat och icke-medlemsstat anses ha hemvist utanför EU.

Annat utländskt företag – fiktiv avräkning

Om överlåtaren inte uppfyller kravet på att utgöra en utländsk juridisk person tillämpas reglerna i 37 kap. 30 a § om fiktiv avräkning, se avsnitt 80.2.10.

Privatbostadsföretag

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).

80.2.5 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 företagets 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 företagets nationalitet påverkar inte reglernas tillämplighet. Avgörande för tillämpningen 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 drev 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 fiktiv avräkning enligt reglerna i 37 kap. 30 § IL, se avsnitt 80.2.10.

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 vad fusionsvederlaget ska bestå av. Det kan bestå av både kontanter och andelar i det övertagande företaget. Vid beskattningen av andelsägarna i det överlåtande bolaget har det stor betydelse vilken typ av vederlag som lämnats, se vidare avsnitt 80.2.12.

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 företagets 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.

Privatbostadsföretag

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).

80.2.6 Beskattning vid kvalificerade fusioner

Huvudregel – kontinuitet

Det överlåtande företaget ska för näringsverksamhet för vilken det är skattskyldigt 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. 11 och 17 §§ IL.

Det övertagande företaget träder in i det överlåtande företagets skattemässiga situation bortsett från några särskilt reglerade undantag. Detta innebär bl.a. att det övertagande företaget ska anses ha bedrivit det överlåtande företagets näringsverksamhet

från ingången av det överlåtande företagets sista beskattningsår (37 kap. 18 § IL). 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 resultatutjämning 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 87 och det som särskilt gäller fusioner och fissioner i avsnitt 80.2.8.

Kontinuiteten innebär, att den skattemässiga karaktären på 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. aktiefållan) går också över till övertagande bolag. För fåmansföretag finns dock en begränsning avseende rätten att ta över ”fållanförluster”. Se avsnitt 80.2.8 nedan.

Praxis kontinuitet – investmentbolag och SLP

Högsta förvaltningsdomstolen har i 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 där ett icke investmentföretag absorberades av ett investmentföretag inte föranledde någon omedelbar beskattning. Vid inkomstbeskattning 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 gällde 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 företagets beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten är, som tidigare nämnts, tiden från ingången av det överlåtande företagets 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 i redovisningen tar upp värdet av övertagna inventarier högre än det skattemässiga 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 uppvärdering (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 ”Värdeminskningsavdrag efter att inventarier övertagits i samband med fusion” samt Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2013 (SKV 305), avsnitt11 Fusion.

Fusionsgoodwill

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt att vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget (fusionsgoodwill) inte utlöser beskattning enligt 37 kap. 20 § IL. 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). Av domen och av övrig praxis gällande kontinuitet vid fusion kan slutsats dras att endast tillgångar som skattemässigt utgjort inventarier hos överlåtande företag får karaktär av inventarier hos övertagande företag vid fusion.

Avskrivningsprocent

Värdeminskningsavdrag får uppgå till högst 30 % för år räknat. Det innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företagets 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 %.

Lagertillgångar

Under lång tid har som Skatteverkets uppfattning framförts att 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 har ansetts gälla även beträffande lagerfastigheter (prop. 1998/99:15 s. 224). Viss osäkerhet har dock funnits i frågan om en sådan skillnad mellan redovisningsrättsligt och skattemässigt anskaffnings-

värde ska medföra beskattning. Högsta förvaltningsdomstolen har numera klargjort gällande rätt på området, se HFD 2011 ref. 64.

Förutsättningarna i det ärende som prövats var att aktiebolag förvärvade ett antal hyresfastigheter som utgjorde lagertillgångar både hos överlåtare och hos förvärvare. Överlåtelsen skedde till ett värde över det skattemässiga värdet men under taxeringsvärdet. Själva överlåtelsen skulle därför behandlas som en gåva där kapitalvinstbeskattning inte utlöses utan förvärvaren träder i överlåtarens skattemässiga situation och övertar lagerfastigheternas skattemässiga värde. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om den omständigheten att fastigheterna tas upp till högre värde i förvärvarens räkenskaper än det skattemässiga värde som de hade hos överlåtaren innebär att förvärvande bolag ska beskattas för skillnaden. HFD uttalade att det finns ett antal undantag då skattemässigt anskaffningsvärde på lager skiljer sig från värdet i räkenskaperna. Vissa är lagstadgade och andra följer av praxis. Skillnaden i värde ansågs vara en direkt konsekvens av att skattemässiga anskaffningsvärdet enligt praxis bestäms på annat sätt än genom huvudregeln. Det bör därmed inte påverka det skattemässiga resultatet.

Det innebär att den skattemässiga värderingen av lagertillgångarna i sådana fall – vad beträffar anskaffningsvärdet i samband med förvärvet – är frikopplad från den redovisningsmässiga värderingen. Det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet ska då inte påverka det skattemässiga resultatet vid förvärvstillfället. Det synsättet måste tillämpas även vid fusion då de särskilda skattereglerna om kontinuitet kan medföra att skattemässigt anskaffningsvärde hos förvärvaren avviker från det värde som tas upp i redovisningen.

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 värdeminskningsavdrag 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 fastighetsskatten/fastighetsavgiften bör samma synsätt tillämpas. Det övertagande bolaget bör alltså anses ha trätt i det överlåtande företagets ställe i fråga om skattskyldigheten till fastighetsavgift/fastighetsskatt.

Innehavstid näringsbetingade andelar

För näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade gäller att beskattning ska ske av utdelning och kapitalvinst om inte ett krav på innehavstid ett år uppfylls (25 a kap. 6 § IL). För andel som förvärvas genom fusion och som i och med förvärvet blir näringsbetingad hos förvärvaren – genom att förvärvaren då uppnår mer än 10 % ägande – uppkommer fråga från vilken tidpunkt innehavstiden ska räknas. Enligt Skatteverkets uppfattning bör innehavstiden räknas från fusionsdagen, se även avsnitt 83.16.4.

80.2.7 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, d.v.s. 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 2013 (SKV 305), avsnitt 11 Fusion, finns redogörelse för situationer där behov av skattemässiga justeringar kan uppstå.

80.2.8 Underskott

I 40 kap. IL finns det regler som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten från beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret (kvarstående underskott) begränsas i vissa situationer där företaget varit föremål för ägarförändringar. En utförlig redogörelse för bestämmelserna i 40 kap. IL lämnas i avsnitt 87.

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 finns

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 aktierna i det övertagande bolaget. 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 kringgås genom fusion finns det ytterligare en spärr, fusionsspärren (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. Fusionsspärren innebär att underskotten under spärrtiden är totalt spärrade. De får alltså inte dras av mot överskott som uppkommer i övertagande bolags egna verksamhet efter fusionen. Fusionsspärren är i det avseendet hårdare än koncernbidragsspärren. Nämnda 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.

Fållade kapitalförluster

Kontinuitetsreglerna innebär att det övertagande företaget tar över det överlåtande företagets rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § IL (den s.k. aktiefållan) och 25 kap. 12 § IL (den s.k. fastighetsfållan) om förutsättningarna i övrigt att behandla fusionen enligt kontinuitetsreglerna i 37 kap. IL föreligger (kvalificerad fusion). Ett undantag gäller för förluster i aktiefållan. 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 finns ingen begränsning i det övertagande företagets rätt att överta det överlåtande företagets kapitalförluster.

I utlandet delägarbeskattad juridisk person

Underskott från i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma inom EES, samt vissa därutöver, får dras av enligt 14 kap. 11 § IL. Kvarstående underskott hos vissa delägare i utländska juridiska personer som regleras i 14 kap. 11 § IL får inte dras av hos delägaren utan ska dras av vid beräkningen av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret. Rätten till sådana kvarstående underskott övertas av den som blivit ny delägare genom fusion.

80.2.9 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.

80.2.10 Fiktiv avräkning och avdrag för beräknad utländsk skatt

En allmän förutsättning för undantag från omedelbar avskattning är att övertagna tillgångar och förpliktelser knyts till ett fast driftställe i Sverige (kravet på skattskyldighet i Sverige för övertagande företag i 37 kap. 12 § IL måste vara uppfyllt). Om det överlåtande företaget finns i Sverige och det övertagande i ett annat EU-land kan fortsatt kontinuitet inte upprätthållas om det fasta driftstället är beläget utanför Sverige.

För att uppfylla reglerna om etableringsfrihet i EUF-fördraget och möta kraven i fusionsdirektivets artikel 10 finns bestämmelse 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 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 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.”

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).

Tillämpning av bestämmelserna förutsätter också att inkomsten från den utländska verksamheten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal.

Tillgångar och skulder knutna till annat EES-land

Reglerna om fiktiv avräkning och avdrag för beräknad utländsk skatt 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 uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § punkt 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 (RÅ 2010 ref. 92).

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.

80.2.11 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).

80.2.12 Beskattning 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 innehar 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 då värdet på lagret minskar i samma utsträckning (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 utslocknade 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 2 § 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 § sjätte och sjunde styckena KupL).

80.3 Fissioner

80.3.1 Inledning

Som framgår i avsnitt 80.2.2 baseras även bestämmelserna om fission på fusionsdirektivet (2009/133/EG). 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 företagets 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 81.3.

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.

80.3.2 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.

Fondavsättningar och fållade förluster proportioneras

Vissa särskilda regler gäller emellertid vid fission. Enligt 37 kap. 28 § gäller att periodiseringsfonder, ersättningsfonder, skattemässiga underskott och kvarstående fållanförluster (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.

Utländska dotterföretag

Skatterättsnämnden har ansett att fission av utländska dotterföretag inte utlöser inkomstbeskattning, trots att villkoren i 37 kap. 5 § IL inte uppfyllts. Omkostnadsbeloppet för aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelades mellan aktierna i det bolaget och aktierna i det från detta fissionerade bolagen i förhållande till marknadsvärdena på bolagen vid tidpunkten för fissionen (SRN 2002-10-09, Skatteverkets rättsfallsprotokoll 2002/24. Jfr även RÅ 1999 not. 285).

81 Verksamhetsavyttringar och partiella fissioner

81.1 Inledning

I avsnittet behandlas beskattningsreglerna för verksamhetsavyttringar och partiella fissioner. De finns i kapitel 38 respektive 38a i IL. Bestämmelserna för båda typerna av omstrukturering baseras på EU:s fusionsdirektiv (2009/133/EG).

En verksamhetsavyttring innebär att samtliga tillgångar i en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar. Vid partiell fission överlåts en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag samtidigt som minst en verksamhet behålls. Överlåtelsen ska ske till marknadspris och vederlaget betalas till ägarna i det överlåtande företaget.

81.2 Verksamhetsavyttringar

81.2.1 Inledning

Vid avyttring av samtliga tillgångar i en *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 då i princip in i det säljande företagets 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.

Reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL kan ses som ett komplement till reglerna om andelsbyten. När förutsättningarna i båda regelpaketen är uppfyllda kan även en verksamhetsgren i t.ex. ett aktiebolag säljas mot vederlag av andelar i det köpande företaget utan att omedelbar beskattning sker.

Bestämmelserna har betydelse bl.a. i samband med bolagisering av svenska filialer till utländska företag (jfr RÅ 1993 not. 698).

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

81.2.2 Definitioner

Verksamhets-avyttring

Med *verksamhetsavyttring* avses, enligt 38 kap. 2 § IL, en ombildning som uppfyller villkoren i 6–8 §§ (se avsnitt 81.2.3) 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 överlåtna tillgångarna, får ersättningen lämnas också genom att det köpande företaget övertar ansvaret för förpliktelserna.

Verksamhetsgren – definition i IL

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 2006-06-15 (Skatteverkets rättsfallssammanställning 21/06).

Enbart innehav av andelar kan inte utgöra en verksamhetsgren (se RÅ 2001 not. 24, RÅ 2003 not. 132 och RÅ 2004 ref.1). Om enbart andelar överlåts aktualiseras i stället reglerna för andelsbyten (jfr prop. 1998/99:15 s. 287). Om den överlåtna verksamheten eller verksamhetsgrenen däremot innehåller andelar tillsammans med annan egendom kan reglerna om verksamhetsavyttringar i princip tillämpas. Begreppet verksamhetsgren finns också i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL. När det gäller underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL kan dock – till skillnad från vad som gäller vid verksamhetsöverlåtelser –

enbart andelar utgöra en verksamhetsgren. I 23 kap. 7 § IL 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 begreppet och den praxis som utvecklats vid tillämpning av reglerna om underprisöverlåtelser finns i avsnitt 71.5.

– definition i fusionsdirektivet

Med verksamhetsgren avses enligt fusionsdirektivet alla tillgångar och skulder i t.ex. en division som från organisatorisk synpunkt bildar en oberoende affärsverksamhet, d.v.s. en enhet som kan fungera självständigt (an entity capable of functioning by its own means). Enligt IL utgör en verksamhetsgren en sådan del av en rörelse som lämpar sig att avskiljas till en självständig rörelse (2 kap. 25 § IL). Definitionen i fusionsdirektivet och i IL skiljer sig således åt.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att det inte kan uteslutas att värdepapper utgör en verksamhetsgren enligt fusionsdirektivets definition. Även om värdepapper enligt fusionsdirektivets definition skulle kunna utgöra en verksamhetsgren kan de svenska reglerna enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte ges en så vidsträckt tolkning att en verksamhetsgren kan utgöras av enbart aktier i dotterbolag. Förutsättningarna för att tillämpa bestämmelserna om partiell fission förelåg därför inte (RÅ 2008 not. 22).

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 drivs i någon av de associationsformer som anges i 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 medlemsstat om det enligt lagstiftningen i den staten hör hemma där 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 den andra medlemsstaten (38 kap. 4 § IL).

81.2.3 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 värdet på 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). Enligt Skatteverkets uppfattning finns det dock inte täckning i lagtexten i 38 kap. 2 § IL för det som uttalas om sammansatta transaktioner. Enligt lagtextens ordalydelse måste ersättningen för samtliga tillgångar eller en verksamhetsgren vara marknadsmässig.

I ett förhandsbesked (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 (SRN 2000-05-11, Skatteverkets rättsfallssammanställning 19/2000). Skatterättsnämndens motivering var 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. Principerna för beräkning av värde på andelar som emitteras för att utgöra vederlag framgår av de exempel som lämnas i Skatteverkets ställningstagande 2009-06-29, 131 579523-09/11.

Skattskyldighet i Sverige

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.

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.

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).

Begäran krävs

Bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning ska tillämpas bara om *både* det säljande *och* det köpande företaget begär det (38 kap. 5 § IL).

81.2.4 Beskattning vid verksamhetsavyttring

Grundregel

Det säljande företaget ska inte ta upp ersättningen på grund av verksamhetsavyttringen (38 kap. 9 § IL).

Värdering

Som nämnts inledningsvis ska det köpande företaget i princip överta det säljande företagets 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.

Andra tillgångar än kapital-tillgångar

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. Värdeminskningsavdrag som medgetts skattemässigt och inte i bokföringen ska emellertid återföras hos det säljande företaget, när en lagerfastighet överlåts (jfr 38 kap. 12 § och 26 kap. 12 § IL).

Lager

Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att den skattemässiga värderingen av lagertillgångar – vad gäller anskaffningsvärde i samband med förvärvet – i vissa fall följer

särskilda skatteregler och är frikopplad från den redovisningsmässiga värderingen. Det redovisningsmässiga anskaffningsvärdet ska då inte påverka det skattemässiga resultatet vid förvärvstillfället (HFD 2011 ref.64). Se även avsnitt 80.2.6.

Inventarier

Det kan förekomma att överlåten egendom i form av inventarier och andra tillgångar, på vilken reglerna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL är tillämpliga, endast utgjort en del av det säljande företagets 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 företagets 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, d.v.s. 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 företagets 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 värdeminskningsavdrag 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 för de beskattningsår 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, 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 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.

81.2.5 Fiktiv avräkning och fiktivt avdrag 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 §. Den hänvisar till bestämmelserna om fiktiv avräkning och fiktivt avdrag för utländsk skatt i 37 kap. 30 § IL som 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 eller fiktivt avdrag 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 80.2.10.

Tillgångar knutna till annat EES-land

Reglerna om fiktiv avräkning och fiktivt avdrag 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 RÅ 2010 ref. 92, RÅ 2008 ref. 30 samt avsnitt 80.2.10).

Vissa utländska associationer inom EU

Särskilda regler om fiktiv avräkning och fiktivt avdrag har införts i 38 kap. 20 § IL 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.

81.2.6 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.

81.2.7 Förhållande till vissa andra regler rörande företagsombildningar m.m.

Om den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen innehåller andelar föreligger, vad 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).

81.3 Partiella fissioner

81.3.1 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 förutsätt-

ningar överlåtande företag medges undantag från omedelbar beskattning. Det övertagande företaget övertar i princip det överlåtande företagets 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.

81.3.2 Definitioner

Partiell fission

Med partiell fission avses enligt 38 a kap. IL 2 § en ombildning som uppfyller följande villkor:

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 överlåtande 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 vid verksamhetsavyttringar (38 a kap. 4−5 §§ IL), se avsnitt 81.2.2

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 81.2.2

Marknadsmässig ersättning m.m.

På samma sätt som gäller vid verksamhetsavyttringar ska ersättningen vara marknadsmässig, se avsnitt 81.2.2 – 81.2.3.

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.

Ersättning till ägarna i överlåtande företag ska lämnas i proportion till deras andelsinnehav i överlåtande företag. Det följer av definitionen av partiell fission i fusionsdirektivet och av förarbetena till 38 a kap. IL (fusionsdirektivet artikel 2 c och prop. 2006/07: 2 s. 62).

Flera övertagande företag

Av 38 a kap. 3 § IL framgår att 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.

Tillämpning tvingande

Skattereglerna vid partiell fission är tvingande om förutsättningarna enligt ovan är uppfyllda.

81.3.3 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 orealiserade 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.

81.3.4 Beskattning av överlåtande och övertagande företag

Tillgångar och förpliktelser som överlåts/övertas

Reglerna (38 a kap. 10–20 §§ IL) för överlåtande och övertagande företag vid en partiell fission överensstämmer i princip med de regler som gäller för köpande och säljande företag vid verksamhetsavyttring (38 kap. 10–20 §§ IL). För en närmare redogörelse av reglerna hänvisas därför till avsnitt 81.2.4 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 81.2.4.

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 vad som gäller vid verksamhetsavyttring, se avsnitt 81.2.5.

81.3.5 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 91. 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. Bestämmelserna om utdelning av andelar i dotterbolag – lex Asea – ska inte tillämpas om bestämmelserna om undantag från omedelbar beskattning vid partiell fission kan tillämpas (42 kap. 16 § IL).

Anskaffningsvärde 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 avsnitt 34.4.1.

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 90.

82 Värdepapper m.m. i näringsverksamhet

82.1 Inledning

Inkomstslag

Hos enskilda näringsidkare beskattas värdepapper praktiskt taget aldrig i näringsverksamhet utan i kapital. Hos handelsbolag och andra juridiska personer beskattas de däremot alltid i näringsverksamhet.

Inom näringsverksamhet görs en uppdelning mellan sådana värdepapper som är lager och sådana som inte är det.

Lager

Till lager räknas sådana värdepapper som ingår i en värdepappershandel eller som utgör lager på grund av bestämmelserna om byggnadsrörelse eller dylikt. Värdepapper som utgör lager beskattas enligt bokföringsmässiga grunder och ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Utländsk valuta och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

Kapitaltillgångar

Andra värdepapper beskattas enligt kapitalreglerna, trots att inkomsten hänförs till näringsverksamhet. För dessa finns inga möjligheter att dra av förluster på grund av värdenedgångar under innehavstiden utan vinst respektive förlust tas upp först vid avyttringen som kapitalvinst respektive kapitalförlust.

Derivat i form av värdepapper som används för säkringsändamål i annan verksamhet än värdepappershandel ska beskattas enligt kapitalreglerna. Avsnittet behandlar också beskattning av optioner, terminer, swapar, caps och floors.

För tillgångar hos näringsidkare kan således tre olika slag av beskattning komma ifråga.

1. Beskattning i näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder.
2. Beskattning i näringsverksamhet enligt kapitalreglerna.
3. Beskattning i kapital enligt kapitalreglerna.

Vilka regler som ska tillämpas beror dels på vad slag av tillgång det rör sig om, dels på i vilken juridisk form verksamheten bedrivs.

För fysiska personer sker beskattning av värdepapper normalt i kapital, men skalbolagsreglerna kan komma ifråga, se avsnitt 93.

Enskilda näringsidkare

För enskilda näringsidkare gör man först en uppdelning på tillgångar som ingår i näringsverksamheten och andra tillgångar (13 kap. 1–8 §§ IL, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 159 f). Löpande avkastning av tillgångarna hänförs sedan till respektive inkomstslag.

Lager och inventarier hänförs till näringsverksamhet och beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Även löpande avkastning av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas enligt rörelsereglerna.

Av 13 kap. 6 § IL framgår emellertid att försäljning av näringsfastigheter och försäljning av näringsbostadsrätter beskattas i inkomstslaget kapital. Man tillämpar då de regler som gäller i kapital för kapitalvinster. Vid tvångsavyttringar och dylikt kan dock kapitalvinster vid försäljning av näringsfastighet i vissa fall räknas till näringsverksamhet om näringsidkaren begär det, se andra stycket KRNS har i en dom 2009-11-04 (mål nr 1528-09) emellertid ansett att en fysisk persons bostadsrätter (andelar i bostadsrättsföreningar) utgör lagertillgångar i näringsverksamhet. I det aktuella fallet hade en fysisk person under tre års tid köpt och sålt flera bostadsrätter som han själv genom sitt bolag byggt om. Vid byggnadsrörelse och handel med fastigheter gäller särskilda regler, se avsnitt 62.

Av 13 kap. 7 § framgår att försäljning av värdepapper och löpande avkastning av dessa normalt inte ingår i näringsverksamheten utan beskattas i inkomstslaget kapital enligt vanliga kapitalregler. Vissa undantag har dock gjorts. Till näringsverksamhet räknas således näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar och fordringar på sådana föreningar. Vidare hänförs fordringar på grund av avyttring av sådana andelar och av inventarier också till inkomstslaget näringsverksamhet. Dessa beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men enligt kapitalreglerna (14 kap. 9 § IL och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 169). Alla värdepapper som inte utgör lager beskattas således enligt kapitalreglerna oavsett om de anses tillhöra näringsverksamheten eller inte.

En fysisk person kan numera inte lagligen bedriva värdepappershandel och värdepapperna kan därför inte utgöra lager i sådan verksamhet. För att värdepappershandel ska föreligga för fysiker krävs nämligen enligt RÅ 1981 1:4 att handel bedrivs för annans räkning och detta kräver tillstånd från finansinspektionen vilket bara ges till aktiebolag. Det räcker således inte att omsättningen är hög, att det är fråga om ett stort antal transaktioner och att avsikten är att uppnå vinst genom att köpa och sälja värdepapper, se HFD 6 november 2012 (mål nr 817-12) förhandsbeskedsärende.

I de fall värdepapper utgör lager på grund av bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se avsnitt 62.

Juridiska personer

För juridiska personer gäller att både löpande inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster på dem alltid hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (15 kap. 1 §, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 189 f. och 16 kap. 1 § IL, prop. 1999/2000:2, del 2 s. 197 f.). Detta gäller även om de inte ingår i en yrkesmässig näringsverksamhet som t.ex. en rörelse (13 kap. 2 § IL). I övrigt görs emellertid en uppdelning mellan sådana inkomster som ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder och sådana som ska beskattas enligt kapitalreglerna.

Löpande inkomster

För löpande inkomster och utgifter ska alltid bokföringsmässiga grunder användas. Man tillämpar därutöver bestämmelserna i 42 kap. 15–25 §§ IL om bl.a.

- utnyttjande av företrädesrätt till teckning av vinstandelslån som erhållits på grund av aktieinnehav (beskattas inte),
- utdelning av andelar i dotterbolag skattefritt i vissa fall (lex Asea),
- utbetalningar vid olika slag av utskiftningar (utdelningsbeskattas),
- utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer (skattefritt till viss del),
- skattetillgodohavanden (beskattas som utdelning) och
- lotterier (vinst över 100 kr i utländskt lotteri utanför EES beskattas).

Kapitalvinster

Kapitalreglerna tillämpas på sådana inkomster som kan karaktäriseras som kapitalvinster (25 kap. 3–5 §§ IL, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 322 f.). Dit räknas vinster på kapital-

tillgångar och med kapitaltillgångar avses alla tillgångar utom lager, inventarier, patent och dylikt. Till kapitalvinster räknas också vinster och förluster på terminer och optioner och dylikt samt återfört avdrag för kapitalförlust vid konkurs.

I 25 kap. 2 § IL finns en hänvisning till bestämmelserna i inkomstslaget kapital. Reglerna om kapitalvinster för fastigheter, bostadsrätter, delägarrätter, svenska och utländska fordringar, andelar i svenska handelsbolag samt andra tillgångar är tillämpliga. Även lånefordringar tillhör således det kapitalbeskattade området (25 kap. 3 § IL) men däremot inte låneskulder. Observera också att bestämmelserna i 54 kap. IL avseende skulder i utländsk valuta inte gäller för juridiska personer. Vinster och förluster på låneskulder i såväl svenska kronor som utländsk valuta ska således behandlas enligt bokföringsmässiga grunder hos juridiska personer.

Man tillämpar inte heller bestämmelserna om uppskov för kapitalvinst på privatbostad (privatbostadsbegreppet omfattar inte juridisk person som ägare) eller om beskattning av kapitalvinst på andel i handelsbolag i näringsverksamhet i vissa fall (51 kap. IL) eller om avskattning i vissa fall vid överlåtelse av aktiebolag till egenkontrollerat bolag i utlandet (53 kap. IL).

Beträffande fastigheter och värdepapper som är lager på grund av reglerna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se avsnitt 62.

I prop. 2003/04:28 s. 15–16 och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 327 anförs det bl.a. att systemet idag är uppbyggt så att om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, ska beskattningen ske i form av kapitalvinstbeskattning.

Om inte värdepappershandel i rörelsemässiga former föreligger ska således värdeökningar på värdepapper och andra finansiella instrument beskattas enligt kapitalreglerna.

Att kapitalreglerna gäller innebär även att den valutakurs som gällde vid anskaffningstidpunkten används vid beräkning av kapitalvinst, se RÅ 2007 not. 28 och KRNS dom den 10 april 2006 (mål nr 2926-05).

För fordringar och skulder i utländsk valuta finns en särskild bestämmelse i 14 kap. 8 §.

I 17 kap. 22 a och b §§ IL finns vidare särskilda bestämmelser om att elcertifikat och utsläppsrätter ska utgöra lager för vissa företag, se 2 och 4 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat samt lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, se avsnitt 82.2.

Om skattefrihet för näringsbetingade aktier och andelar i handelsbolag som ägs av vissa juridiska personer, se avsnitt 83.17.

Värdepappers-handel

Juridiska personer kan, till skillnad från fysiska personer, bedriva värdepappershandel. Så är fallet dels då de, med Finansinspektionens tillstånd, handlar för andras räkning (fondkommissionsverksamhet), dels då de har som affärsidé att tjäna pengar genom att handla med värdepapper i stället för att förvalta dem långsiktigt. De kan även bedriva värdepappershandeln via ett handelsbolag. Värdepapperna utgör då lager och ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder.

Utgivna värdepapper

För aktiebolag finns också värdepapper som bolaget självt givit ut, t.ex. aktier, obligationer, konvertibler m.m. Dessa utgör inte tillgångar i bolagets egen näringsverksamhet eftersom de är ett sätt att anskaffa kapital. För dessa uppkommer frågan om inkomster ska beskattas i näringsverksamheten och, om utgifter uppkommit, ifall de får dras av, se avsnitt 43.3. Där behandlas bl.a. avdrag vid utgivande av optionslån och konvertibellån samt vinstandelslån. Om köp och försäljning av egna aktier, se avsnitt 43.5.3. Se även RÅ 2003 ref. 16.

82.2 Gränsdragningen mellan bokföringsmässiga grunder och kapitalregler

För aktiebolag och andra juridiska personer än handelsbolag uppkommer problemet med att dra gränsen mellan värdepappershandel (rörelse), där bokföringsmässiga grunder ska tillämpas, samt förvaltning, där kapitalreglerna ska tillämpas.

Som ovan nämnts kan rörelse föreligga om handel sker för andra personers räkning, t.ex. i en fondkommissionsfirma. Dessa fall är lätta att skilja ut.

Rörelse kan emellertid också föreligga då bolaget handlar med värdepapper för att göra vinst på själva handeln och inte på det långsiktiga innehavet som är fallet vid förvaltning. Här är gränsdragningen mellan rörelse och förvaltning svårare.

Rättspraxis, värdepappers-handel

I ett antal rättsfall (RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1988 not. 270 och RÅ 1988 not. 273–276) ansågs handel med värdepapper (aktier) hänförlig till inkomst av rörelse. I RÅ 1997 not. 104 prövades om en pensionsstiftelses innehav av värdepapper var yrkesmässigt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att med hänsyn till den begränsade omfattningen av stiftelsens köp och försäljningar av värdepapper och den praxis som finns står det klart att stiftelsens värdepapper vid en prövning mot definitionen i KL inte kunde anses utgöra lager. Det framgår inte hur stor stiftelsens omsättning varit.

Enligt denna praxis anses yrkesmässig handel med värdepapper föreligga då en omfattande och regelbunden handel med aktier har skett. Några exakta siffermässiga gränser för bedömningen kan inte uppsättas. I praxis har beaktats att omsättningen varit betydande och hastig, att antalet transaktioner varit stort och att handeln varit regelbunden och varaktig. Särskild vikt har också lagts vid att affärerna varit kortfristiga. Den s.k. omsättningshastigheten, d.v.s. hur många gånger ett lager omsatts under året, kan därvid sägas vara ett mått på om affärerna varit kortfristiga. Att omsättningen och antalet transaktioner varit betydande innebär till exempel inte att värdepappershandel föreligger om inte omsättningshastigheten samtidigt varit hög, jfr Kammarrätten i Göteborgs dom 2007-11-02 (mål nr 6713−6715-06). Inte heller bör handel föreligga om många transaktioner företagits och omsättningshastigheten varit hög om inte omsättningen samtidigt varit betydande, jfr Kammarrätten i Göteborgs dom 2006-12-13 (mål nr 2829-05). Det är således av vikt att omsättningshastigheten varit hög samtidigt som omsättningen och antalet transaktioner varit betydande.

I RÅ 2002 ref. 52 var värdepappersinnehavet i ett investmentföretag uppe till behandling. Företaget avsåg att ha en likviditetsreserv på ca 20 % av kapitalet placerad i börsaktier. Omsättningshastigheten var 0,79, 0,46 och 0,37 under de tre senaste åren. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att likviditetsreserven skulle ses som en från investeringsverksamheten skild verksamhet utan gjorde en gemensam bedömning av hela verksamheten. Man fann vidare att en grundläggande förutsättning för sådana företag är att de sysslar med förvaltning. Om omsättningen blir för stor förlorar företaget sin status som investmentföretag. Så ansågs emellertid inte vara fallet i det företag som var uppe till prövning.

I RÅ 2003 ref. 49 prövade Högsta förvaltningsdomstolen frågan om rörelse skulle anses föreligga då ett företag placerat överskottslikviditet hos en fondkommissionär som bedrivit aktiv kapitalförvaltning. Domstolen fann att det bör finnas ett ganska vitt utrymme för ett företag att placera vad som kan bedömas som en rimlig likviditetsreserv i aktier eller andra värdepapper och aktivt förvalta dessa medel i syfte att få så god avkastning som möjligt utan att företaget för den skull ska anses bedriva värdepappersrörelse. En bedömning får göras i det enskilda fallet. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. förvaltningens omfattning i förhållande till företagets storlek och verksamhetsinriktning samt hur förvaltningen organiserats och genomförts. Domstolen fann i det aktuella fallet att med hänsyn till omfattningen, inriktningen och genomförandet av likviditetsförvaltningen kunde verksamheten inte anses ha skett yrkesmässigt utan kapitalreglerna skulle tillämpas.

I RÅ 2004 not. 58 tog Högsta förvaltningsdomstolen ställning till ett fall där ett bolag i en koncern fungerade som s.k. internbank gentemot de andra koncernbolagen och bl.a. ingick säkringsavtal med dem avseende olika risker i deras verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att verksamheten i internbanken fick likställas med sådan verksamhet som bedrivs av banker. Även Högsta förvaltningsdomstolen fann att de finansiella tillgångarna i internbanken skulle behandlas som lagertillgångar.

I RÅ 2007 not.162 var det fråga om en banks förvaltning av onoterade aktier i utvecklingsföretag som skedde i en särskild avgränsad affärsenhet inom banken. Fråga var om ett aktivt ägarskap genom innehav om 10 till 40 % i utvecklingsföretagen. Högsta förvaltningsdomstolen som gjorde samma bedömning som SRN ansåg att aktierna inte utgjorde tillgångar i en traditionell bank- eller finansieringsrörelse och att de inte heller utgjorde värdepapper som är lager i en värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Aktierna ansågs därför skattemässigt utgöra kapitaltillgångar hänförliga till en särskild verksamhetsgren av annat slag inom banken.

I ett ej överklagat förhandsbesked från 2008-12-15, dnr 54-08/D, avsåg ett företag att i stor omfattning köpa in andelar i vilande bolag för att upplösa bolagen genom antingen likvidation eller fusion. SRN fann med hänsyn till verksamhetens omfattning och karaktär att andelarna i dessa bolag skulle utgöra lagertillgångar.

I RÅ 2009 ref. 36 hade ett aktiebolag som förvärvat värdepapper i en värdepappersrörelse övergått till förvaltande verksamhet. De värdepapper som förvärvats i värdepappersrörelsen behöll sin karaktär av lagertillgångar i den förvaltande verksamheten.

I två avgöranden från kammarrätten har yrkesmässig handel med andelar ansetts föreligga trots att det inte varit fråga om handel med aktier.

I KRNS 2010-09-29 (mål nr 3355–3357-10) har domstolen prövat om ett företags andelar i ekonomisk förening (bostadsrättsförening) kan utgöra lagertillgångar. Domstolen, som fann att så var fallet, påpekade att andelarna började omsättas i stort sett omedelbart efter det att bolaget kom att bli ägare till dem samt att avyttringarna fortsatt under en längre tid. Enligt domstolen var innehavet avsett för omsättning. I två liknande fall har KRNS gjort samma bedömning (KRNS 2010-10-22, mål nr 7544-7545-09 samt KRNS 2010-10-22, mål nr 7543-09).

Derivat

Högsta förvaltningsdomstolen har även prövat hur gränsdragningen ska göras ifråga om innehav av andra finansiella instrument än aktier. I RÅ 1997 ref. 5 I ansåg domstolen att ett ränteterminskontrakt skulle kapitalbeskattas. Rättsfallet avsåg ett bostadsföretag, som stod inför risken att få höjda räntekostnader vid omsättning av lån. För att skydda sig mot ränterisken avsåg bolaget att teckna ränteterminskontrakt. Skatterättsnämnden konstaterade att bolagets syfte med att teckna kontrakten var att neutralisera de ränterisker som var förenade med upplåning i bolagets verksamhet. Fråga var således inte om en vid sidan av verksamheten bedriven handel med värdepapper eller dylikt. Eftersom terminerna förvärvades som ett led i fastighetsförvaltningen skulle de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument. Beskattning skulle alltså ske enligt reavinstreglerna. Det rörde sig således i detta fall om ett näringsbetingat innehav, men kapitalreglerna var ändå tillämpliga.

Principen bekräftas i ett ytterligare avgörande från 2010 (HFD 2010 not. 107). Målet avsåg en enskild näringsverksamhet, jordbruk, där näringsidkaren ingått råvaru-, ränte- samt valutaterminsavtal. Samtliga terminsavtal hade ingåtts för att säkra sig mot risker i näringsverksamheten. Skatterättsnämnden, fastställt av Högsta förvaltningsdomstolen, uttalade följande:

> ”Av förarbetena till IL framgår att avsikten är att den gränsdragning för enskilda näringsidkare mellan inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget kapital som gällde enligt tidigare lagstiftning ska bibehållas vid tillämpning av den nya lagen.
>
> Det har kommit till uttryck i IL genom att undantagen i 13 kap. 6–8 §§ från huvudregeln i kapitlets 1 § systematiskt knyts till tillgångar för vilka regler om kapitalvinster och kapitalförluster finns i kapitlen 45−46 samt 48 och 52 avseende inkomstslaget kapital.
>
> Med hänsyn härtill finner Skatterättsnämnden att de omfrågade terminerna ska behandlas som sådana tillgångar som undantas från inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § första stycket IL.
>
> Denna bedömning ändras inte vid tillämpning av 13 kap. 7 § andra stycket IL eftersom terminerna enligt Skatterättsnämndens mening inte kan anses utgöra lager eller liknande. Vinst eller förlust på terminerna ska därför hänföras till inkomstslaget kapital. Det gäller även om de i och för sig har en stark anknytning till den bedrivna verksamheten (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 327, prop. 2002/03:40 s. 60 f. och RÅ 1997 ref. 5 I)”.

I förhandsbeskedet RÅ 2000 not. 47 prövades bl.a. hur avdrag skulle medges för kostnad för syntetiska optioner, med aktier i ett dotterbolag som underliggande tillgång, utställda till anställda i dotterbolaget. Enligt förutsättningarna utgjorde optionerna utgivna värdepapper. Skatterättsnämnden förklarade att optionerna skulle beskattas hos bolaget enligt kapitalreglerna samt att den s.k. fållan var tillämplig enligt dåvarande regler, jfr de numera införda reglerna i 25 a kap. 19 § IL angående avdragsförbud för kapitalförluster i vissa fall. Samma regler skulle gälla hos dotterbolaget om detta övertog optionerna. Optionerna ansågs inte ingå i någon yrkesmässigt bedriven verksamhet och var inte heller näringsbetingade hos vare sig moderbolaget eller dotterbolaget, trots att det senare bedrev värdepappershandel. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

I ett ej överklagat förhandsbesked från 2009-04-22, dnr 137-08/D, hade en internbank ingått ett swap-avtal med moderbolagets aktier som underliggande egendom. I bokföringen hade avtalet bokförts som omsättningstillgång. SRN

kom fram till att swap-avtalet låg utanför internbankens vanliga verksamhet och att avtalet därför inte skulle utgöra lagertillgång i inkomstskatterättsligt hänseende. SRN ansåg vidare att reglerna i 48 kap. 6a § IL om egna aktier och dylikt var tillämplig på avtalet. Någon beskattning av realiserade värdeförändringar på avtalet skulle därför inte ske.

Avtal ej värdepapper

I vissa fall har Högsta förvaltningsdomstolen emellertid ansett att rörelsereglerna är tillämpliga på optionsliknande avtal. I en dom den 22 november 2004 (se Skatteverkets rättsfallssammanställning 28/04) ansåg domstolen att ett avtal mellan ett moderbolag och ett dotterbolag som avsåg säkring av eventuella framtida sociala kostnader avseende aktieförmån till de anställda i dotterbolaget skulle beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Avtalet hade inte karaktär av värdepapper eller finansiellt instrument utan var ett privat avtal mellan två närstående bolag. Man kan göra en jämförelse med personaloptioner som ofta inte får överlåtas. De ses inte som värdepapper som ska beskattas i kapital utan snarare som en del av löneavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagare, jfr avsnitt 22.2.13. Se även RÅ 2007 ref. 70 angående arbetsgivarens redovisning av personaloptioner (ej värdepapper).

Elcertifikat Utsläppsrätter

Av 17 kap. 22 a och b § IL framgår att hos vissa företag ska elcertifikat och utsläppsrätter behandlas som lagertillgångar. På så sätt kommer inkomst att periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder. För andra företag ska elcertifikat och utsläppsrätter däremot beskattas enligt kapitalreglerna om företaget inte bedriver värdepappershandel. Om lagervärderingen, se vidare avsnitt 56. Reglerna om näringsbidrag behandlas i avsnitt 64.

82.3 Beskattning enligt bokföringsmässiga grunder

Se även avsnitt 56 om lager i allmänhet och om anskaffningsutgiften vid vissa slag av förvärv.

Då företaget bedriver värdepappershandel utgör värdepapperna lager (17 kap. 3 § IL, prop. 1999/2000 del 2 s. 219) och ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2–3 IL, prop. 1999/2000 del 2 s. 175 f.), se avsnitt 56.1.1. Detta innebär bl.a. att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte annat anges i IL. Vidare ska hänsyn tas till in- och utgående balansposter som t.ex.

lager. Ingående balansposter ska motsvaras av utgående balansposter närmast föregående beskattningsår (14 kap. 3 § IL).

Det finns även ett antal bestämmelser om vad som gäller vid olika slag av omstruktureringar och dylikt (17 kap. 6–21 §§ IL, prop. 1999/2000:2, del 2 s. 221 f. och 24 kap. 3 § IL, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 307 f.), se avsnitt 56.1.5–56.1.7.

Den skattskyldige är bunden av sin redovisning när det gäller beskattningstidpunkten under förutsättning att den är förenlig med god redovisningssed (14 kap. 4 § IL, prop. 1999/2000 del 2 s. 178 f).

Lager

Det kan påpekas att bedömningen av om en tillgång är en kapitaltillgång eller en lagertillgång inte styrs av klassificeringen av tillgångarna i den skattskyldiges räkenskaper. Den skattemässiga bedömningen är således en självständig bedömning. En sådan bedömning görs i rättsfallet RÅ 1999 ref. 13 (beräkningen av förlust vid försäljning av kommanditbolagsandelar som utgjorde omsättningstillgångar).

I verksamhet med handel med värdepapper anses innehavda värdepapper i allmänhet utgöra lager, jfr dock ovan nämnda RÅ 2007 not. 162 och RÅ 2000 not. 47.

Ränta

Innebörden av bestämmelserna om bokföringsmässig inkomstberäkning har prövats i några rättsfall som avser innehavda skuldebrev i yrkesmässig förvärvsverksamhet. De belyser dels gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst, dels hur ränta ska periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder.

I RÅ 1994 ref. 19 gällde frågan den skattemässiga behandlingen av värdestegring på en s.k. nollkupongsobligation, d.v.s. en obligation som löper utan ränta och är utgiven till underkurs. Den skattskyldige var ett försäkringsaktiebolag som skulle redovisa obligationen som omsättningstillgång i sin verksamhet. SRN inhämtade yttranden från både BFN (BFN U 92:3, Redovisning av nollkupongsobligation) och Finansinspektionen. SRN konstaterade följande. Vid tillämpning av 24 § anv. p. 2 KL ska anskaffningsvärdet för obligationen successivt ökas med upplupen ränta. Den upplupna räntan ska bestämmas så att en konstant förräntning på innehavet erhålls över obligationens löptid. En redovisning som innebär att obligationens anskaffningsvärde inte ökar med upplupen ränta utan att denna redovisas för sig ska godtas vid inkomstbeskattningen. I sin motivering hänvisade nämnden till BFN:s yttrande och återgav BFN:s uttalande om att underkursen ska

ses som en från början känd inkomst som ska periodiseras så att en konstant förräntning (effektiv ränta) på innehavet erhålls över löptiden. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

I RÅ 1995 ref. 71 var det fråga om den skattemässiga behandlingen av s.k. reala nollkupongsobligationer. Till skillnad från vanliga nollkupongsobligationer där återbetalningsbeloppet är angivet i nominella termer är återbetalningsbeloppet för en real nollkupongsobligation känt i reala termer. Hur stort återbetalningsbeloppet blir i nominella termer beror på inflationens utveckling under löptiden. I fall I utgjorde obligationen omsättningstillgång hos en bank. I fall II var obligationen anläggningstillgång hos ett aktiebolag. I fall I ansågs att man för varje år skulle beräkna summan av upplupet indextillägg och upplupen real avkastning. Var summan positiv skulle den beskattas som en ränteintäkt. Beloppet skulle läggas till anskaffningsvärdet för obligationen. Om summan däremot var negativ medgavs avdrag med beloppet samtidigt som det skulle tas upp som skuld. Senare positiva belopp avräknas mot skulden. I fall II ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att värdestegringen typiskt sett var att betrakta som ränta som skulle beskattas fortlöpande.

Beträffande gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst torde ledning även kunna fås av de rättsfall som avser fysiska personer, se avsnitt 30.6.

Fordringar och skulder i utländsk valuta

Se avsnitt 51.2.5, Beräkningen av resultatet av näringsverksamhet.

82.4 Beskattning enligt kapitalreglerna

Om tillgångarna inte ingår i en rörelse ska kapitalreglerna tillämpas. Detta innebär följande i inkomstslaget näringsverksamhet.

Allmänt

För kapitaltillgångar ska kapitalreglerna tillämpas oavsett om innehavet är betingat av yrkesmässig näringsverksamhet (rörelse) eller inte.

Att kapitalvinstreglerna är tillämpliga innebär att man inte ser värdepappersinnehavet i bolaget som en pågående verksamhet utan att man beskattar varje värdepapper för sig enligt de regler som gäller för det värdepapper det är fråga om.

Beskattning sker inte enligt bokföringsmässiga grunder. Hur transaktionerna bokförts har därmed ingen skattemässig betydelse.

Det innebär att orealiserade värdeminskningar inte får dras av. Först efter avyttring eller dylikt kan avdrag komma ifråga. Beträffande förlustens karaktär gäller emellertid även för kapitaltillgångar att den ska vara verklig för att avdrag ska få ske (44 kap. 23–24 §§ IL). För en juridisk person kan en förlust däremot aldrig vara en personlig levnadskostnad.

Allmänna kapitalvinstregler i 44 kap. IL ska användas, se avsnitt 29.

Värdepapperna delas också upp på de olika slag som finns i inkomstslaget kapital, d.v.s. delägarrätter, svenska fordringar, utländska fordringar, andelar i handelsbolag, terminer, optioner etc. och beskattas enligt de regler som ska tillämpas för respektive tillgång.

45 kap. : fastigheter (se avsnitt 31)

46 kap. : bostadsrätter (se avsnitt 32)

48 kap. : delägarrätter och svenska och utländska fordringar (se avsnitten 34, 39–40)

49 kap. : uppskov vid vissa andelsbyten (se avsnitt 38)

50 kap. : andelar i svenska handelsbolag (se avsnitt 36)

52 kap. : andra tillgångar (se avsnitt 41)

55 kap. : ersättning på grund av insättningsgaranti och investerarskydd.

Många av de regler som gäller för fysiska personer i kapital ska däremot inte tillämpas.

47 kap. : uppskovsavdrag för privatbostadsfastigheter/privatbostadsrätter (finns inga i bolag),

48 a kap. : framskjuten beskattning vid andelsbyten för fysiska personer (bolag kan få uppskov),

51 kap. : beskattning i näringsverksamhet av andelar i handelsbolag hos fysiska personer (beskattas ändå i näringsverksamhet hos bolag),

53 kap. : beskattning av fysiska personer vid överlåtelse av tillgångar till underpris (för bolag gäller uttagsbeskattningsregler m.m.),

54 kap. : beskattning av skulder i utländsk valuta (behandlas enligt bokföringsmässiga grunder i bolag).

Därutöver gäller bestämmelser om begränsning av avdrag för kapitalförlust på delägarrätter och dylikt, se avsnitt 83.5.2

Andra regler som gäller generellt i inkomstslaget näringsverksamhet kan bli tillämpliga, t.ex. reglerna om beskattning vid uttag av egendom samt reglerna om avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

Beskattningstidpunkt

Vinster och förluster tas upp för det räkenskapsår respektive beskattningsår då beskattningstidpunkten enligt kapitalreglerna inträffar (44 kap. 26 § IL).

För näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt värdepapper och dylikt som inte utgör lager ska kapitalvinst beskattas vid avyttringen och kapitalförlust dras av då förlusten är definitiv (14 kap. 9 § IL, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 182 f). Om vad som avses med avyttring, se 44 kap. 3–10 §§ IL. Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom från 2010 likställt ett ackord med avyttring (RÅ 2010 ref. 34). Där var fråga om ett ovillkorligt ackord som innebar att fordran definitivt gått förlorad i och med ackordsuppgörelsen, se avsnitt 34.

Kapitalreglerna tillämpas också vid beskattning av tillkommande belopp, terminer, optioner samt vid blankningar, se avsnitt 34 om kapitalbeskattning av dessa värdepapper hos fysiska personer.

För juridiska personer använder man emellertid också i vissa fall speciella regler (44 kap. 27 § IL).

1. Vid avyttring inom en intressegemenskap ska avdrag för förluster skjutas upp (25 kap. 7–11 §§ IL och avsnitt 85). Detta gäller för alla slag av kapitalförluster, d.v.s. även på andra tillgångar än andelar i företag.
2. Vid vissa andelsbyten kan uppskov med beskattningen erhållas (se 49 kap. IL och avsnitt 38). Detta gäller endast vid byten av andelar i företag mot andra andelar.
3. Kapitalvinst på näringsbetingade aktier är i vissa fall skattefri medan motsvarande kapitalförlust jämte förluster på vissa fordringar och derivat med näringsbetingade aktier som underliggande till gång m.m. inte får dras av (se bl.a. 25 a kap. IL och avsnitt 83.15.2).
4. Kapitalvinst och kapitalförlust som uppkommer då noterade publika aktiebolag avyttrar egna aktier ska inte tas upp eller dras av. Motsvarande gäller för kapitalvinst eller kapitalförlust då bolaget utfärdar optioner, terminer eller

liknande instrument vars underliggande tillgångar består av egna aktier (48 kap. 6 a §).

Förluster

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller inte att kapitalförluster ska kvoteras innan de dras av, utan de får i stället som huvudregel dras av i sin helhet. För förluster på delägarrätter och fastigheter etc. finns emellertid begränsningar, se avsnitt 83.5.2 och 83.15.

82.5 Derivat

Ofta förekommer det att företag säkrar sig mot olika slag av risker genom att ingå s.k. säkringsavtal. Det förekommer även transaktioner som avser arbitrage (utnyttjande av prisskillnader på olika marknader) eller spekulation. Dessa risker är numera påtagliga och större förändringar kan medföra avsevärda konsekvenser för resultaten i bolagen, i vissa fall t.o.m. driva företaget i konkurs. De risker som företagen främst garderar sig emot är riskerna för ränteförändringar och valutakursförändringar samt, för vissa företag, även riskerna för prisförändringar på råvaror och aktier och dylikt. Dessa risker kräver således att företagen bevakar dem och vidtar åtgärder för att begränsa deras verkningar. Företagen säkrar därför normalt dessa risker genom att ingå kontrakt som motverkar dem. Detta kallas säkring eller, på engelska, hedging.

Dessa säkringar görs i stor utsträckning med s.k. derivatinstrument, d.v.s. sådana instrument som inte innefattar kapitalvärdet på ett lån, en fordran eller en valuta i sig (primärinstrument/avistainstrument), utan knyter an till värdeförändringen på detta kapitalvärde, därav ordet derivat. Säkringar kan även göras med avistainstrument.

Som framgår ovan under avsnitt 82.2 innebär en säkring inte att det säkrande värdepappret ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder utan det ska i likhet med andra värdepapper beskattas enligt kapitalreglerna, jfr HFD 2010 not. 107. Det gäller under förutsättning att derivatet i sig utgör ett värdepapper. De derivat som används är främst terminer och optioner men även andra former förekommer.

Termin

Beträffande standardiserade terminer, se avsnitt 34.9.

Som framgår av detta avsnitt är det bara terminer som är lämpliga för allmän omsättning som omfattas av den skattemässiga definitionen på termin. Det innebär att standardiserade terminer (standardiserad = med standardiserade villkor som

underlättar notering) beskattas enligt de regler i IL som avser terminer (44 kap. 11 § och 30 § IL). Beskattning sker först då kontraktet löper ut eller avslutas innan dess på annat sätt. Köp av egendom beskattas inte. Försäljning av egendom beskattas som andra försäljningar av det slag av egendom det är fråga om. De flesta terminsavtal som används till säkringar avser emellertid kontantavräkningar. Vinsten/förlusten på kontraktet tas i dessa fall upp.

Eftersom beskattning sker kontrakt för kontrakt ska s.k. nettning inte beskattas i den mån den inte innebär att kontrakten löper ut, helt eller delvis. Med nettning avses att man ingår ett motstående kontrakt som neutraliserar värdeförändringen på det första kontraktet. Båda kontrakten fortsätter att löpa till sin slutdag vilken även är tidpunkten för beskattning.

I allmänhet används emellertid inte standardiserade terminer för säkring utan skräddarsydda kontrakt, s.k. OTC-kontrakt (over the counter) eller TM-kontrakt (tailor made = skräddarsydda). Dessa är ofta inte lämpade för allmän omsättning och de regler som finns i IL om beskattning av terminer är därför inte tillämpliga på dem. I stället får allmänna regler tillämpas. De är emellertid jämförliga med terminer både som tillgångar och som förpliktelser (25 kap. 3 och 4 §§ IL) och vinsten/förlusten på kontraktet får anses som kapitalvinst respektive kapitalförlust.

Det innebär att köp av tillgång inte beskattas. Försäljning av egendom beskattas som vanliga försäljningar för den aktuella tillgången vid avyttringstillfället. Beträffande kontantavräknande kontrakt är den allmänna terminsbestämmelsen i 44 kap. 4 och 30 §§ IL inte tillämplig. Eftersom resultatet av affären inte är klart förrän då kontraktet löper ut blir emellertid beskattningstidpunkten i praktiken densamma som vid andra terminer.

Optioner

Om standardiserade optioner, se avsnitt 34.8.

För optioner är den skattemässiga definitionen vidare än för terminer och även sådana avtal som inte är lämpade för allmän omsättning omfattas (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 529). För att en option ska föreligga bör det emellertid finnas ett avtal som ger ena parten en klar och tydlig rättighet som i princip är överlåtbar om än inte lämpad för allmän omsättning, jfr RÅ 1997 ref. 63.

Från optioner får man således skilja sådana rättsförhållanden som t.ex. anbud att förvärva egendom till visst pris som gäller

under viss tid men som bara avser den person som anbudet getts till och som inte går att överlåta samt andra rättsförhållanden som inte är fristående utan förstadium till ett annat avtal och som enbart gäller mellan parterna och inte är avsett för partsbyte.

I RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att rättighet för anställd att i framtiden få förvärva aktier på förmånliga villkor inte skulle beskattas som en fristående option utan skulle anses hänförlig till inkomstslaget tjänst.

I RÅ 1997 ref. 63 ansågs en köpt rättighet att teckna lån till visst belopp och med viss högsta räntesats inte som en fristående option eller ett fristående avtal.

I RÅ 1999 ref. 14 angående ett cap-avtal fann Högsta förvaltningsdomstolen att om avtalet var knutet till en underliggande kredit skulle den inte beskattas som en option utan ingå som en del i ränteavtalet och premien ansågs som förskottsränta och ersättning som erhölls på grund av garantin som en nedsättning av räntan på krediten.

I ett fall har Högsta förvaltningsdomstolen behandlat s.k. omvända konvertibler, d.v.s. fordringar som under vissa förutsättningar löses in med aktier (RÅ 2000 ref. 21 I). Visserligen ingick ett optionsmoment i värdepappernas konstruktion, men detta utgjorde en del av värdepappret och skulle inte beskattas för sig enligt reglerna för optioner.

För sådana kontrakt som omfattas av definitionen på option är bestämmelserna i 25 kap. 3 och 4 §§ IL tillämpliga och vinster och förluster på icke standardiserade optioner är att anse som kapitalvinster respektive kapitalförluster.

Beskattningstidpunkten framgår av de allmänna optionsreglerna i 44 kap. 4 och 31–32 §§ IL se avsnitt 34.8.

Swap, cap, floor

Ett swapavtal innebär ofta byte av betalningsströmmar mellan två parter, t.ex. byte av en fast ränta mot en rörlig. Om en part har en rörlig ränta på ett av sina lån kan han således ingå ett swapavtal med en annan part och betala denne en fast ränta mot att han får ta emot en rörlig ränta från motparten som motsvarar hans egen rörliga ränta. Han har på så sätt skyddat sig mot risken att hans rörliga ränta stiger. En swap kan också innebära ett byte av en räntebetalning i utländsk valuta mot en räntebetalning i svenska kronor. Ordet swap används emellertid också om vissa avtal som avser byte av värden, t.ex.

ett byte av värdet på aktier mot värdet av en obligation eller dylikt. Den påminner då mycket om en termin.

Ett capavtal är en sorts option avseende löpande betalningar som innebär att man kan sätta ett tak för en utgiftsränta genom att träffa ett motstående avtal med en utomstående part. Genom att betala en premie kan således innehavaren av rättigheten få löpande betalningar om hans rörliga ränta stiger över en viss nivå. Detta är ett sätt att försäkra sig mot räntehöjningar.

Ett flooravtal är också ett slags option avseende löpande betalningar men där man sätter en undre gräns för en intäktsränta. Genom att betala en premie kan innehavaren av rättigheten få löpande betalningar om en intäktsränta sjunker under viss nivå. Detta är ett sätt att försäkra sig mot räntesänkningar.

För swapar samt cap- och flooravtal finns ingen särskild skattelagstiftning utan allmänna principer får tillämpas. Beskattningen beror således på i vad mån dessa avtal passar in under någon av de definitioner som finns i skattelagstiftningen, t.ex. de som avser terminer och optioner.

Till sin karaktär är ett swapavtal ett byte av olika betalningsströmmar/värden. Båda parter i avtalet har därmed både rättigheter och förpliktelser. Avtalet liknar således i detta avseende en termin.

Cap- och flooravtal däremot, innebär att en person förvärvar en ensidig rättighet att i framtiden erhålla betalning då en viss ränta eller annan betalningsström för en viss tidsperiod går över eller under en viss nivå. Motparten i avtalet har motsvarande förpliktelse att betala. Dessa avtal har därför i detta avseende störst likhet med optionsavtalen som också innebär en ensidig rättighet för den ena parten och en ensidig förpliktelse för den andra.

Även dessa avtal måste vara fristående för att beskattas för sig. Om de utgör del av ett annat avtal, t.ex. ett löneavtal eller ett låneavtal, är det innebörden i detta andra avtal som blir avgörande för beskattningen.

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1999 ref. 14 tagit ställning till frågor som berör den skattemässiga behandlingen av ett capavtal. Räntegarantin utgjordes av ett avtal mellan en kund och en bank enligt vilket banken garanterade att kunden inte skulle betala högre ränta än en i avtalet angiven garantiränta under en viss i avtalet angiven löptid. Garantiräntan jämfördes i

tremånadersperioder med en Stiborbaserad rörlig ränta på ett underliggande lånebelopp. För det fall den rörliga låneräntan var högre än garantiräntan under föregående tremånadersperiod fick kunden mellanskillnaden av banken. I motsatt fall utgick ingen betalning. För räntegarantin betalade kunden en avgift vid ingåendet av avtalet. Räntegarantin kunde komma att ges ut antingen som ett fristående instrument eller knytas till en av kunden upptagen kredit med rörlig ränta och fungerade då som ett skydd mot att räntan på den krediten översteg den garanterade räntan. En fristående garanti kunde när som helst under löptiden avyttras till banken (”stängning”) eller till tredje man. Om garantin var knuten till en kredit kunde stängning ske endast om den anknutna krediten sades upp. Banken avsåg att föra kontinuerliga noteringar om köp-, sälj- och avslutskurser som arkiverades och hölls tillgängliga för allmänheten på telefon.

Den fristående garantin behandlades på följande sätt. Första frågan var om garantin skulle behandlas som ränta. Högsta förvaltningsdomstolen fann, att den premie eller avgift som erlades för en sådan garanti inte var en kostnad för ett lån som tagits upp och för vilken den skattskyldige var personligen betalningsansvarig. Redan detta förhållande medförde att premien för garantin inte kunde jämställas med en räntekostnad för ett lån och inte heller borde utfallande belopp bedömas som ränta.

Nästa fråga var om räntegarantin skulle behandlas enligt reavinstreglerna för optioner. Såväl Skatterättsnämnden som Högsta förvaltningsdomstolen fann att så var fallet. Kunden var innehavare av optionen och banken utfärdare. Utfallande belopp skulle behandlas enligt reglerna för reavinst för innehavaren av rättigheten. Vid förfall skulle räntegarantin anses ha avyttrats enligt 24 § 2 mom. första stycket andra meningen SIL (numera 44 kap. 4 § 4 IL). Räntegarantin ansågs vara ett sådant finansiellt instrument som avsågs i 29 § 1 mom. SIL (svensk fordringsrätt). I det fallet var kontraktet också marknadsnoterat.

Då räntegarantin var knuten till ett underliggande låneavtal ansåg Högsta förvaltningsdomstolen däremot att låneavtalet och capavtalet vid beskattningen borde ses som en enhet. Premien borde därför ses som en förskottsränta och de belopp som utbetalas på grund av capavtalet som en nedsättning av låneräntan. De erlagda och erhållna beloppen ska således i

detta fall hos aktiebolag beskattas enligt bokföringsmässiga grunder.

Av detta rättsfall kan man dra slutsatsen att fristående avtal av capkaraktär som avser löpande betalningar kan passa in under den skattemässiga definitionen av optioner under förutsättning att de uppfyller rekvisiten för dessa. Att betalningen är löpande är således utan betydelse i sammanhanget.

Detta innebär sannolikt också att fristående avtal av floor-karaktär med korresponderande villkor också kan anses som optioner och beskattas enligt de regler som gäller för dessa.

Det krävs antagligen inte att avtalen ska vara lämpade för allmän omsättning eftersom detta inte krävs beträffande vanliga optioner. Däremot bör avtalen vara fristående från andra avtal, t.ex. underliggande låneavtal eller dylikt.

Om beskattningsreglerna, se ovan vid kantrubriken ”Optioner” samt avsnitt 34.8. Det saknas emellertid rättsfall beträffande frågan om när innehavaren ska anses ha avyttrat optionen vid den här typen av optionsavtal med löpande betalningar. Det mest naturliga är att se varje betalningsperiod som en option för sig och medge avdrag för en motsvarande del av den erlagda premien som anskaffningsutgift då varje period medför ett definitivt resultat.

Om avtalet avser fyra perioder och anskaffningsutgiften är 20 skulle i så fall avdrag medges med 5 för varje period. Försäljningspris för optionen blir vad som erhålls för varje period. Om innehavaren erhåller 6, 3, 0 och 2 uppkommer således första perioden en vinst på 1, andra perioden en förlust på 2, tredje perioden en förlust på 5 och fjärde perioden en förlust på 3. Frågan är emellertid ännu olöst i praxis.

Utfärdaren var i ovannämnda rättsfall en bank som beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta torde också vara det vanligaste. I de fall utfärdaren inte bedriver värdepappershandel eller liknande blir emellertid kapitalreglerna tillämpliga. Hur man ska räkna ut vinst/förlust i dessa fall är också olöst i praxis.

Swapavtal innebär ömsesidiga rättigheter och förpliktelser. För dem är det därför snarast definitionen av terminer som blir aktuell. Ett s.k. swapavtal har varit uppe till bedömning i Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2001 not. 160. Ett bolag hade där ingått ett avtal med en bank som innebar att om bolagets aktier steg i värde, inklusive utdelningen, så skulle

bolaget erhålla betalning från banken. Om de däremot sjönk i värde skulle bolaget betala till banken. Vidare skulle det utgå belopp benämnda ränta samt avgift. Något formellt lån förelåg inte. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avtalet var ett finansiellt instrument som var en delägarrätt och att betalningarna därför var skattefria. (Bolaget var ett investmentföretag och för dessa är kapitalvinster på delägarrätter skattefria. I stället sker en schablonbeskattning.) Den s.k. räntan ansågs i det fallet utgöra en del av avtalet och inte löpande avkastning.

I Högsta förvaltningsdomstolen dom RÅ 2007 ref. 3 bedömdes ett liknande swapavtal (s.k. Total Return Swap) i egna aktier som ingåtts för att säkra ett personaloptionsprogram. Under 2002 stängdes swapavtalet i förtid. På grund av att börskursen på bolagets aktier sjunkit i värde gjorde bolaget en förlust. Vid taxeringen yrkade bolaget avdrag dels för denna förlust, dels för en beräknad ränta enligt swapavtalet. På samma sätt som i RÅ 2001 not. 160 fann Högsta förvaltningsdomstolen att fråga var om ett odelbart instrument och att avdrag därför inte löpande medgavs för de belopp som benämnts som ränta. Eftersom swapavtalet ansågs utgöra ett derivat i egen aktie (48 kap. 6 a § IL) medgavs inte avdrag för den kapitalförlust som uppkom när bolaget stängde avtalet. Att swapavtalet ingicks för att säkra eventuella framtida personalkostnader i ett personaloptionsprogram innebar inte att förlusten skulle bedömas som en avdragsgill personalkostnad.

På marknaden förekommer ränteswapavtal som kontantregleras periodiskt under avtalets löptid, t.ex. kvartalsvis. Även avseende dessa avtal, se ovan angående skattemässig behandling av optionsavtal med löpande betalningar, bör varje betalning i anledning av avtalet ses som en avyttring en termin. Eventuella kostnader för att ingå ett sådant avtal ska i dylika fall proportioneras på varje avyttring.

83 Näringsbetingade andelar – skattefri utdelning och kapitalvinst

83.1 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 delägarrätter som ägs av handelsbolag som ägs på visst sätt inlemmats i regelsystemet. Dessa ändringar behandlas utförligt i avsnitt 83.17.

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 52.

83.2 Motivet till reglerna

Kedjebeskattning

Beskattning av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medförde att rörelsevinster blev beskattade i flera led inom företagssektorn, en s.k. kedjebeskattning 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, 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 skattefri 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 bolagsskattebasen

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), se avsnitt 46.5.

83.3 Gränsdragningsfrågor

83.3.1 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 aktiefållan. 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 83.10. Annars är reglerna i princip desamma oavsett om andelarna avser svenska eller utländska företag.

83.3.2 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 83.10.

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 83.6.4. 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 delägarrätt 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.

Betingande-villkoret

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. Äldre praxis är alltjämt relevant vid prövning av betingandevillkoret (RÅ 1968 Fi 2036, RÅ 1969 ref. 1, RÅ 1970 ref. 52, RÅ79 Aa 122 och RÅ80 1:50). I senare praxis finns rättsfallen RÅ 2005 ref. 48 och RÅ 2008 ref. 67. Avseende betingandevillkoret och företag som endast är aktieförvaltande se avsnitt 83.8.

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 närings-

betingad. 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).

83.3.3 Kapitalplaceringsandelar

Definition

För kapitalplaceringsandelar finns ingen definition i IL. En andel som är kapitaltillgång räknas som kapitalplaceringsandel om andelen definitionsmässigt inte är näringsbetingad.

83.4 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på näringsbetingade andelar

83.4.1 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. Med näringsbetingad andel enligt definitionen i 24 kap. 14 § IL förstås även utländska motsvarigheter. En utdelning från en utländsk juridisk person där andelarna är näringsbetingade ska därför inte tas upp till beskattning, 24 kap. 17 §, se vidare avsnitt 83.10. 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 43.4.7.

I ett fall där det var fråga om utdelning från en utländsk juridisk person (näringsbetingade andelar) med säte inom EES-området fann Högsta förvaltningsdomstolen att Lundinregeln strider mot EU-rätten när det inte är fråga om oredlighet eller missbruk (RÅ 2010 ref. 123 II).

Lundinregeln har upphävts genom SFS 2011:1510 (prop. 2011/2012:17) som träder ikraft den 2 januari 2012 och tillämpas på utdelningar som lämnas efter den 1 januari 2012.

Innehavstids-villkor

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 83.4.4.

83.4.2 Kapitalvinst

Huvudregel

Som huvudregel gäller att en kapitalvinst vid avyttring av en näringsbetingad andel är skattefri (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Då definitionen av näringsbetingade andelar är densamma som gäller vid utdelning (2 kap. 1 § andra stycket IL och 24 kap. 13 § IL) och genom att det inte anges att det ska vara fråga om svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening följer att motsvarande utländska företeelser omfattas (2 kap. 2 § IL), se avsnitt 83 10. Från huvudprincipen finns två undantag.

Skalbolags-beskattning

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 utförligt i avsnitt 93.

Innehavstids-villkor

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 83.4.4.

83.4.3 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 83.3.2, följer att onoterade andelar alltid är näringsbetingade. Det finns inte något villkor om innehavstid för onoterade 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 kapitalplaceringsandelar, se avsnitt 83.5.2. Avdragsgilla kapitalförluster på näringsbetingade andelar behandlas därmed på samma sätt som kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar.

Inom intressegemenskap

Skulle kapitalförlusten uppkomma vid avyttring till ett företag inom intressegemenskapen är kapitalförlusten inte heller avdragsgill i aktiefållan oavsett innehavstid (25 kap. 7–8 §§ IL).

Fastställande av förlust

Det är oklart om en kapitalförlust som inte kan utnyttjas fullt ut i aktiefållan, 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.

83.4.4 Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar

Bakgrund

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).

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.

Utformning

En första förutsättning för att innehavstid ska räknas är att andelen är näringsbetingad.

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 ande-

larna 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 avyttringen 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 avsnitt 83.16.3 och 83.16.4.

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 fållan.

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).

83.5 Utdelning, kapitalvinst och kapitalförlust på kapitalplaceringsandelar

83.5.1 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 företagens 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. sparbösseeffekten (prop. 2002/03:96 s. 86 f.).

83.5.2 Kapitalförlust

Kapitalförluster avdragsgilla i aktiefållan

Kapitalförluster på delägarrätter är avdragsgilla i aktiefållan (48 kap. 26 § IL). Den innebär att en förlust på en kapitalplaceringsandel får dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. 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 delägarrätter 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 83.4.4. En sådan förlust ska dras av i aktiefållan på samma sätt som sker för kapitalplaceringsandelar.

83.6 Karaktärsbyten

83.6.1 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.

83.6.2 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 åberopas. 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).

83.6.3 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 uppskovsregler 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. sparbösseeffekten. 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.

83.6.4 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).

83.7 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 för 2010 års taxering, avsnitt 22.7.

83.8 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 uppräknande 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.).

83.9 Investmentföretag

I underlagen för schablonintäkt och avskattningsintäkt ska inte räknas in andelar och aktiebaserade delägarrätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten 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 delägarrätter behandlas i avsnitt 83.11.

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.

83.10 Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer

83.10.1 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 juridiska personer. 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, se avsnitt 46.5. På grund av dessa regler har tidigare krav på jämförlig beskattning i 24 kap. 15 § IL tagits bort.

83.10.2 Näringsbetingad andel – utländsk juridisk person

Villkor

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, d.v.s. ägarkravet och villkorskraven, se avsnitt 83.3.2. 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 i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening (24 kap. 13 § IL). Eftersom det inte anges att det ska vara fråga om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening följer av 2 kap. 2 § IL att även motsvarande utländska företeelser omfattas. 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). Högsta förvaltningsdomstolen har prövat om den ryska associationsformen obshchestvo s ogranichennoj otvetstvennost´ju (OOO) motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Vid sin bedömning har Högsta förvaltningsdomstolen först gjort en civilrättslig

jämförelse mellan ett ryskt OOO och ett svenskt aktiebolag. Härvid har framkommit att delägarna i ett ryskt OOO inte är personligen ansvariga för bolagets skulder samt att det även i övrigt till stor del civilrättsligt sett överensstämmer med ett svenskt aktiebolag. Dock finns skillnader. Delägarna i ett OOO äger procentuella andelar i bolaget d.v.s. inte aktier och en delägare kan uteslutas. Högsta förvaltningsdomstolen menar emellertid att dessa avvikelser får anses sakna betydelse i sammanhanget. Det anges även att det, genom att tillskjuta kapital, går att träda in i ett OOO samt att det går att träda ut ur bolaget mot rätt att få del av associationens nettotillgångsmassa. Samtidigt sägs att detta sistnämnda är att likna vid nyemissioner och inlösen av aktier i ett svenskt aktiebolag. Sammantaget kommer Högsta förvaltningsdomstolen fram till att vid en civilrättslig jämförelse får ett ryskt OOO anses motsvara ett svenskt aktiebolag. Därefter konstateras att det även krävs att ett OOO är ett eget inkomstskattesubjekt i hemlandet. Då detta krav, enligt uppgifter, är uppfyllt så finner Högsta förvaltningsdomstolen att ett ryskt OOO motsvarar ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av bestämmelserna om näringsbetingade andelar (RÅ 2009 ref. 100).

Förutom detta avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen har Skatterättsnämnden i ett flertal förhandsbesked, som inte överklagats av Skatteverket, ansett att en utländsk juridisk person har motsvarat ett svenskt aktiebolag. Det har bl.a. gällt bolag i Nederländska Antillerna (SRN 2009-04-07, dnr 2-09/D), Gibraltar (SRN 2009-02-24, dnr 49-08D), Angola (SRN 2011-12-12, dnr 29-11/D) och Chile (SRN 2011-12-12, dnr 92-11/D). 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 aktiefållan 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). Som nämns nedan är den svenska lagstiftningen anpassad till moder- och dotterbolagsdirektivet som bl.a. kräver att utdelning från bolag inom EU ska vara skattefri om andelskapitalet uppgår till tio procent eller mer. Av prop. 1994/95:52 framgår att avsikten med anpassningen var att reglerna inte ska gå utöver de krav som direktivet ställer. Skatteverket anser att direktivets krav är uppfyllda när innehavet av lagerandelar uppgår till tio procent eller mer av andelskapitalet. Eftersom denna bedömning inte överensstämmer med Skatteverkets tidigare ståndpunkt ska ställningstagandet tillämpas på Skatteverkets initiativ tidigast vid 2009 års taxering för tid efter den 1 januari 2008 (Skatteverket 2007-09-18, dnr 131 650899-07/111.

Rådets direktiv (90/435/EEG), det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet, har tillkommit för att motverka dubbelbeskattning vid vinstutdelning från utländska dotterbolag. Direktivet har implementerats genom bestämmelserna i 24 kap. 16 § IL om skattefri utdelning på näringsbetingad andel samt 4 § KupL.

Utdelning från företag inom EU

Med anledning av ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet (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).

Andelen ska ägas av svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening (dock ej investmentföretag), svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller utländskt bolag (enligt 2 kap. 5 a § IL) hemmahörande inom EES och som motsvarar tidigare angivna svenska företag (24 kap. 13 § IL). För att reglerna om skattefri utdelning ska bli aktuella krävs att utdelningen kan bli föremål för beskattning här i Sverige, t.ex. genom att andelen kan anses knuten till ett fast driftställe som det utländska bolaget har här (se prop. 2000/01:22 s. 104).

83.10.2.1 Andelar i HB eller andelar som ägs av HB

Genom SFS 2009:1413 har andelar i handelsbolag, eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES, och andelar ägda av handelsbolag infogats i systemet med skattefri utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar (25 a kap. 3 a § IL). Detsamma gäller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar som ägt rum efter ikraftträdandet, dock finns en del övergångsbestämmelser, se vidare avsnitt 83.17.

83.10.2.2 Utdelning från utländsk juridisk person, avdrag för kostnader

Den som erhållit en utdelningsinkomst från en utländsk juridisk person (näringsbetingade andelar) kan ha haft kostnader för att motta inkomsten. En prövning måste då ske om kostnaden är avdragsgill eller inte.

Exemptavtal

I skatteavtalen undviks dubbelbeskattning antingen med tillämpning av credit (avräknings)-metoden eller exempt (undantagande)-metoden. Exemptmetoden innebär att viss inkomst ska undantas från beskattning i en av de avtalsslutande staterna. Om då en inkomst inte beskattas i Sverige får inte utgifter som sammanhänger med inkomsten dras av (9 kap. 5 § IL).

Undantag – skattefri utdelning

Ett undantag från ovan nämnda regel om avdragsförbud, för utgifter om inkomsten är undantagen enligt exemptmetoden på grund av skatteavtal, avser utgifter hänförliga till utdelning från en utländsk juridisk person till en svensk juridisk person om utdelningen är skattefri enligt bestämmelserna om näringsbetingade andelar i 24 kap. 17 § IL (9 kap. 5 § andra stycket IL).

Bakgrunden till detta undantag är att reglerna om utdelningsskattefrihet mellan svenska företag inte begränsar rätten till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande. Genom skatteavtalen utsträcks regelmässigt denna skattefrihet till att omfatta också utdelning från utländska företag och detta har motiverat likabehandling i avdragshänseende oavsett om utdelningen härstammar från ett utländskt eller svenskt företag.

Av regeln framgår att endast utgift som hänför sig till skattefri utdelning på näringsbetingade innehav är avdragsgill. Regleringen är nödvändig eftersom utdelning enligt vissa skatteavtal endast beskattas i den andra avtalsslutande staten och därigenom generellt är skattefri oavsett slag av innehav hos mottagare i Sverige.

83.10.3 Andelar i utländska juridiska personer som inte är näringsbetingade

För kapitalvinster och kapitalförluster på ej näringsbetingade andelar i utländska juridiska personer gäller i princip skatteplikt och avdragsrätt. Avdragsrätten för kapitalförlust på marknadsnoterade andelar som inte kvalificerar som näringsbetingade på grund av tidsvillkoret och på kapitalplaceringsandelar hamnar i den s.k. aktiefållan (48 kap. 26 § IL).

83.10.4 Andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat vad som gäller vid avyttring av andelar i ett tyskt Kommanditgesellschaft. Högsta förvaltningsdomstolen slog inledningsvis fast att dåvarande särskilda reglerna i 28 § SIL om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av andel i handelsbolag uteslutande avsåg svenska handelsbolag. Vidare kunde dåvarande uppräkning i 27 § 1 mom. SIL inte anses omfatta en andel i en sådan utländsk association som motsvarar ett svenskt handelsbolag, (jfr prop. 1989/90:110 s. 430–434). Inte heller förhållandena i RÅ 1992 ref. 94, som avsåg en utländsk association motsvarande ett svenskt aktiebolag, gav något stöd för att reglerna om aktieförsäljning skulle tillämpas vid försäljning av andelar i utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att de dåvarande bestämmelserna i 24 och 31 §§ SIL (numera bestämmelserna i 52 kap. IL) var de som skulle tillämpas vid beräkningen av realisationsvinst på de ifrågavarande andelarna (RÅ 1997 ref. 36) Andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer kan således inte klassificeras som näringsbetingade andelar. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2011-03-28, dnr 131 138983-11/111.

83.10.4.1 CFC-bolag

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att reglerna för kapitalvinst på aktier ska användas när andelar i ett CFC-bolag avyttras (RÅ 1992 ref. 94). Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att det i lagstiftningsärendet inte förekom några uttalanden av innebörd att ett aktiebolag på grund av sitt delägarskap i ett utländskt bolag borde beskattas för kapitalvinst enligt andra regler än dem som annars gäller för aktieförsäljningar. Att andelsägaren tidigare tillgodogjort sig avdrag för löpande underskott påverkade inte beräkningen av en kapitalförlust vid avyttring av andelarna. Andelar i ett

CFC-bolag kan således vara näringsbetingade om förutsättningarna härför är uppfyllda. En kapitalvinst på en andel i ett CFC-bolag är då inte skattepliktig och en förlust inte avdragsgill om förutsättningarna enligt 25 a kap. IL är uppfyllda. På motsvarande sätt kan en utdelning vara skattefri om bestämmelserna i 24 kap. IL är uppfyllda. För en djupare genomgång av reglerna om CFC-bolag, se avsnitt 46.5.

83.11 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarrätter

83.11.1 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.

83.11.2 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 närings-

betingad 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 83.3.2 angående ägarkravet.

83.11.3 Kapitalvinst och kapitalförlust

Kapitalvinst

En kapitalvinst på en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt 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 93.3. 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 delägarrätter ett villkor om minsta innehavstid. En kapitalvinst på en sådan andel är skattefri bara om delägarrätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller om de aktier på vilka delägarrätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen (25 a kap. 7 § IL). Den som har avyttrat en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt som är marknadsnoterad ska lämna uppgift i självdeklaration om avyttringen om delägarrätten innehafts kortare tid än ett år (3 kap. 7 a § LSK), enligt övergångsbestämmelserna p. 22 till SFL (SFS 2011:1244) gäller den upphävda LSK för 2013 och tidigare års taxeringar.

Kapitalförlust

För kapitalförluster på näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter 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 delägarrätten avyttras när innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. Förlusten är då avdragsgill inom aktiefållan (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 83.4.4 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

delägarrätter (25 a kap. 8 § IL samt 48 kap. 7 § IL). Även de bestämmelser om karaktärsbyten som behandlas i avsnitt 83.6 tillämpas för näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter (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 aktiefållan.

83.12 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 83.17.

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.

83.13 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 83.3.2.

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 samt att förluster på kapitalplaceringsandelar endast får kvittas mot vinster på andelar. Om det utländska bolaget innehar aktiebaserade delägarrätter behandlas de på samma sätt som för svenska företag.

83.14 Tillgångar som förpackats i bolag

83.14.1 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 värdeminskningsavdrag i förhållande till ett direkt förvärv av tillgången. Totalt sett skapas härigenom en skattekredit som framförallt är märkbar när fastigheter förpackas eftersom nuvärdet av framtida värdeminskningsavdrag 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 71.8 vad gäller särskilda regler för att motverka förpackning i handelsbolag.

83.14.2 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.

83.14.2.1 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.

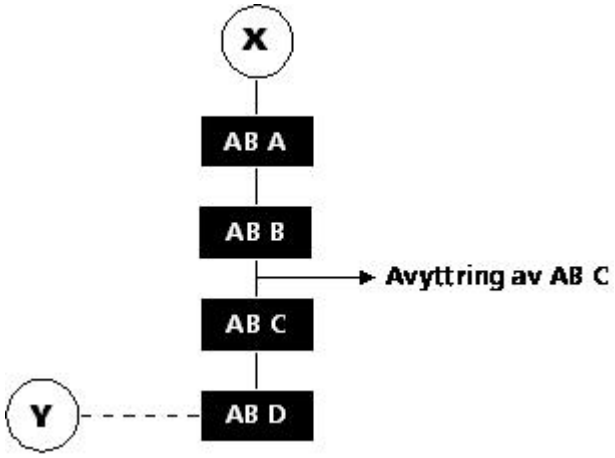
Med bostad avses även fritidsbostad.

– 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 83.14.2.2.

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 § IL. Som intäkt tas 1,5 miljoner 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 (dotter-dotter-företag) att betrakta som dotterföretag. AB E är ett dotter-dotter-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.

83.14.2.2 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.

83.14.2.3 Begränsning av avdragsrätt vid kapitalförluster på fastigheter

Fastighetsfålla

Kapitalförlust som uppstår vid avyttring av fastighet får som huvudregel endast dras av mot kapitalvinster på fastigheter. Se avsnitt 83.15.3.2.

83.15 Vissa kapitalförluster

83.15.1 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.

83.15.2 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, se 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). Skatterättsnämnden har i förhandsbesked meddelat den 24 maj 2012, dnr 98-11/D, ansett att avdragsförbudet i 25 a kap. 19 § första stycket 1 är tillämpligt på kapitalförlust på fordringar som beror på ändrad växelkurs mellan euro och svenska kronor men att avdragsförbudet strider mot artikel 49 i EUF-fördraget. Förhandsbeskedet har överklagats till HFD av Skatteverket.

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 (köpoption) eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarrätter 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 delägarrätter, 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 uppräkning 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 delägarrätt. 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 svårligen 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.

Kapitalandelsbevis – punkt 5

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 dessa andelar.

Svenska handelsbolag m.fl.

Bestämmelserna i första stycket 1−4 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 avyttras av HB sex månader senare för 250 000 kr till ett utomstående 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 IL). Hur förluster som uppstår vid AB:s avyttring av HB-andelar behandlas i avsnitt 83.17.

83.15.3 Kapitalförluster på fastigheter

83.15.3.1 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 83.14). 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.

83.15.3.2 Kvittningsfålla 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 d.v.s. skattelagstiftningen har utökats med ännu en kvittningsfålla. 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 83.4.3). Detta överensstämmer med hur förluster i kvittningsfållan för delägarrätter hittills har hanterats.

Svenska handelsbolag m.fl.

Även ett svenskt handelsbolag och en 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 delägande 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 år 1 avyttrar HB sin hyresfastighet med förlust. Förlusten beräknas i deklarationen för taxeringen år 2 uppgå till 800 000 kr. AB A avyttrade under år 1 en fastighet varvid en kapitalvinst om 200 000 kr uppstod. Vid taxeringen år 2 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 år 2 till AB B. AB B kommer därmed att överta den kvarvarande delen av kapitalförlusten som inte AB A utnyttjat vid taxeringen år 2. 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 kvittningsfållan 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 det avyttrande företaget. 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 d.v.s. 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 rörelsefastigheter” från den begränsning av avdragsrätten som i huvudsak riktar sig mot fastigheter som kapitalplaceringsobjekt.

83.15.4 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 83.16.2.

83.16 Konsekvenser för vissa andra regler i IL

83.16.1 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.

83.16.2 Uppskovsgrundande andelsbyten

83.16.2.1 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 beskatt-

ningsår då avyttringen sker innehar andelar i det avyttrade företaget som överstiger 50 % av röstetalet för samtliga andelar i det företaget. Uppskov innebär att uppskovsbeloppet, d.v.s. 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.

83.16.2.2 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 erhölls andelar i AB C. AB A erhöll uppskov med beskattningen vid andelsbytet. Tio år senare 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 kapitalplacerings-andelar 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 83.16.2.5.

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).

83.16.2.3 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 överlåts dessförinnan ska, för det beskattningsår då överlåtelsen sker, uppskovsbeloppet 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.

83.16.2.4 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 83.4.4). 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).

83.16.2.5 Övergångsbestämmelser (p 11 till SFS 2003:224)

”Skalbolagsavyttringar”

Bestämmelserna i 49 kap. 19 a § IL tillämpas inte, d.v.s. 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 perioden den 1 januari–den 30 juni 2003, 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 uppskovsbelopp då ett svenskt handelsbolag är det säljande företaget och den mottagna andelen har avyttrats vidare genom en koncernintern andelsavyttring 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.

83.16.3 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 marknadsmässig 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 företagets 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 företagets 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.

83.16.4 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 företagets skattemässiga situation.

Inga beskattnings-konsekvenser

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 näringsbetingade marknadsnoterade andelar hos det överlåtande företaget ska tillgodoräknas det övertagande företaget. Om andelarna blir näringsbetingade först i och med fusionen ska innehavstiden, enligt Skatteverkets uppfattning, räknas från fusionsdagen. Det faktum att de övertagna andelarna skulle ha varit näringsbetingade om de i stället ägts av det övertagande företaget medför således inte att de ska anses ha varit näringsbetingade före fusionsdagen.

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.

83.16.5 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 83.16.6 Den kan emellertid behövas för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen har därför inte upphävts.

83.16.6 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser

83.16.6.1 Överlåtelser 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 överlåts 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, se även avsnitt 71.

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.

Det kan dessutom bli aktuellt med uttagsbeskattning. Det hänger samman med att bestämmelserna avseende underprisöverlåtelser inte ska 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.

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 23 kap. 2 § andra stycket IL

anges att bestämmelserna i 11 och 12 §§ ska tillämpas när en näringsbetingad andel överlåts 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 förutsättningarna i 23 kap. 19 § IL också vara uppfyllda, d.v.s. samma andel kvalificerade andelar ska finnas i det förvärvande företaget som i det överlåtande företaget, se även avsnitt 71.3.

Från den 1 januari 2010 tillämpas bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL även när en delägarrätt som avses i 25 a kap. 23 § IL överlåts 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 delägarrätt 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).

Genom ändring i 23 kap. 2 § andra stycket IL ska reglerna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL även tillämpas när delägande företag avyttrar en andel som avses i 25 a kap. 3 a § IL. Detta gäller avyttringar som skett efter den 1 januari 2012, Se SFS 2011:1510.

83.17 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag

83.17.1 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.

83.17.2 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 delägarrätter, d.v.s. 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 86. Av samma orsak har reglerna om skalbolagsbeskattning gjorts tillämpliga på andelar i handelsbolag, se avsnitt 93.3.

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 83.15.2. 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).

83.17.3 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 utdelningstidpunkten. 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.

Kapitalvinst/ kapitalförlust

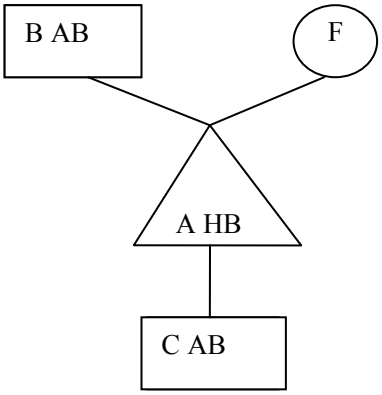
På motsvarande sätt som gäller vid utdelning är kapitalvinst på andelar som ägs av ett handelsbolag skattefri till den del kapitalvinsten inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen (25 a kap. 23 § IL). En motsvarande kapitalförlust får inte heller dras av (25 a kap. 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 delägarrätter. 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 93.3. Även vid tillämpning av dessa bestämmelser likställs delägande i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med delägande 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 avsnitten 83.3 och 83.4.

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, d.v.s. 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 driftsunderskottet, eftersom utdelningen inte ska tas upp) och F ska redovisa 50 tkr som underskott (100 tkr i driftsunderskott 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, d.v.s. 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 kap20–22 §§ och 25 a kap. 6–8 §§ IL samt avsnitt 83.4.4. 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).

83.17.4 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 därefter endast kvittas mot kapitalvinster på delägarrätter som uppstått under samma beskattningsår. Observera att det inte finns någon möjlighet till rullning av kapitalförlusten framåt i tiden. Kan förlusten inte kvittas mot kapitalvinster får den inte heller utnyttjas av ett annat företag inom koncernen (s.k. koncernkvittning är inte tillåten), 48 kap. 27 § andra stycket IL (prop. 2009/10:36 s. 86–87), se även avsnitt 84.3.

Exempel

AB A äger 50 % av HB X. HB X har avyttrat marknadsnoterade andelar med förlust om 100 000 kr samt marknadsnoterade andelar med vinst om 20 000 kr. Den del av förlusten som belöper på AB A uppgår till 50 000 kr. Förlusten måste kvoteras till 70 % och uppgår därefter till 35 000 kr. AB A har under samma beskattningsår sålt marknadsnoterade andelar med en vinst om 10 000 kr. AB As sammanlagda kapitalvinst att redovisa uppgår till 20 000 kr (10 000 kr avser egna avyttrade marknadsnoterade andelar och 10 000 kr avser marknadsnoterade andelar som avyttrats av HB X och som belöper på AB A). AB A kan bara kvitta 20 000 kr av kapitalförlusten om 35 000 kr mot kapitalvinsterna på delägarrätterna. Resterande del av förlusten, 15 000 kr, blir en outnyttjad förlust för AB A eftersom den varken kan rullas till nästa år eller utnyttjas av något annat företag inom koncernen.

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 överlåts 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 delägarrätter om inte det överlåtande bolaget skulle fått göra det.

För det fall att handelsbolag säljer delägarrätter efter det att en fysisk person förvärvat andelen i handelsbolaget föreligger även en avdragsbegränsning för handelsbolagets orealiserade förlust på delägarrätter 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 orealiserad 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 delägarrätt 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).

83.17.5 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 (25 a kap. 20 § andra stycket IL).

83.17.6 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 skulle 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 delägares 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).

83.17.7 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 93.3.

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 86.

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 83.14.2.

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 71.3.

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.

83.17.8 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. p2).

Den nya lydelsen av 24 kap. 10 a § IL ska tillämpas på räntekostnader 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).

84 Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster

84.1 Inledning

Avdragsrätten begränsas

Avdragsrätten för vissa kapitalförluster begränsas i inkomstslaget näringsverksamhet.

– Juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Inom ett koncernförhållande får ett företags kapitalförluster på delägarrätter i vissa fall dras av mot ett annat företags kapitalvinster på delägarrätter (48 kap. 26 § första stycket). Till den del en förlust inte kan dras av enligt första stycket behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på delägarrätter hos den juridiska person som haft förlusten (48 kap. 26 § andra stycket). Kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan dock bara vara avdragsgilla om det är fråga om marknadsnoterade andelar där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt, se avsnitt 83.3.2.

– Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och för vilka avdrag ska göras dras av enligt reglerna i 19–21, 23 och 24 §§. Detta gäller dock inte om den som ska göra avdraget är ett sådant företag som omfattas av 24 kap. 13 § 1–5 IL (48 kap. 27 § första stycket IL).

  Om den som ska göra avdraget enligt 48 kap. 27 § första stycket IL är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 och avdraget avser förlust på delägarrätter ska 70 % av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter (48 kap. 27 § andra stycket IL).

Kapitalförluster för vilka avdrag ska göras på sådana delägarrätter och fordringsrätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, ska dock alltid dras av i sin helhet (48 kap. 27 § tredje stycket IL). Som förutsättning gäller

att förlusten i sig ska vara avdragsgill. Vidare gäller att företag som avses i 25 a kap. 3 § IL inte omfattas.

84.2 Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter

84.2.1 Kapitalförluster på delägarrätter

Begränsning i avdragsrätten

Enligt 48 kap. 26 § första stycket IL får kapitalförluster på delägarrätter som avyttras av juridiska personer endast dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Ingen åtskillnad görs längre mellan förluster på delägarrätter som innehafts för kapitalplaceringsändamål och förluster på delägarrätter som innehafts som ett led i den juridiska personens rörelse.

Kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan bara vara avdragsgilla om det är fråga om marknadsnoterade andelar där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. se vidare avsnitt 83.

Fållan

Den s.k. fållan omfattar alla kapitalförluster på delägarrätter som kan vara avdragsgilla.

Outnyttjad kapitalförlust blir som ny

Till den del en förlust inte kunnat dras av mot kapitalvinster hos den juridiska person som haft förlusten eller hos någon som står i ett koncernförhållande till denne, överförs förlusten till det följande beskattningsåret. Den outnyttjade kapitalförlusten behandlas då som en under detta år nyuppkommen kapitalförlust på delägarrätter hos den juridiska person hos vilken förlusten ursprungligen uppkom. Kan förlusten inte heller detta följande år utnyttjas mot någon kapitalvinst, egen eller i koncernbolag, förs den på samma sätt vidare till det därefter följande beskattningsåret etc. (48 kap. 26 § andra stycket IL).

Ägarskiften

En från tidigare år outnyttjad kapitalförlust av detta slag betraktas som nyuppkommen under aktuellt beskattningsår. Den omfattas inte av reglerna om avdrag för tidigare års underskott i 40 kap. IL. Ägarskiften hos den juridiska personen medför inte att dennas avdragsrätt för ”fållade” kapitalförluster begränsas.

Fusioner och fissioner

Vad gäller fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar finns särskilda regler.

Vid fusioner och fissioner finns i 37 kap. 27 § IL en begränsning i fråga om rätten för det övertagande företaget, om detta är ett fåmansföretag, att ta över det överlåtande företagets rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter. Se avsnitt 80.2.7.

Verksamhets-avyttringar

Vid verksamhetsavyttringar får det köpande företaget enligt 38 kap. 17 § IL inte ta över avdragsrätten för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter. Se avsnitt 81.2.4.

84.2.2 Kapitalförluster och kapitalvinster i olika koncernföretag

Koncern

En koncern ska i detta sammanhang ses som en enhet (48 kap. 26 § första stycket IL).

Kapitalförluster på delägarrätter i ett koncernföretag ska i första hand kvittas mot kapitalvinster på delägarrätter i samma företag. Kan förlusterna inte utnyttjas fullt ut i detta företag får överskjutande del dras av mot kapitalvinst på delägarrätter i ett annat företag inom koncernen. Kan inte hela förlusten utnyttjas i detta företag heller får återstoden eller en del därav utnyttjas i ett tredje eller fjärde (o.s.v.) koncernföretag om detta har kapitalvinster på delägarrätter.

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

Deklarationen

1. Både vinst- och förlustföretaget måste begära att bestämmelserna tillämpas för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen, eller som skulle ha haft det om inte någon av de juridiska personernas bokföringsskyldighet upphör, och lämna nödvändiga upplysningar, t.ex. om det belopp som utnyttjas och kapitalförlustens ursprung.

Koncernbidrag

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

”Alla mot alla”

Denna kvittning inom en koncern avser inte bara kapitalförluster på näringsbetingade delägarrätter. Även kapitalförluster på delägarrätter som inte var näringsbetingade får utnyttjas för kvittning mot kapitalvinst i ett annat koncernföretag. Detta oavsett om kapitalvinsten i detta andra koncernföretag uppkommit på delägarrätter som var näringsbetingade eller som innehades i kapitalplaceringssyfte. Observera dock att kapitalförluster på näringsbetingade andelar normalt inte får dras av, se avsnitt 84.2.1.

Koncernintern vinst

Inget hindrar att en kapitalförlust hos ett koncernföretag kvittas mot ett annat koncernföretags kapitalvinst när detta företags vinst uppkommit vid en koncernintern överlåtelse av delägar-

rätter. Förutsättningarna för koncernbidrag måste givetvis vara uppfyllda.

Koncernintern förlust

För koncerninterna kapitalförluster gäller en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL. Någon ändring har inte skett i dessa regler. Sådan förlust kan inte med stöd av 48 kap. 26 § IL utnyttjas varken av det säljande företaget eller av ett annat koncernföretag förrän villkoren i förstnämnda paragraf är uppfyllda.

Kapitalförlust före koncernbildningen

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

En fållad kapitalförlust i ett koncernbolag kan kvittas mot ett annat koncernbolags kapitalvinst om båda bolagen begär det för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen, och vid beskattningen för kvittningsåret uppfyller kraven i 35 kap. IL för att med avdragsrätt kunna lämna koncernbidrag till varandra.

Kapitalförlusten får inte ha uppkommit före den 7 december 2001 eller, om fråga är om koncernintern förlust enligt 25 kap. 10 IL, utlösts före detta datum.

84.3 Avdrag för kapitalförluster som uppkommit i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

48 kap. 27 § IL reglerar avdragsrätten för kapitalförluster på delägarrätter och fordringsrätter som uppkommer i handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. 48 kap. 27 § IL omfattar samtliga kapitalförluster på delägarrätter och fordringsrätter som avses i 48 kap. IL. Enligt 48 kap. 25 § IL ska bestämmelsen i bl.a. 27 § även tillämpas på förpliktelser. Enligt 25 § gäller vidare att vad som sägs om en tillgång i 27 § (delägarrätt eller fordringsrätt) även ska tillämpas på förpliktelse med en sådan underliggande tillgång.

48 kap. 27 § första stycket anger att kapitalförluster på delägarrätter och fordringsrätter och för vilka avdrag ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§. Första stycket tillämpas om inte något annat anges i andra stycket.

48 kap. 27 § andra stycket tillämpas om det företag som ska göra avdraget är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1−5 IL.

Bestämmelsen har fått en ny lydelse i fråga om avyttringar som skett efter 2011-12-31 (prop. 2011/12:17).

Har avyttringen skett efter 2011-12-31 omfattar bestämmelsen endast förluster på delägarrätter. I sådana fall gäller att 70 % av kapitalförlusten ska dras av. Förlusten får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Är fråga om förluster på fordringsrätter tillämpas i stället första stycket.

Har avyttringen däremot ägt rum före 2012-01-01 så omfattar bestämmelsen såväl förluster på delägarrätter som fordringsrätter samt förpliktelser med sådan underliggande tillgång. Då gäller att 70 % av kapitalförlusten ska dras av. Förlusten får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter.

Om ett företag som kan inneha näringsbetingade andelar har ett indirekt innehav i ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons 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 därefter endast kvittas mot kapitalvinster på delägarrätter som uppstått under samma beskattningsår (48 kap. 27 § andra stycket IL). Kan förlusten inte kvittas under beskattningsåret så förfaller den, d.v.s. det saknas möjlighet att utnyttja rätten ett senare beskattningsår (s.k. rullning). Kan förlusten inte kvittas mot kapitalvinster får den inte heller utnyttjas av ett annat företag inom koncernen (s.k. koncernkvittning är inte tillåten), 48 kap. 27 § andra stycket IL (prop. 2009/10:36 s. 86–87), se även avsnitt 83.17.4.

Exempel

AB A äger 50 % av HB X. HB X har avyttrat marknadsnoterade andelar med förlust om 100 000 kr samt marknadsnoterade andelar med vinst om 20 000 kr. Den del av förlusten som belöper på AB A uppgår till 50 000 kr. Förlusten måste kvoteras till 70 % och uppgår därefter till 35 000 kr. AB A har under samma beskattningsår sålt marknadsnoterade andelar med en vinst om 10 000 kr. AB A:s sammanlagda kapitalvinst att redovisa uppgår till 20 000 kr (10 000 kr avser egna

avyttrade marknadsnoterade andelar och 10 000 kr avser marknadsnoterade andelar som avyttrats av HB X och som belöper på AB A). AB A kan bara kvitta 20 000 kr av kapitalförlusten om 35 000 kr mot kapitalvinsterna på delägarrätterna. Resterande del av förlusten, 15 000 kr, blir en outnyttjad förlust för AB A eftersom den varken kan rullas till nästa år eller utnyttjas av något annat företag inom koncernen.

Eventuell avdragsrätt förutsätter att förlusten är avdragsgill. I 25 a kap. 20–24 §§ IL återfinns avdragsförbud i fråga om vissa förluster på delägarrätter. Observera att nya avdragsbegränsningsregler gäller fr.o.m. 2009-06-18 t.o.m. 2009-12-31 i fråga om företagsägda andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Eventuell avdragsrätt kan därmed begränsas ytterligare (se nedan under avsnitt 84.3.3). Nedan sker en kortfattad beskrivning av begränsningsreglerna. För en mer utförlig redogörelse, se avsnitt 83.

Ett direkt avdragsförbud gäller enligt 25 a kap. 23 a § IL i de fall ett företag av det slag som anges i 25 a kap. 3 § IL, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer avyttrar en delägarrätt med kapitalförlust och om en motsvarande kapitalvinst enligt 25 a kap. 5 § IL inte skulle ha tagits upp av ägarföretaget om detta själv hade avyttrat delägarrätten. Med delägarrätt i detta sammanhang avses även en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande inom EES.

En sådan kapitalvinst skulle delägarföretaget inte ha tagit upp om delägarrätten varit näringsbetingad för detta företag och, vad gäller marknadsnoterad delägarrätt, villkoret i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL om innehavstid varit uppfyllt.

En konsekvens av avdragsförbudet är att ägarföretaget inte får dra av den delen av handelsbolagets kapitalförlust som belöper på den ägda andelen.

Av 25 a kap. 24 § IL framgår vidare bl.a. att om en fysisk person förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person från ett sådant ägarföretag som kan inneha näringsbetingade andelar, kan en vid överlåtelsetillfället orealiserad värdenedgång på en tillgång (andelar och aktiebaserade delägarrätter som skulle ha varit näringsbetingade om de innehafts direkt av företaget som över-

låtit andelen samt sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap. 19 § IL) som handelsbolaget äger, inte tas över av den fysiska personen och sedan utnyttjas av denne för det beskattningsår när handelsbolaget realiserar kapitalförlusten. Bestämmelserna är dock endast tillämpliga i fråga om värdenedgång på tillgångar under handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattad juridisk persons innehavstid och först när handelsbolaget / den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen avyttrar tillgången med förlust. Har tillgången gått ned ytterligare efter den fysiska personens förvärv dras förlusten till denna del av med stöd av bestämmelserna i 48 kap. 27 § IL.

T.o.m. 2009-12-31 gällde ett direkt avdragsförbud enligt 25 a kap. 20 § IL om ett företag som anges i 25 a kap. 3 § IL gjort kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som beror på en realiserad eller orealiserad värdenedgång på vissa tillgångar. De tillgångar i handelsbolaget som avses är andelar och delägarrätter som skulle ha varit näringsbetingade om ägarföretaget själv innehaft dem samt sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap. 19 § IL. Den tidigare bestämmelsen i 20 § har utmönstrats eftersom en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande inom EES numera behandlas som näringsbetingade andelar om de ägs av ett sådant företag som omfattas av 25 a kap. 3 § IL. Av detta följer direkt att förluster på sådana andelar normalt inte är avdragsgilla (25 a kap. 5 § IL).

Genom 25 a kap. 20 § IL gäller fr.o.m. 2010-01-01 därtill att en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat utanför EES området och som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 inte får dra av kapitalförluster som avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Denna bestämmelse tillämpas på motsvarande sätt (20 § andra stycket) om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Bestämmelsen tillämpas på samma sätt för den som övertar skattskyldigheten, om skattskyldigheten övergår till någon annan.

Exemplet nedan är hämtat från specialmotiveringen till bestämmelsen (prop. 2009/10:36 s. 86 f.) och kan illustrera den typ av problem som kan uppstå när reglerna tillämpas:

Anta att AB 1 äger andelar motsvarande 18 % av röstetalet i ett marknadsnoterat företag. Andelarna är näringsbetingade för AB 1 enligt 24 kap. 14 § första stycket 2. Andelarnas omkostnadsbelopp uppgår till 500 tkr och marknadsvärdet är 100 tkr, d.v.s. det föreligger en latent kapitalförlust på andelarna. Om AB 1 skulle avyttra andelarna direkt skulle förlusten inte få dras av eftersom andelarna är näringsbetingade. AB 1 bildar handelsbolaget HB tillsammans med AB 2. Andelarna avyttras till HB för omkostnadsbeloppet 500 tkr. När HB avyttrar andelarna externt uppkommer en kapitalförlust om (500 - 100 =) 400 tkr. Av den nya bestämmelsen i 25 a kap. 23 a § framgår att förlusten inte får dras av om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp. Vid tillämpningen av 24 kap. 14 § första stycket 2 ska andelsinnehavets storlek bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav (se författningskommentaren till 24 kap. 17 b §). AB 1:s indirekta andelsinnehav är (18 / 2 =) 9 % vilket innebär att andelarna inte skulle ha varit näringsbetingade om AB 1 själv avyttrat dem. En motsvarande kapitalvinst skulle således ha tagits upp av AB 1. AB 1 får i detta fall dra av kapitalförlusten om 200 tkr. Bestämmelsen i 48 kap. 27 § andra stycket blir därmed tillämplig. Först ska förlusten kvoteras till 70 %. Således får (200 x 0,7 =) 140 tkr dras av i fållan mot kapitalvinster på delägarrätter.

84.3.1 Särskilt om tekniken i 48 kap. 27 § första stycket

Ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons kapitalförluster ska enligt 48 kap. 27 § första stycket IL dras av enligt reglerna i 19, 20, 20 a, 21, 23 och 24 §§ i samma kapitel.

Rätten förutsätter naturligtvis att förlusten i sig är avdragsgill, se ovan beträffande avdragsbegränsning i vissa fall samt avsnitt 83.

– 21 § Kapitalförluster på andelar som avses i 21 § (marknadsnoterade andelar i investeringsfonder som innehåller enbart svenska fordringsrätter) behöver inte kvittas mot kapitalvinster utan får dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomster.

– 23 § Kapitalförluster på andra marknadsnoterade svenska fordringsrätter än premieobligationer behöver inte kvittas mot kapitalvinster utan får dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomster.

– 20 §

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

– 20 a och 24 §§

I fråga om andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade gäller dock att endast fem sjättedelar av kapitalförlusten är avdragsgill. Bestämmelsen innehåller en turordningsregel enligt vilken avdrag för kapitalförluster mot kapitalvinster ska ske i följande ordning:

1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet och
2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar.

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade delägarrätter inte kan dras av enligt 20 § ska 70 % dras av. Till den del en kapitalförlust avser andelar som inte är marknadsnoterade ska således fem sjättedelar av 70 % dras av. Bestämmelsen (20 a §) innehåller ytterligare begränsning i fråga om kvalificerade andelar. Ett svenskt handelsbolag kan dock inte inneha en kvalificerad andel varigenom denna regel inte blir tillämplig. Samma generella kvotering till 70 % gäller också för alla andra kapitalförluster som inte kan kvittas mot vinster enligt 20, 20 a, 21 eller 23 § (t.ex. förluster på icke marknadsnoterade fordringsrätter och premieobligationer).

84.3.2 Rörelsebetingade delägarrätter

Rörelsebetingade …

Kapitalförluster som uppkommit när svenska handelsbolag avyttrat delägarrätter som innehafts som ett led i rörelsen, får enligt 48 kap. 27 § tredje stycket IL dras av i sin helhet.

Detta förutsätter naturligtvis att förlusten i sig är avdragsgill, se ovan beträffande avdragsbegränsning i vissa fall samt avsnitt 83.

… innehafts som ett led i rörelsen …

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

84.3.3 Stoppregler fr.o.m. 2009-06-18

Regeringen har genom proposition (2009/10:36) infört övergångsbestämmelser där avdragsrätten begränsas för förluster på företagsägda andelar i handelsbolag under perioden 2009-06-18 t.o.m. 2009-12-31. Begränsningarna har aviserats i

en s.k. stoppskrivelse 2009-06-17 (skr. 2008/09:224). Begränsningsreglerna omfattar företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES som motsvarar ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4.

Om ett sådant angivet företag/utländsk juridisk person direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag under tiden 2009-06-18 t.o.m. 2009-12-31 ska vid tillämpningen av 50 kap. 10 eller 11 § en kapitalförlust på andelen bara dras av mot en kapitalvinst på andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Regeln tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförluster på svenska handelsbolag och där en omständighet inträffar som medför att en tidigare uppskjuten avdragsrätt inträder under perioden 2009-06-18–2009-12-31 i enlighet med 25 kap. 10 § IL.

Bestämmelserna innehåller även en möjlighet att kvitta förlust på andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i ett företag mot en motsvarande vinst på sådana andelar i ett annat koncernföretag. Som förutsättning gäller att båda företagen begär det vid samma års taxering (numera; för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen) och att det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget.

Bestämmelserna ska tillämpas på samma sätt i fråga om kapitalförluster på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska dras av enligt 52 kap. 6 eller 7 § IL (övergångsbestämmelserna p. 9).

84.4 Äldre bestämmelser

1 juli 2002

I Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, SKV 302, avsnitt 27, återfinns en belysande genomgång av äldre regler. Nedan sker en kortfattad genomgång.

SFS 2002:540 trädde i kraft den 1 juli 2002. Genom bestämmelserna kom avdragsbegränsning för förluster att senareläggas, dock inte i samtliga fall.

Genom SFS 2003:224 som trätt i kraft den 1 juli 2003 har 48 kap. 26 och 27 §§ IL ändrats. Vidare har 50 kap. 12 och

13 §§ samt 52 kap. 8 § IL upphört att gälla och ersatts med bestämmelser i 25 a kap. IL.

7 december 2001

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

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

16 april 2002

Bestämmelserna i 52 kap. 8 § IL om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars inkomster ska beskattas hos delägarna, tillämpas på kapitalförluster på andelar som avyttrats den 16 april 2002 eller senare, d.v.s. fr.o.m. dagen efter det att propositionen lämnades till riksdagen.

Dessa bestämmelser tillämpas också på kapitalförluster på andelar i fall där andelen avyttrats före den 16 april 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt dåvarande 25 kap. 30 § IL inträffat efter den 15 april 2002.

Värdeförändring före 7 december och 16 april

När bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL ska tillämpas beaktas värdeförändringar på delägarrätter som avyttrats före den 7 december 2001 respektive före den 16 april 2002 bara om det är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt dåvarande 25 kap. 30 § IL.

Tillrättaläggande rättelse

När den nu upphävda bestämmelsen i 48 kap. 26 § tredje stycket IL (röstvillkoret) tillämpas ska även ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Denna tillämpningsföreskrift ska tillämpas retroaktivt med verkan fr.o.m. 2002 års taxering. Regeln utgör en tillrättaläggande rättelse (prop. 2001/02:140 s. 50).

Två fållor, en gammal och en ny

Finns kapitalförluster på delägarrätter i fålla i enlighet med bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL i dess lydelse fram till den 1 juli 2002, måste nya kapitalförluster på delägarrätter som

uppkommit vid avyttringar efter den 6 december 2001 eller vilka med tillämpning av dåvarande 25 kap. 30 § IL utlösts efter detta datum läggas i en ny fålla och de två fållorna hållas isär. Förlusten i den gamla fållan kan bara dras av mot samma bolags kapitalvinster på delägarrätter. Förluster i den nya fållan kan i vissa fall även dras av mot andra koncernbolags kapitalvinster på delägarrätter.

85 Kapitalförlust i intressegemenskap

85.1 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

85.1.1 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.

85.1.2 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

Regeln 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 85.1.4. 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.

Skatteverkets uppfattning är att förlusten inte ska fastställas avyttringsåret. Det ska ske först det år som förlusten utnyttjas. Se även Kammarrätten i Stockholms dom den 23 december 2009, mål nr 7723-08.

85.1.3 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. Med kapitaltillgångar i näringsverksamheten avses andra tillgångar än bl.a. lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och inventarier, se 25 kap. 3 § IL.

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 delägarrätter (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 83.17.

Fordringar m.m.

I 25 kap. 8 § 2–4 finns ytterligare begränsningar där kapitalförlust överhuvudtaget inte får dras av.

Intressegemenskap

Enligt 25 kap. 7 § IL anges att 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, ska bestämmelserna i 8–11 §§ tillämpas om företagen ingår i en intressegemenskap. Med företag i intressegemenskap avses vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel moderföretag och dotterföretag eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning, se även avsnitt 85.2.

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, RÅ 2006 ref. 62.

85.1.4 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.

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.

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 2009-05-13, dnr 130 597688-04/111.

85.1.5 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 delägarrätter och fordringsrätter som beskattas enligt den s.k. genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL.

85.1.6 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 ligga till grund för beräkningen av omkostnadsbeloppet. Även i övrigt ska det köpande företagets förvärv i princip behandlas som ett förvärv från utomstående.

85.1.7 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.

85.2 När föreligger det intressegemenskap?

85.2.1 Inledning

I det föregående avsnittet, 85.1, behandlades den s.k. förlustregeln i 25 kap. 7–11 §§ IL Reglerna innebär att avdrag för kapitalförlust av tillgångar inom en intressegemenskap inte medges det säljande företaget omedelbart utan först när tillgångar antingen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag i intressegemenskap med säljaren.

Det här avsnittet behandlar när det kan anses föreligga intressegemenskap mellan företag.

85.2.2 Intressegemenskap

Intressegemenskap

Enligt 25 kap. 7 § IL definieras intressegemenskap med att företagen är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

Moder-dotterförhållande

Med moder- och dotterföretag får normalt förstås företag som enligt något av de associationsrättsliga koncernbegreppen bildar ett moder-dotterförhållande.

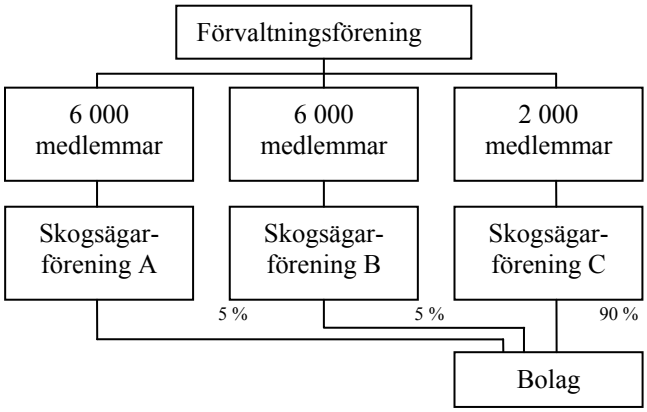
I huvudsak gemensam ledning

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

Även i fall då det inte finns en ensam person, fysisk eller juridisk, som har det bestämmande inflytandet över företagen kan

dessa ändå anses stå under i huvudsak gemensam ledning och intresse gemenskap därmed föreligga. Detta åskådliggörs i RÅ 1983 Aa 225.

I målet var fråga om tolkningen av begreppet under i huvudsak gemensam ledning i bestämmelserna om lagervärdering i 41 § KL i dess tidigare lydelse. Omständigheterna var följande. Skogsägareföreningarna A och B hade 6 000 medlemmar vardera, medan skogsägareföreningen C hade 2 000 medlemmar. Driften av verksamheten i de tre skogsägarföreningarna handhades av en av medlemmarna gemensamt ägd förvaltningsförening. Vidare ägde föreningen C ett dotterbolag till ca 90 %. Övriga aktier i bolaget ägdes av föreningarna A och B. 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.



Faktiskt inflytande

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

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

Att det är det faktiska inflytandet som är avgörande stöds även av dom från Kammarrätten i Stockholm, den 26 juni 2001, 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

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 ändock vara uppfyllt.

Rättsfall gemensam ledning

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 aktiebolag 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.

86 Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder

86.1 Inledning

I kapitlet behandlas de 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 delägarrätter 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 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. 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.

Dessa regler har nu utvidgats kraftigt och återfinns i 24 kap. 10 a–10 f §§ IL (SFS 2012:757, bet. 2012/13:FiU1 och Prop. 2012/13:1). Reglerna trädde i kraft den 1 januari 2013 och tillämpas på ränteutgifter som belöper sig på tiden efter den 31 december 2012. De utvidgade reglerna behandlas inte alls i denna handledning. De regler som behandlas här gäller för ränteutgifter som belöper sig på tiden före den 1 januari 2013.

86.2 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).

86.3 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 delägarrätter enligt 48 kap. 2 § IL omfattas. Även lagerandelar omfattas (jfr prop. 2008/09:65, s. 83−84).

Begreppet ”avser”

Enligt lagtexten i 24 kap. 10 b § första stycket IL omfattas bara skulder som ”avser ett förvärv av en delägarrätt …” Begreppet ”avser” har tolkats snävt av HFD. HFD har i motsats till Skatterättsnämnden ansett att skulder som har sin grund i obetalda räntor inte omfattas av lagtexten trots att källan till skulden är den interna skuld som reglerna är tillämpliga på. Lagtexten kräver att skulden ska avse ett förvärv av en delägarrätt och skuld som avser lån på grund av obetald ränta omfattas således inte av lagtextens ordalydelse. För att en skuld ska omfattas av lagstiftningen måste den således vara direkt hänförlig till andelsförvärvet. Skatteflyktslagen var inte uppe till bedömning i HFD dom.

I HFD 2012 ref. 6 prövades ett fall där en intern skuld som uppstått vid ett internt andelsförvärv, från en kommun, växlats mot en extern skuld. Den interna skuldsättningen kom därefter att avse ett inkråmsförvärv. Räntebetalningarna på den interna skulden träffades därför inte av 24 kap. 10 a–10 e §§ IL. HFD ansåg inte att skatteflyktslagen var tillämplig då förfarandet inte stred mot syftet med ränteavdragsbegränsningsreglerna.

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 delägarrätter inom ramarna för dessa regler.

86.3.1 EU-rätten

Regeringen har i prop. 2008/09:65 s 69 gjort bedömningen att ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 10 a−e §§ är förenliga med EU-rätten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i fyra avgöranden, förhandsbesked, från den 30 november 2011 (mål nr 4797-10, 4798-10, 4800-10 samt 7648-09) prövat reglernas förenlighet med EU-rätten. Bl.a. prövades om reglerna är förenliga med ränte- och royaltydirektivet. Högsta förvaltningsdomstolen fann, med hänvisning till EU-domstolens dom från den 21 juli 2011 (C-397/09, Scheuten Solar Technology), att de svenska reglerna inte strider mot det direktivet. I EU-domstolens dom konstateras att direktivet endast avser borgenärens skattemässiga situation. Därmed är direktivet inte tillämpligt på regler om avdragsrätt hos gäldenären.

Även i övrigt ansåg Högsta förvaltningsdomstolen i de delar som prövades att reglerna var förenliga med EU-rätten.

86.4 Regler för att förhindra kringgåenden 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 kringgåenden 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 delägarrätt 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 delägarrätt 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).

86.5 Undantagsregler

86.5.1 Allmänt

Om förutsättningarna för att inte medge avdrag för ränteutgifter på interna lån föreligger enligt tidigare beskrivna regler, ska avdrag ändock 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 §.

86.5.2 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom från den 30 november 2011 mål nr 7648-09, förhandsbesked, (se även mål nr 4800-01 från samma datum) prövat hur ett avdrag för beräknad ränta på eget kapital i Belgien s.k. notional interest deduction (NID), ska beaktas vid det hypotetiska testet. Skatterättsnämnden ansåg att sådant avdrag är att jämställa med ett grundavdrag, fribelopp eller liknande avdrag. Skatterättsnämnden ansåg att vid denna beräkning ska hänsyn tas till den del av yrkat avdrag som kan anses belöpa på den inkomst som motsvarar ränteutgiften. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet i den delen.

Skatteverket har i stöddokument 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 exemptmetoden. 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 lågskatteland, 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.

Innebörden av uttrycket ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” vid slussning av lån genom flera bolag i en intressegemenskap har i praxis prövats i HFD 2012 not. 24, förhandsbeskedsärende fastställt av HFD.

Omständigheterna var speciella. De kan utifrån skatterättsnämndsavgörandet sammanfattas enligt följande.

Ett skuldförhållande uppstod hos ett svenskt bolag på grund av ett internt andelsförvärv. Fordran på det svenska bolaget, lån A, överfördes till ett holländskt bolag, HBV. Transaktionen skapade

ytterligare ett skuldförhållande, lån B, där ett amerikanskt bolag, LLC, var räntemottagare. HBV överförde sin fordran på det svenska bolaget till sitt holländska moderbolag, YBV. YBV gav även ut en preferensaktie som kom att ägas av HBV2.

Efter genomförda transaktioner kom YBV att motta räntebetalningar från det svenska bolaget på lån A. Skatterättsnämnden förutsatte att ränteinkomsten skulle lämnas som utdelning till HBV och att HBV skulle använda mottagen utdelningen till att bestrida räntebetalningar på lån B till LLC. YBV och HBV ingick i en s.k. Fiscal unit och lämnade en deklaration för hela koncernen. Därmed kunde ränteintäkten på lån A kvittas bort mot ränteutgiften på lån B så att ingen effektiv beskattning uppstod. LLC, beskattades inte för ränteinkomsten från lån B på grund av att de s.k. Check the Box reglerna tillämpades.

Trots förekomsten av ett led där ett beslut om utdelning måste fattas ansåg HFD att det var fråga om slussning av lån och att LLC var ”den om faktiskt hade rätt till inkomsten.” Varken ränteinkomsterna från lån A eller lån B var föremål för beskattning till minst 10 %. HFD vägrade det svenska bolaget avdrag för räntekostnaden avseende lån A.

Rättsfallet visar att den omständigheten att kedjan av överföringar innehåller ett led med innebörden att beslut om utdelning måste fattas inte i sig utesluter att ett företag senare i kedjan ska anses vara det företag som faktiskt har rätt till inkomsten.

Schablon-beskattning 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.

86.5.3 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”). Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 90 I-V, HFD 2011-11-30 (mål nr 7649-09) samt HFD 2012 not. 3 prövat frågor om ventilens tillämplighet. I ref. 90 II-V samt mål nr 7649-09 ansåg domstolen att ventilen inte var tillämplig när det interna förvärvet endast var ett led i en intern omstrukturering. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. följande.

> ”Vid tillämpning av bestämmelserna bör man skilja mellan organisatoriska och affärsmässiga skäl. En omorganisation är oftast en intern angelägenhet som i och för sig kan syfta till att förbättra företagsgruppens konkurrensförmåga, men innebär inte att en affär genomförs med någon i förhållande till företaget oberoende part. Koncerninterna förvärv som finansieras med koncerninterna lån innebär inte någon ökad skuldbelastning för koncernen som helhet men kan medföra en lägre skattekostnad för den. Sådana omstruktureringar kan i de allra flesta fall i stället ske genom tillskott.”

Domstolen ansåg att även om omstruktureringen var välmotiverad för den verksamhet som bedrivs kunde förvärvet inte anses vara affärsmässigt motiverat i den mening som avses i 24 kap. 10 d § första stycket 2 IL (ventilen).

I HFD 2011 ref. 90 I hade den internt finansierade koncerninterna andelsavyttringen följt direkt efter ett externt förvärv av de aktuella andelarna. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. följande,

> ”ABX förvärv av andelar i ABY föregicks av ett externt förvärv. Det efterföljande interna förvärvet framstår tidsmässigt och i övrigt endast som ett led i att foga in ABY i intressegemenskapen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen bör ventilen därför kunna tillämpas på förvärvet.”

HFD kom till samma slut i HFD 2012 not. 3. Även där var det fråga om ett internt finansierat internt andelsförvärv som följde på ett externt förvärv.

I de övriga ovan nämnda fem målen återkommer Högsta förvaltningsdomstolen till detta i sina domskäl och poängterar att i övriga fall bör utrymmet för att tillämpa ventilen vara mycket begränsat.

86.6 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).

86.7 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. jämställs med delägarrätter, har trätt ikraft den 1 januari 2010 och tillämpas på ränteutgifter som belöper på tid efter den 31 december 2009.

87 Tidigare års underskott

87.1 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.

87.2 Huvudregel

Rent allmänt gäller att ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska dras av. Undantag finns dock i de situationer som anges nedan under avsnitt 87.3 (40 kap. 2 § IL). Ett sådant avdrag behandlas som alla andra avdrag och påverkar beräkningen av den taxerade inkomsten (14 kap. 21 § IL). 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 underskottet 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 avsnitt 75.

Det kan nämnas att beslut om storleken av ett underskott ingår som en del av inkomsttaxeringen (14 kap. 21 § IL, jfr även 49 kap. 14 § SFL som trätt i kraft 1 jan 2012 (tidigare regel i 5 kap. 6 § första stycket TL kan dock vara tillämplig för inkomstdeklarationer som lämnas 2013 på grund av övergångsbestämmelser) där det finns en bestämmelse om på vilket underlag skattetillägg ska beräknas om den skattskyldige deklarerar underskott med för högt belopp).

87.3 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, d.v.s. 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).

87.4 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 *underskottsföretag* 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 underskottsföretag inte företag som saknar underskott enligt ovan även om det skulle redovisa ett underskott för det året ägarförändringen görs. Begreppet innefattar inte heller sådana företag som har kapitalförluster på delägarrätter 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.

Ett företag som är ett aktiebolag anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är dotterföretag till aktiebolaget 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, 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 (d.v.s. enligt 1 kap. 11 § ABL, 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker 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.

Av ovanstående kan konstateras att en fysisk person aldrig kan ingå i en koncern vid tillämpningen av 40 kap. IL.

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 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.

87.5 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 underskottsföretaget vid vissa ägarförändringar. Detta innebär som huvudprincip en inskränkning i företagets rätt till avdrag för tidigare års underskott.

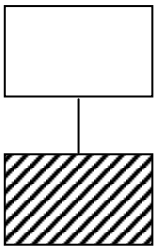
Tidpunkt för nyemission

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.

87.5.1 Situation 1

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag, t.ex. ett aktiebolag, får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag blir både beloppsspärren och koncernbidragsspärren tillämpliga. Detta gäller dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget 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.



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 underskottsföretaget är dotterföretag till den nya ägaren enligt 1 kap. 4 § EFL, 1 kap. 2 § sparbankslagen, 1 kap. 5 § lagen om medlemsbanker eller 1 kap. 5 § stiftelselagen. Den föreligger vidare när ett företag blir 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).

Kammarrätten i Jönköping har prövat om överlåtelse av ett helägt underskottsföretag 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 underskottsföretaget 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 underskottsföretagets rätt till avdrag för underskott. Av motiveringen framgår att 40 kap. 11 och 12 §§ IL avser de situationer där fysiska personer m.fl. får det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget. Skatterättsnämnden uttalar att ”Av dessa bestämmelser framgår uttryckligen att de inte gäller om 10 § är tillämplig (jfr prop.

1993/94:50 s. 262 och 325). Härav följer att bedömningen av om ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag ska göras oberoende av om någon förändring samtidigt har skett av företagsgruppens slutliga ägare eller ej." (SRN 2007-02-12).

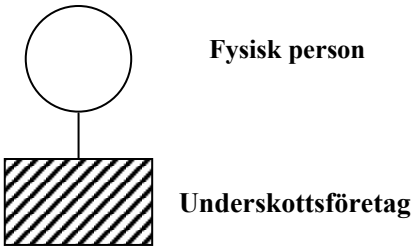
Ovanstående innebär att 40 kap. 10 § IL blir tillämplig i en situation där en fysisk person omstrukturerar sitt ägande genom att avyttra ett av honom, direkt eller indirekt, ägt underskottsföretag till ett annat av honom ägt bolag. Undantagen för ägarförändringar inom koncerner i andra och tredje styckena samma paragraf är inte tillämpliga eftersom en fysisk person inte kan ingå i en koncern enligt definitionen i 40 kap. 6 § IL. Inte heller är undantaget i 40 kap. 13 § IL för företagsledare tillämpligt eftersom detta uttryckligen endast gäller vid ägarförändringssituationer enligt 40 kap. 11 § IL.

87.5.2 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 underskottsföretag 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. 5 § tredje stycket 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 vid situation 2. Inget av de rättssubjekt som omfattas av situation 2 kan ge koncernbidrag med skatterättslig verkan till underskottsföretaget och därför behövs inte koncernbidragsspärren vid sådan ägarförändring.

87.5.3 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.

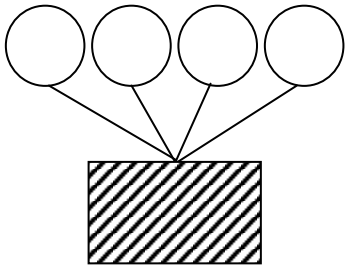
Även vissa förvärv som gjorts av företag eller annan juridisk person ska beaktas

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 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 situation 3 blivit tillämplig ett år och en delvis ny grupp av fysiska personer gemensamt uppfyller kriterierna för att situation 3 ska bli tillämplig, om även tidigare ägare medräknas, 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 ≥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 underskottsföretaget enligt 40 kap. 15 § första stycket 2 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 underskottsföretag 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).

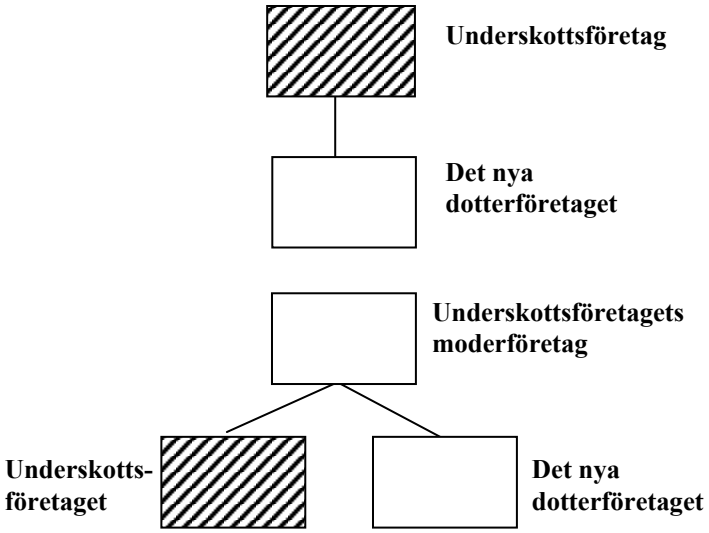
Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked prövat situationen då en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag förvärvade aktier koncerninternt i ett underskottsbolag. Högsta förvaltningsdomstolen angav följande i domen.

> ”De i målet aktuella spärreglerna avser situationen då det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag förändras. Den transaktion förhandsbeskedet gäller ska ske mellan två helägda företag inom en koncern. Spärreglerna i 40 kap. 12 § blir tillämpliga på underskottsföretaget 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) .

87.5.4 Situation 4

Vid ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller ett moderföretag till ett underskottsföretag 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 underskottsföretaget (40 kap. 14 § IL).



Vid situation 4 är ägarförhållandena omkastade jämfört med situation 1. Här är det underskottsföretaget (eller dess moderföretag) som förvärvar ett annat företag. Situation 4 tar sikte på den situationen att ett underskottsföretag (eller dess moderföretag) kan förvärva andelarna i ett företag som har tillgångar med betydande övervärden. Situation 4 har som uppgift att förhindra att den vinst som uppkommer vid avyttring av tillgångarna kan kvittas mot underskottet i underskottsföretaget genom att det nya dotterföretaget lämnar koncernbidrag till underskottsföretaget.

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 (underskottsföretag), 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 underskottsföretag. Ett koncernbidrag från AB 2 till AB 1 utlöste därför koncernbidragsspärren (spärrsituation 4). Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked (RÅ 1998 not. 59).

87.6 Begränsningar i avdragsrätten hos företag efter ägarförändringar

87.6.1 Beloppsspärren

Innebörd och tillämpning

Beloppsspärren innebär, att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärrsituationen inträder till den del underskotten överstiger 200 % av den nya ägarens eller de nya ägarnas utgift för att erhålla det bestämmande inflytandet över förlustföretaget. Innan beloppsspärren beräknas ska utgiften minskas med kapitaltillskott som erhållits före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före ägarförändringsåret, se vidare avsnitt 87.6.1.1 (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 lagstiftnings-

arbetet 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).

Underskottsföretaget 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 underskottsföretaget 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 underskottsföretaget (eller underskottsföretagen) ingår som är utgångspunkt för beräkningen (prop. 1993/94:50 s. 326). Om flera underskottsföretag ingår i förvärvet proportioneras begränsningen av underskott efter respektive underskottsföretags 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 x 1 mnkr x 200 %), medan AB D:s uppgår till 1 400 000 kr (2,1/3 x 1 mnkr x 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).

Flera ägarförändringar

Det kan förekomma att ett underskottsföretag 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).

87.6.1.1 Kapitaltillskott

Syfte

För att förhindra att beloppsspärren kringgås genom att kapitaltillskott ges till underskottsföretaget före förvärvet och på så vis blåsa upp utgiften ska man bortse från sådana tillskott (40 kap. 16 § IL). Utgiften för anskaffningen ska därför som huvudregel minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår 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 underskottsföretaget (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 underskottsföretaget. 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 underskottsföretagen (40 kap. 16 § andra stycket IL).

Uttrycket kapitaltillskott är inte definierat i lagtext eller förarbetena till reglerna. Att ovillkorliga aktieägartillskott ska minska utgiften vid beräkningen av beloppsspärren är en självklarhet.

Villkorade aktieägartillskott

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 underskottsföretag 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 tidigast 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.

Eftergift av fordran

Skatteverket har uppfattningen att tillskott till ett underskottsföretag 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 87.8 angående begränsningar vid konkurs, ackord och skuldsanering.

Koncernbidrag

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).

Nyemission

Skatterättsnämnden uttalade i ett förhandsbesked 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 underskottsföretag. Däremot skulle, enligt Skatterättsnämnden, övriga delägares betalningar för att förvärva aktier i underskottsföretaget 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 underskottsbolaget genom en riktad nyemission. Nedanstående exempel på ett sådant förfarande har lämnats i prop. 2009/10:47 s. 9:

> ”Underskottsföretaget 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).

Kapitaltillskott efter 2009-06-04

För att förhindra skatteplanering med kapitaltillskott enligt ovan och i vissa andra situationer har Riksdagen 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.

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 underskottsföretag genom kapitaltillskott inte ska hindras.

För att undantagsregeln inte ska kunna missbrukas ska, vid bedömningen av om underskottsföretaget 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 underskottsföretaget 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).

Av förarbetena framgår att vid den bedömning som ska göras om förvärvaren har fått en tillgång av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet så ska värdet på tillgången bestämmas utifrån objektiva omständigheter och inte ställas i relation till förvärvarens näringsverksamhet eller person. Värdet av själva tillskottet ska inte inräknas då värdet på den förvärvade tillgången beräknas. Det som är avgörande är att tillgångarna i företaget har ett ”verkligt och särskilt värde” och eventuella skulder ska avräknas då värdet beräknas. Det innebär t.ex. att det skattemässiga värdet på underskottet inte ska beaktas (prop. 2009/10:47 s. 16).

87.6.1.2 Fusion och fission

Enligt 37 kap. 21 -23 §§ IL kan beloppsspärren bli tillämplig också vid fusioner, se vidare avsnitt 80.2.8. 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).

87.6.1.3 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 tilläm-

pas ”synnerligen restriktivt” (prop. 1993/94:50 s. 260). Regeringen hade vid utgången av december 2012 inte medgett något sådant undantag.

87.6.2 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 § 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 underskotten. 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 underskottsföretag 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).

Koncernbidragsspärren förhindrar att underskottsföretaget kvittar koncernbidragsspärrade underskottet mot mottagna koncernbidrag under det beskattningsår ägarförändringen äger

rum och de fem närmast påföljande beskattningsåren. Däremot finns det inget hinder för underskottsföretaget att kvitta det koncernbidragsspärrade underskottet mot vinst i verksamheten till den del vinsten 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 underskottsföretaget kvittar underskott som uppkommit efter ägarförändringen – ospärrade underskott – mot erhållna koncernbidrag. I konsekvens härmed får underskottsföretagets underskott i praktiken rullas framåt i två separata ”fållor”, 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 outnyttjade 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 i 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 underskottsföretagets eget skattemässiga resultat för året (utan beaktande av erhållna koncernbidrag) är negativt. Frågan var närmare bestämt om bestämmelserna ska tolkas så att underskottsföretaget, 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).

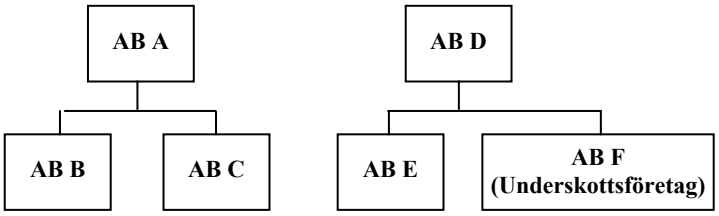
Det är inte ovanligt att bolagsförvärv omfattar en hel koncern. Spärren omfattar endast koncernbidrag som direkt eller indirekt erhållits från det nya moderbolaget och dess koncernbolag före ägarförändringen.

Exempel

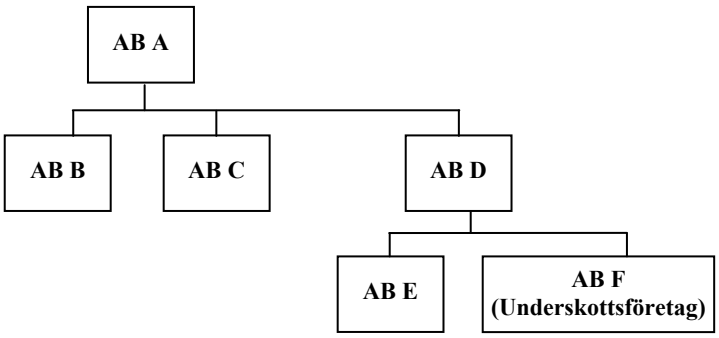
En koncern med moderbolaget AB A och dotterbolagen AB B och AB C förvärvar en annan koncern med moderbolaget AB D och dotterbolagen AB E och AB F. AB F är ett underskottsföretag.

Koncernbidragsspärren 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.

Den ursprungliga koncernen



Den nya koncernen



87.7 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 80.2.8.

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 81.3.4.

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 81.2.4.

87.8 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 92.

87.9 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.

87.10 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).

87.11 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.

87.12 Underskott för kommanditbolagsägare 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 44.3.3.5.

87.13 Juridiska personers avdrag för kapitalförluster på delägarrätter m.m.

Särskilda regler om behandlingen av kapitalförluster finns i 25 kap. 12 § IL (se vidare avsnitt 83.15.3), 25a kap. IL (se vidare avsnitt 83.15.2), 48 kap. 26 § IL (se vidare avsnitten 43.2.2 och 83.5.2) samt i punkt 8 av övergångsbestämmelserna till 48 kap. 27 § IL (SFS 2009:1413, se vidare avsnitt 44.3.5.11).

Avdelning 6

Bestämmelser om vissa företeelser

88 Dödsbon

88.1 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 2012 var född 1938 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.

Behandlingen av dödsbon skiljer sig väsentligt åt i olika länders lagstiftning. Det vanliga är att dödsboet inte betraktas som ett självständigt rätts- eller skattesubjekt. Delägarna är redan från och med dödsfallet skattskyldiga för sina respektive andelar i boets tillgångar. Beskattas dessa också i Sverige när de utdelas från boet blir resultatet en internationell dubbelbeskattning.

88.2 Allmänt om dödsbo

88.2.1 Civilrätt

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

Juridisk person

Ett dödsbo är en juridisk person som uppkommer i och med dödsfallet och som i princip består av den avlidnes efterlämnade förmögenhetsmassa.

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).

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.

Ett dödsbo finns kvar så länge förmögenhetsmassan i boet inte är skiftad.

Förvaltning av dödsbo

Lagen utgår från att dödsbodelägarna själva förvaltar den avlidnes egendom, såväl giftorättsgods som enskild egendom (18 kap. 1 § ÄB). Förvaltningen kan överlåtas på testamentsexekutor eller boutredningsman (19 kap. 1 § ÄB).

Efterlevande make förvaltar själv sin egendom.

Dödsbodelägare

Delägare i dödsboet kan vara den avlidnes efterlevande make eller sambo, arvingar och universella testamentstagare (18 kap. 1 § ÄB).

Arvingar

Var den avlidne *gift* gäller följande arvsordning

1. efterlevande make (3 kap. 1 § 1 p. ÄB)
2. särkullbarn, d.v.s. den avlidnes bröstarvingar som inte också är hans efterlevande makes (3 kap. 1 § 2 p. 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).

Observera att eventuella efterarvingar inte är dödsbodelägare.

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 arvslotten 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

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)

1. genom äktenskapsförord
2. genom villkor i gåva
3. genom villkor i testamente
4. genom utbyte av egendom som är enskild.

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.

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 destinatär utpekas, tillämpas arvsordningen. När avståendet omfattar hela eller delar av den avståendes rätt inträ-

der 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 utmätningsmålet 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.

88.2.2 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). För fastigheter och bostadsrätter anser dock Skatteverket att äganderätten övergår till legatarien först när egendomen utgetts till legatarien (Skatteverket 2011-11-29, dnr 131 798085-11/111).

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

88.3 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 erlägga 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.

88.3.1 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 88.8.1.

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).

88.3.2 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.

88.4 Regler för dödsåret

88.4.1 Inkomstbeskattningen dödsåret

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 levt 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).

Huruvida obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger för den avlidnes inkomster fram till dödsfallet avgörs med led-

ning av var denne var bosatt då inkomsten blev skattepliktig. Frågan om obegränsad eller begränsad skattskyldighet för de inkomster som tillfallit dödsboet efter dödsfallet avgörs med ledning av var den avlidne var bosatt vid dödstillfället. Var han vid detta tillfälle obegränsat skattskyldig blir också dödsboet efter honom obegränsat skattskyldigt för de inkomster som tillfaller dödsboet efter dödsfallet. Var han vid dödstillfället begränsat skattskyldig blir dödsboet endast begränsat skattskyldigt för de inkomster som detta uppbär efter dödsfallet.

88.4.2 Allmänna avdrag och grundavdrag

Allmänna avdrag och grundavdrag erhålls på samma sätt som om den avlidne levt 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 avsnitt 16.2.2.

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 avsnitt 15.2.3.

Gift

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

88.4.3 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), d.v.s. inkomst av annat förvärvsarbete.

Allmän pensionsavgift

Dödsbo efter en person som avlidit under 2012 ska betala allmän pensionsavgift om den avlidne var född 1938 eller senare.

88.5 Fr.o.m. året efter dödsåret

88.5.1 Inkomstbeskattningen år ett till år tre

Skattesubjekt

Dödsbon är juridiska personer. Från och med året efter det år då dödsfallet inträffade är ett oskiftat dödsbo ett självständigt skattesubjekt. Dödsboet jämställs 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 88.4.3.

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 bostadsrätts-

förening. 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.

88.5.2 Inkomstbeskattningen fr.o.m. år fyra

Förvärvs-inkomster

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.

88.5.3 Inkomst av kapital

Kapitalinkomster

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

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

88.6 Regler som är generella

Oavsett vilket beskattningsår det är fråga om gäller vad som sägs i 88.6–88.15 i det följande.

88.6.1 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 upplösts 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 bouppteckningen. 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 återuppstå 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). För fastigheter och bostadsrätter anser Skatteverket att äganderätten övergår till legatarien först när egendomen utgetts till legatarien (Skatteverket 2011-11-29, dnr 131 798085-11/111).

88.7 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 88.8 nedan.

88.7.1 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 värdeminskningsavdrag 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 värdeminskningsavdrag 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

88.7.2 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 värdeminskningsavdrag 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).

88.7.3 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 erlägga 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 ersättningens 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 värdeminskningsavdrag som dödsboet skulle fått göra om boet fortsatt sitt ägande. Han ska vid en försäljning återlägga även de värdeminskningsavdrag 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, anses hela förvärvet 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. RR ansåg att de företagna rättshandlingarna inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang. Vid sådant förhållande ansågs dödsbodelägarens 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	- 300 000
Vinst	200 000

Skattepliktig kapitalvinst 90 % = 180 000

Kapitalvinstskatt 0,3 x 180 000 = 54 000

C:s behållning:

Ersättning	500 000
Skatt	- 54 000
	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.

Förvärv genom testamente

Om en fastighet ges ut till en person, som inte är dödsbodelägare, i enlighet med vad som anges i ett testamente, anses en sådan fastighet förvärvad genom testamente. Detta gäller även om fastigheten ges ut mot en ersättning. Ersättningens storlek har således inte någon betydelse i denna bedömning, vilket innebär att den s.k. huvudsaklighetsprincipen inte ska tillämpas. Om en fastighet förvärvas av en person, som inte är dödsbodelägare och förvärvet sker genom ett köpeavtal för en viss ersättning med stöd av vad som anges i ett testamente, så anses en sådan fastighet förvärvad genom ett köp. Ersättningens storlek har inte någon betydelse för denna bedömning. Detta innebär att den s.k. huvudsaklighetsprincipen inte ska tillämpas. Se Skatteverket 2012-06-11, dnr 131 330749-12/111. Ställningstagandet omfattar även lös egendom såsom bostadsrätter och aktier.

88.7.4 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 överlåtit 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 värdeminskningsavdrag som dödsboet vid ett fortsatt ägande skulle ha 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 fastig-

heten 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	- 300 000
Vinst	200 000

Skattepliktig kapitalvinst på den hälft som anses försåld

200 000 x 0,9 / 2 = 90 000

Skatt 0,3 x 90 000 = 27 000

Näringsverksamhet

Avdrag för oavskrivna markanläggningar			- 15 000
Återföring:	Byggnad		+30 000
	Markanläggning		+ 20 000
	”	+ 15 000	+35 000
Inkomst av näringsverksamhet			50 000

Skattepliktig inkomst på den hälft som anses försåld = 25 000

Beräknad skatt = 0,5 x 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 -”-	+160 500	- 360 500

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	+150 000	- 400 000
Vinst		100 000

Skattepliktig kapitalvinst

0,9 x 100 000 = 90 000

Skatt 0,3 x 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 x 25 000 = 12 500

C tillskiftat belopp		200 000
C:s skatter:		
Kapitalvinst	- 27 000	
Näringsverksamhet	- 12 500	- 39 500
C:s netto		160 500

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

88.7.5 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.

88.7.6 Aktier

I fråga om delägarrätter, 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 § 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 delägarrätter m.m.

88.7.7 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 avsnitt 3.6.7.

88.7.8 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 88.7.6 Aktier.

88.7.9 Avdrag

Räntor

Dödsboet får göra avdrag för räntor på lån för vilka boet har betalningsansvaret. Om en dödsbodelägare 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 dödsboutredningen) är inte avdragsgilla vid dödsboets inkomsttaxering.

Slutligt underskott

Som framgår nedan i avsnitt 88.8.1, kantrubriken ”Slutligt underskott”, kan avdrag med viss tidsmässig fördröjning göras i inkomstslaget kapital för slutligt underskott på avvecklad näringsverksamhet.

88.7.10 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 och/eller kommunal fastighetsavgift. Den del som överstiger 100 000 kr får räknas av med 21 % (67 kap. 10 § och 22§ andra stycket 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 dödsbodelägarna.

88.7.11 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).

Om en ersättningsbostad övergår som saklegat genom testamente ska dödsboet återföra uppskovsbeloppet till beskattning för det beskattningsår då ersättningsbostaden har getts ut till legatarien (Skatteverket 2011-11-29, dnr 131 798085-111).

88.7.12 Uppskov med beskattningen vid andelsbyten

Framskjuten beskattning

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 respektive 1 januari 2003 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering. Se vidare avsnitt 88.7.13 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 alltjämt 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).

88.7.13 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 88.7.12 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. 7 och 7b §§ IL).

Andelen testamenteras till juridisk person

Om äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7,7a eller 7b §§. 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 (57 kap. 23 a § IL.) Den juridiska personen får då marknadsvärdet som anskaffningsvärde för andelen (prop. 2002/03:15 s. 46).

88.8 Särskilt om inkomst av näringsverksamhet

88.8.1 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 inkomstbeskattning 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 förvärvas 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.

Förvärvas inventarier genom bodelning med anledning av makes död, arv eller testamente och *ingår* de *inte* i en näringsverksamhet som samtidigt förvärvas 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. RR 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 förvärvare 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 underprisöverlåtelser 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 underprisöverlåtelser inte är tillämpliga.

När föreligger ett uttag,

– för privat bruk

– för överföring till annan närings-verksamhet

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. Uttagsbeskattning kan alltså inte heller ske med stöd av denna paragraf.

– näringsverk-samheten

– upphör inte

Uttagsbeskattning ska emellertid ske enligt 22 kap. 5 § 1 p. 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 uttagsbeskattning 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 respektive privatförmögenhet får boets näringsverksamhet anses ha upphört och uttagsbeskattning ska ske hos dödsboet vid skiftet.

Skapande konstnärs 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 p. IL ska uttagsbeskattning ske när en näringsverksamhet upphör. Uttagsbeskattning torde därför aktualiseras redan per dödsfallsdagen när en konstnär avlider. Dödsboets försäljning av den avlidne konstnärens alster beskattas enligt kapitalvinstreglerna i 52 kap. 3 § IL. Dödsboet torde i en sådan situation som anskaffningsutgift för den avlidne konstnärens 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 privattillgång

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 näringstillgång

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 lagertillgång hos den avlidne, se nedan vid kantrubriken ”Näringsidkaren själv avlider”.

Dödsboets avskrivningsunderlag

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 anskaffningsvärde, 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 reducering 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 arvskiftet 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 p. 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 arvskifte.

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 aktiebolagsform (RÅ 2003 ref. 23).

Byggnadsrörelse

När det gäller byggnadsrörelse anses verksamheten ha fortsatts endast om själva byggnadsrörelsen, direkt eller indirekt, drivits vidare. Enbart förvaltning av fastigheter som tidigare varit lagerfastigheter innebär således inte att byggnadsrörelsen drivits vidare. jfr RÅ 2003 ref. 23

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 värdeminskningsavdrag samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § och 20 kap. 12 § IL).

Om fastigheten blir privatbostadsfastighet hos den nye ägaren, se avsnitt 88.7.2.

Högre arvskiftes-värden

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.

Disponibla pensionsmedel

Om ett dödsbo efter en arbetsgivare skiftas, ska disponibla pensionsmedel tas upp som intäkt det beskattningsår då boet skiftas (28 kap. 25 § IL).

Löner

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.

Boutrednings-utgifter

Är det däremot fråga om utgifter i samband med boutredning och bouppteckning får dödsboet inte göra något avdrag vid inkomsttaxeringen.

Underskott rullas

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 o.s.v. Dödsboets underskott kan inte föras över till arvtagarna även om de fortsätter den avlidnes verksamhet (RÅ 2008 ref. 25).

Slutligt underskott

Om dödsboet avvecklar eller överlåter sin näringsverksamhet ska beskattningen ske efter samma grunder som skulle ha gällt för den avlidne.

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 underskottsföretag 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).

88.8.2 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 värdeminskningsavdrag 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 § respektive 20 kap. 12 § IL). D.v.s. 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 er-

håller 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 latenta 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 latenta 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.

88.8.3 Bodelning

Se ovan i avsnitt 88.8.1 vid kantrubrikerna ”Näringsidkarens make avlider ” och ”Näringsidkaren själv avlider”.

88.8.4 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 88.7.4 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, d.v.s.

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

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, d.v.s.

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.

88.8.5 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

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

88.8.6 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 realtillgångar i dödsboets verksamhet förs över får sparat fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar 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 beskattningsåret

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.

88.8.7 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 expansionsfond

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.

Näringsverksamheten upphör

Om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamhet ska expansionsfonden återföras (34 kap. 16 § 1 p. 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 § 4 p. IL).

Arv, testamente

– skriftlig förklaring,

bodelning
– skriftligt avtal

Om realtillgångar (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).

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 realtillgångarna i dödsboets näringsverksamhet. Vidare ska överförda realtillgångar och andra tillgångar uppgå till minst 73,7 % av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden. Det är tillgångarnas nettovärde, d.v.s. 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 realtillgångar (34 kap. 18 § 1 och andra stycket IL).

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.

Högst 185 %

Expansionsfonden får inte tas över till den del den överstiger 185 % av värdet på realtillgångarna 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 realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar vid tidpunkten för överföringen (34 kap. 18 § tredje stycket IL).

Vid benefikt övertagande av en enskild näringsverksamhet före ingången av år 2005 måste samtliga realtillgångar tas över för att expansionsfond också skulle få tas över (SFS 2004:1149).

Enmansdödsbo

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.

Särskild post

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

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.

88.8.8 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 realtillgångar (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 realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar 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, d.v.s. värdet på övertagna tillgångar minus övertagna skulder, som ska motsvara värdet på den övertagna fonden (30 kap. 12 a § 1 p. och andra stycket 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.

88.8.9 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 förelegat. 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.

88.8.10 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 avsnitt 61.3.4.5.

88.8.11 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 omedelbar beskattning till följd av överlåtelsen.

Skogskontomedlen skiftas

Om boet skiftas och skogskontomedlen i samband därmed överlåts, ska dödsboet genast beskattas för de överlåtna medlen.

88.8.12 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 innestår 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).

88.8.13 Ersättningsfonder

88.8.13.1 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 p. och 4 p. 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 p. 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 överlåts eller tillfaller någon annan genom arv, testamente eller bodelning eller om dödsboet upphör att bedriva näringsverksamheten (31 kap. 20 § andra stycket IL).

88.9 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 arvskifte 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.

88.10 Fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift

Ägaren skattskyldig

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

88.11 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.

88.12 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.

88.13 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.

88.14 Utländska dödsbon

Ett utländskt dödsbo är ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig, d.v.s. 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 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 inte tillämplig.

88.15 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. Ett belopp motsvarande värdet av tillgångarna på

dödsdagen anses som utskiftning och överskjutande belopp som utdelning. Förhandsbeskedet överklagades inte varför RR inte tagit ställning i frågan.

Ej dubbel-beskattning

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). Bestämmelserna äger i egenskap av lex specialis företräde framför reglerna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL (Skatteverket 2009-09-10, dnr 131 127251-09/11). 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, d.v.s. för 3 000 kr.

Kupongskatt

Utländska dödsbon ska erlägga kupongskatt för utdelning på aktier och andelar i svenska aktiebolag och svenska investeringsfonder. 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).

Skatteavtal

OECD:s modellavtal saknar en reglering för dödsbon. Ett fåtal länder, däribland de nordiska, behandlar dödsbo som skattesubjekt.

88.16 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 bohag 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 giftorättgods.

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.

89 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

89.1 Inledning

I 56 kap. IL finns de bestämmelser som anger vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag. Vidare definieras 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. Beskattningen av förmåner som delägare i fåmansföretaget erhåller från företaget sker enligt allmänna beskattningsregler. Detta innebär 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 avsnitt 74.4.

Särskilda regler finns för beskattning av fåmansföretagsdelägares utdelning och kapitalvinst på andelar i företaget, se avsnitt 90.

I 56 kap. IL hänvisas till ett antal särskilda bestämmelser i IL för fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

89.2 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.

89.2.1 Begreppen fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Fåmansföretag

Enligt 56 kap. 2 § IL avses med fåmansföretag ett aktiebolag eller en ekonomisk förening där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 % av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller

2. 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.

Som fåmansföretag räknas således inte enskild firma, enkelt bolag eller partrederi och inte heller stiftelse eller ideell förening.

Enligt 56 kap. 3 § IL är aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES inte fåmansföretag. Privatbostadsföretag är inte heller fåmansföretag.

Fåmanshandels-bolag

Med fåmanshandelsbolag avses enligt 56 kap. 4 § IL handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. 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

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.

Skatteverket anser att ett CFC-bolag, som enligt lagstiftningen i det land det hör hemma motsvarar ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, kan vara ett fåmansföretag (Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Huvuddefinitionen

Som framgår av lagtexten ska fyra eller färre delägare äga så många andelar att dessa personer tillsammans har mer än 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 delägande (se nedan). Detta innebär att antalet delägare i ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag 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 89.2.3 nedan. Vid bedömningen av om ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag 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 respektive 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 fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där näringsverksamheten är uppdelad på två eller flera verksamheter (verksamhetsgrenar) som är oberoende av varandra (56 kap. 2 § 2 och 4 § 2 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 revisions-

företag medan det andra gällde läkar- och tandläkarsammanslutningen 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 90).

89.2.2 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 verklige 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).

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked prövat om fysiska personer kan anses äga andelar i ett företag genom två truster. Enligt förutsättningarna i förhandsbeskedet är trusterna att anses som jämförbara med svenska stiftelser. SRN fann att de fysiska personerna inte kunde, direkt eller indirekt, äga eller på liknande sätt inneha de aktuella familjetrusternas andelar i företaget. Företaget i fråga var därför inte ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL (SRN 2011-06-29, dnr 77-10/D).

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 jämställas 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 personens 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-

taget kan alltså vara sådant att flera personer genom sitt väsentliga inflytande i företaget kan anses vara företagsledare.

Företagsledare saknas

Å andra sidan kan det finnas företag där det, vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna, 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 fåmansföretag och fåmanshandelsbolag, 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.

89.2.3 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.

89.2.4 Dödsbo

Vid tillämpning av bestämmelserna i 56 kap. IL likställs inte dödsbo med fysisk person, 56 kap. 7 § IL. Detta innebär att ett dödsbo inte ska anses vara delägare i ett företag vid bedömning av om detta är ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

89.3 Ersättningar till medhjälpande 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 fåmanshandelsbolag i fall där nämnda personer är delägare i handelsbolaget. Se avsnitt 74.4.

89.4 Förmåner m.m.

Fåmansföretagslagstiftningen innehåller inte några särregler när det gäller beskattning av förmåner. I LSK finns dock vissa regler som innebär utökad uppgiftsskyldighet för fåmansföretag 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 2011:30, 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 avsnitt 23.9, om beskattning av dispositionsrätt till stugor och båtar.

89.4.1 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).

89.4.2 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 2011:32, för värdering av bilförmån.

89.5 Vinstandelslån

Enligt 24 kap. 6 och 10 §§ IL föreligger avdragsförbud för fåmansföretag för vinstandelsränta som utbetalas till andelsägare eller företagsledare i företaget eller till dem när-

stående personer eller någon som på annan grund har intressegemenskap med företaget. Med vinstandelsränta avses ränta vars storlek är beroende av det låntagande företagets utdelning eller vinst, 24 kap. 5 § andra stycket IL.

89.6 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 erlägga till utomstående långivare. Hänsyn bör härvid tas till riskexponering etc.

89.7 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,
- underprisöverlåtelser, 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,
- pensionssparavdrag, 59 kap. 4, 10 och 15 §§ IL,
- grundavdrag, 63 kap. 5 § IL.

89.8 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 83.14.2.

90 Fåmansföretag – utdelning och kapitalvinst

90.1 Inledning

Kapitalinkomster på onoterade andelar beskattas med en proportionell skatt på 25 % medan förvärvsinkomster beskattas progressivt med en högsta marginalskatt 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 intäktspost 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”*.

90.2 Reglernas tillämpningsområde

90.2.1 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 89.2.1. 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 närståendekretsens 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, d.v.s. 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).

Kvalificerade andelar kan innehas av såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga personer.

Begränsat skattskyldig delägare

Innehar en begränsat skattskyldig person andelar i ett fåmansföretag omfattas eventuell utdelning av reglerna i KupL. I KupL finns inga regler om fördelning mellan tjänst och kapital, d.v.s. det är endast kupongskatt som ska betalas på utdelningen. Skatteverket anser därför att blankett K10 inte behöver lämnas (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 109683-09/111).

CFC-bolag

Inkomst från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster ska under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren (se vidare avsnitt 46.4 och 46.5). I sådant fall beskattas inte motsvarande utdelning från den utländska juridiska personen (42 kap. 22 § IL).

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. Till den del delägaren beskattats för överskottet i CFC-bolagets verksamhet beskattas dock inte lämnad utdelning (Skatteverket 2007-04-05, dnr 131 159250-07/111).

Delägare som inflyttat till Sverige

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 och sparat utdelningsutrymme 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 utdelningsutrymmet (Skatteverket 2007-11-16, dnr 131 768247-06/111).

Delägare som utflyttat från Sverige

En situation där delägaren flyttar från Sverige och blir begränsat skattskyldig skiljer sig från inflyttningssituationen ovan. I en utflyttningssituation är delägaren skattskyldig för kapitalvinst efter utflyttningen under hela den period som anges i 3 kap. 19 § IL. Bestämmelserna i 57 kap. IL är därför tillämpliga även efter utflyttningen. Vid beräkningen får sparat utdelningsutrymme beräknas för tiden fram till försäljningen. Detta då den begränsat skattskyldige delägaren är skattskyldig för kapitalvinst även efter utflyttningen under hela den tid som anges i 3 kap. 19 § IL (Skatteverket 2009-01-29, dnr 131 109683-09/111).

Noteras ska att Sveriges rätt att beskatta utdelning och kapitalvinst hos den utflyttade delägaren kan begränsas av skatteavtal.

Närstående-begreppet

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 89.2.3.

Karaktären av fåmansföretag upphör

Enligt 57 kap. 6 § IL kan de särskilda reglerna även tillämpas efter det att företaget upphörde att vara ett fåmansföretag. Se avsnitt 90.2.1.1 vid kantrubriken ”Upphör att vara fåmansföretag”.

Andra delägarrätter

Enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL gäller de särskilda reglerna även vid beskattning av avkastning och kapitalvinst på andra delägarrätter 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).

Delägarrätter definieras i 48 kap. 2 § IL.

Vad gäller vinstandelsbevis, kapitalandelsbevis och konvertibler gäller att dessa ska behandlas som delägarrätter oavsett i vilken valuta de getts ut.

För dessa delägarrätter 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.

90.2.1.1 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, eller
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 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.

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

Det kan förekomma att en andel i ett fåmansföretag som inte är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § första stycket IL erhålls genom utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag. Om en sådan utdelning inte beskattas på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (”Lex ASEA”) 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. Detta gäller under förutsättning att andelsägaren eller någon denne närstående ägde andelen vid den tidpunkt företaget upphörde att vara fåmansföretag och andelen då var kvalificerad. Andelen anses dock kvalificerad längst under fem beskattningsår efter det år då företaget upphörde att vara fåmansföretag eller den kortare tid som följer av bestämmelserna om kvalificerad andel i 57 kap. 4 § IL (57 kap. 6 § första stycket IL). Detta 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.

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 0ch 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.

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 överförts. 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).

För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs normalt ett ägarsamband. SRN har i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked uttalat att andelsägaren eller närstående till denne i företaget som under tidsperioden i bestämmelsen varit verksam i betydande omfattning i det andra företaget också ska vara delägare i det företaget. I det aktuella målet finns inget sådant ägarsamband. Det företag som överlåtit den aktuella rörelsen ägs av A och dennes bror. Efter överlåtelsen är brodern verksam i det företag som förvärvade rörelsen. SRN fann att enligt förutsättningarna i målet innehåller inte avtalet mellan företagen någon förpliktelse för det förvärvande företaget som innebär att det fortsatta arbetet i rörelsen ska beaktas på annat sätt än genom

sedvanlig ersättning i anställningsförhållande. Under förutsättning att det inte finns annan grund för att tillämpa bestämmelsen så fann SRN att andelarna i det överlåtande företaget inte kan anses kvalificerade efter utgången av tidsperioden i 57 kap. 4 § första stycket IL (Högsta förvaltningsdomstolen 16 november 2012, mål nr 4009-12, se dom samma dag i mål nr 1959-12).

Bestämmelsen om samma eller likartad verksamhet tar inte bara sikte på förhållandena under beskattningsåret utan också under de fem föregående beskattningsåren. Vid bedömningen av om bestämmelsen är tillämplig beaktas således om andelsägaren har ägt andel och varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet under den i 57 kap. 4 § första stycket 1 IL angivna tidsperioden (Högsta förvaltningsdomstolen 2012-11-16, mål nr 1959-12).

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 inledningsskede 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).

SRN har lämnat förhandsbesked avseende frågan om andelar i ett fåmansföretag (Z AB) är kvalificerade på grund av att andelsägaren är verksam i ett annat fåmansföretag (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).

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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked prövat frågan om överföring av kapital från ett kapitalförvaltande fåmansföretag till ett annat fåmansföretag medför att företagen anses bedriva samma eller likartad verksamhet. I målet var omständigheterna följande. Personen A äger samtliga aktier i X AB. Bolaget ägde tidigare aktier i DB AB där A var verksam i betydande omfattning. X AB sålde år 2006 aktierna i DB AB till utomstående köpare. Efter försäljningen av aktierna har X AB inte bedrivit någon annan verksamhet än förvaltning av den ersättning som erhölls för aktierna. I november 2008 bildade A tillsamman med annan person Y AB. Strax därefter sålde A en del av sitt aktieinnehav i X AB till underpris till Y AB varefter aktierna löstes in till marknadsvärdet. Senare samma år förvärvade Y AB samtliga aktier i Z AB. Förvärvet finansierades delvis med de medel som Y AB erhållit vid inlösen av aktierna i X AB. Z AB bedriver verksam inom annan bransch än inom vilken DB AB var verksam. Både A och den andre delägaren i Y AB är efter bolagets förvärv av Z AB varit verksamma i betydande omfattning i det senare bolaget. Y AB bedriver inte annan verksamhet än förvaltning av aktieinnehavet i Z AB. Under år 2009 har Y AB lämnat aktieägartillskott till Z AB samt lämnat ett lån till bolaget. Senare har Z AB lämnat utdelning till Y AB samt återbetalat lånet. SRN fann att X AB i och med vinsten vid försäljningen av aktierna i DB AB tillgodogjorts kapital som genererats i DB AB och som kan hänföras till A:s arbetsinsatser i bolaget. Därmed får verksamhet motsvarande den som bedrevs i DB AB anses ha förts över till X AB (jfr HFD 2011 ref. 75). När sedan del av kapitalet förts vidare, först till Y AB och sedan till Z AB, får på motsvarande sätt de mottagande bolagen enligt SRN anses bedriva en verksamhet som ytterst härrör från DB AB. Nämnden anser därför att X AB och Z AB ska anses bedriva samma eller likartad verksamhet. Den omständigheten att den verksamhet som Z AB bedriver är av annat slag än den som bedrevs i DB AB medför inte att SRN gör en annan bedömning. Högsta för-

valtningsdomstolen som gör samma bedömning som SRN fastställer förhandsbeskedet (HFD 2012-11-16, mål nr 4008-12).

Se även SRN 2011-04-01, dnr 94-10/D och HFD 2011-10-25, mål nr 1836, fråga 2.

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 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 sparat utdelningsutrymme som förbrukats vid försäljningen till bolaget (prop. 1999/2000:38 s. 42).

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 90.8.

Skatterättsnämnden har i ett inte överklagat förhandsbesked funnit att andel i ett fåmansföretag kan vara kvalificerad både enligt 57 kap. 4 § första stycket IL och särskilt kvalificerad enligt 7 eller 7 a § samma kapitel (SRN 2011-01-18, dnr 29-10/D).

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.

90.2.1.2 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 lag-

stiftningen. 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 delägares 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 delägarens sammantagna 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 2007-10-04, mål nr 2369-07.

Frågan om tilläggsköpeskilling vid försäljning av indirekt ägda aktier i ett fåmansföretag kan medföra att andelsägaren anses verksam i betydande omfattning i det direkt ägda fåmansföretaget har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i ett överklagat förhandsbesked. Personerna A och B äger hälften var av aktierna i X AB. Bolaget ägde i sin tur 30 % av aktierna i Z AB i vilket bolag A och B var verksamma i betydande omfattning. X AB sålde under år 2011 aktierna i Z AB till extern köpare. Utöver sedvanlig köpeskilling om 14 miljoner kronor ska en tilläggsköpeskilling på motsvarande belopp betalas till X AB. En förutsättning för tilläggsköpeskillingen är att A och B under minst 2 år från köpet stannar kvar i de anställningar i Z AB som de haft sedan tidigare. Högsta förvaltningsdomstolen fann att de arbetsinsatser som A och B

utför i Z AB efter försäljningen av aktierna i bolaget inte kan medföra att de anses verksamma i betydande omfattning i X AB (HFD 2012-11-16, mål nr 1959-12).

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 delägarrätter 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). Se även SRN 2012-06-29, dnr 9-12/D.

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 och RÅ 2004 not. 162. 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 (RÅ 2010 ref. 102).

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.

90.3 Gränsbelopp

Utgångspunkten för bestämmelserna om beskattning av utdelning och kapitalvinst har varit att normal avkastning på kvalificerade andelar ska beskattas i inkomstslaget kapital (57 kap. IL). Utdelning och kapitalvinst som överstiger normal kapitalavkastning ska i stället beskattas i inkomstslaget tjänst. Därigenom blir den överskjutande avkastningen beskattad enligt den progressiva skatteskalan. Om utdelning inte uppgår till den beräknade normalavkastningen, *gränsbeloppet*, får utrymmet sparas för att användas vid beskattningen av senare erhållna kapitalinkomster (sparat utdelningsutrymme).

90.3.1 Beräkning av gränsbelopp

SLR

Med statslåneräntan avses vid tillämpning av 57 kap. IL statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret, 57 kap. 8 § IL.

Inkomstbasbelopp

Med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110) för året före beskattningsåret.

Gränsbelopp

Med normal kapitalavkastning avses utdelning upp till ett gränsbelopp. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparat utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med SLR med tillägg av tre procentenheter, 57 kap. 10 § IL. Har andelen mottagits vid en partiell fission under beskattningsåret ska någon uppräkning inte göras, 57 kap. 13 § andra stycket IL.

För sådana delägarrätter och tillgångar som behandlas som delägarrätter samt förpliktelser som avses i 57 kap. 2 § andra stycket IL görs i stället uppräkning av sparat utdelningsutrymme med SLR ökad med en procentenhet.

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 tre fjärdedels 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 fåmansföretag eller företag som avses i 57 kap. 6 § IL lönebaserat utrymme.

Om en person äger andelar i flera fåmansföretag så får årets gränsbelopp enligt p. 1 (förenklingsregeln) beräknas för andelar i endast ett företag (57 kap. 11 a § IL).

Företag som avses i 57 kap. 6 § IL är företag som upphört att vara fåmansföretag 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 90.2.1.1 vid kantrubrikerna ”Upphör att vara fåmansföretag” 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 90.3.1.3.

Särskilda bestämmelser finns för andel som mottagits vid andelsbyte och partiell fission, se avsnitt 90.8.

Gränsbelopp vid likvidation

Enligt Skatteverkets uppfattning kan gränsbelopp, från och med den 1 januari 2009, beräknas efter det att företaget som gett ut andelen har trätt i likvidation. Vid användande av omkostnadsbeloppet som underlag för årets gränsbelopp under ett likvidationsförfarande uppgår detta till ett belopp motsvarande vad som kvarstår av omkostnadsbeloppet efter eventuellt tidigare erhållen utskiftning. Något hinder föreligger inte mot att beräkna årets gränsbelopp med användande av förenklingsregeln (Skatteverket 2011-12-06, dnr 131 723616-11/111, skrivelsen ersätter tidigare skrivelse 2005-03-01, dnr 130 120155-05/111).

Årets gränsbelopp för vissa andra delägarrätter

De särskilda reglerna kan, som tidigare nämnts, tillämpas på andra delägarrätter 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, avsnitt 23.6). För sådana tillgångar får inte förenklingsregeln och bestämmelserna om löneunderlag tillämpas vid beräkning av årets gränsbelopp, 57 kap. 11 § andra stycket IL.

Beräknings-tidpunkt

Årets gränsbelopp beräknas vid beskattningsårets ingång. Detta innebär att det är förhållandena vid denna tidpunkt som ligger till grund för beräkningen.

Bestämmelsen om beräkningstidpunkten infördes från och med 2010 års taxering. Tidigare gällde att årets gränsbelopp beräknades vid årets första utdelningstillfälle.

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.

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 90.3.2.

90.3.1.1 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 tre fjärdedels inkomstbasbelopp, för året före beskattningsåret, fördelat på samtliga andelar i företaget.

Inkomstbasbeloppet för beskattningsåret 2011 är 52 100 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.

Eftersom årets gränsbelopp utgår från andelens omkostnadsbelopp vid årets ingång så är det fördelaktigt om detta är så högt som möjligt vid den tidpunkten. För att förhindra förfaranden som går ut på att under kort tid höja omkostnadsbeloppet genom tillskott har en särskild bestämmelse införts i 57 kap. 12 § tredje stycket IL. Omkostnadsbeloppet ska minskas med tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt tillföra kapital till den rörelse som bedrivs i företaget. Enligt uttalanden i förarbetena till bestämmelsen bör avsikten med tillskottet åtminstone vara att detta används i företaget under en tvåårsperiod (prop. 2011/12:1 s. 436). Omkostnadsbeloppet ska också minskas med anskaffningsutgift för andelen till den del sådant tillskott, direkt eller indirekt, har ökat värdet på andelen. Man kan således inte förvärva ett företag till vilket tillskott skett innan förvärvet utan att tillskottet minskar omkostnadsbeloppet.

Beräkningen av årets gränsbelopp får göras med utgångspunkt i en alternativ anskaffningsutgift. Har andel förvärvats före 1990 får en indexuppräkning av anskaffningsutgiften göras enligt 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 tid-

punkt fördelat med lika belopp på andelarna i bolaget, 57 kap. 12 § andra stycket IL (se avsnitt 90.3.1.2). 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 90.8.2 och 81.3.

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 överlåtelsetidpunkten fått avdrag med om han själv avyttrat andelarna. En arvtagare får exempelvis tillgodoräkna sig arvlåtarens ovillkorliga aktieägartillskott.

Uppräknad anskaffningsutgift för aktier och andelar (indexmetoden)

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 förvärvsåret och fram till 1990. Det kan påpekas att någon indexuppräkning för tid härefter inte kan ske. Av praktiska orsaker, bl.a. kontrollskäl, har uppräkningen 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 indexuppräkning. De räknas i stället upp särskilt. Bakgrunden till uppräkningsregeln är att sparat 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 inkomstslaget tjänst har i stället möjligheten till uppräkning av anskaffningsutgiften 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 uppräkningen ske från den tidpunkt som gäller för närmast föregående onerösa fång.

Någon indexuppräkning får inte göras om andelens omkostnadsbelopp beräknas utifrån kapitalunderlaget i företaget, 57 kap. 25 § andra stycket IL. Kapitalunderlagsreglerna finns beskrivna i avsnitt 90.3.1.2.

I prop. 1990/91:54 (s. 310) anges att uppräkningen ska följa samma index som gäller vid 1991 års taxering för uppräkning 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.

Tilläggsköpeskilling/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 erlägga 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 delägarrätter

Endast den faktiska anskaffningsutgiften för andra sådana delägarrätter och tillgångar än aktier och andelar som avses i 57 kap. 2 § andra stycket IL används vid beräkning av gränsbeloppet. Någon indexuppräkning får således inte ske. Omkostnadsbeloppet får inte heller beräknas enligt kapitalunderlagsregeln, 57 kap. 12 § andra stycket IL.

90.3.1.2 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 indexuppräkning får 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 gränsbeloppet, 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 värdeminskningsavdrag 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 skälig mån 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 värdeminskningsavdrag 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 d.v.s. 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 d.v.s. 56 000 kr eller 28 % av [(200 000 x 90 %) + 50 000] d.v.s. 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 beräknandet 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, för 2007 16 och för 2008 12. Utdelning lämnas under 1999 med 10, under 2000 med 14, under 2008 med 10 och under 2009 med 15. Kapitalunderlaget för beräkning av normalutdelning blir enligt 43 kap. 25–27 §§ IL

1999 (tax. 2000) 100 - (10 - 8) = 98

2000 (tax. 2001) 98 - (14 - 10) = 94

2008 (tax. 2009) 94 - (10 - 16 = 0) = 94

2009 (tax. 2010) 94 - (15 - 12) = 91

Utdelningen under år 2008 (10) är lägre än nettovinsten för år 2007 (16) varför någon justering av kapitalunderlaget inte ska göras. Den överskjutande delen av nettovinsten får inte beaktas kommande år.

90.3.1.3 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 fåmansföretag och för andelar i företag som avses i 57 kap. 6 § IL (se avsnitt 90.3.1).

Det lönebaserade utrymmet är

– 25 % av löneunderlaget och

– 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, d.v.s. vid beskattningsårets ingång.

Har en andel i företaget ägts under del av det år som löneunderlaget avser så får bara ersättningar som betalts ut under denna tid räknas med i underlaget (57 kap. 16 § tredje stycket IL). Skatteverket har i en skrivelse redogjort för hur verket anser att beräkningen av det lönebaserade utrymmet ska göras för andelar som förvärvats under det aktuella året (Skatteverket 2012-02-13, dnr 131 109867-12/111).

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 delägarens 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 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 betalts 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 levnadskostnader 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 (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 764318-09/111).

Vid beräkning av årets gränsbelopp för år 2012 ligger ersättningar under kalenderåret 2011 till grund för det lönebaserade utrymmet. Detta gäller även om företaget har brutet räkenskapsår.

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 får verkan vid tillämpning av sådana skatteregler som tar sikte på koncernbolag. Ersättningar som utgått till arbetstagare i dotterföretag med dubbel koncerntillbehörighet ska fördelas efter respektive moderbolags ägarandel i bolaget (RÅ 2004 ref. 80).

SRN har i ett (inte överklagat) förhandsbesked funnit att det inte är något hinder för att beakta utbetalda ersättningar till arbetstagare i dotterföretag att aktierna i företaget är marknadsnoterade. Enligt nämnden kan inte något krav på att även dotterföretaget ska vara ett fåmansföretag utläsas av bestämmelsen i 57 kap. 17 § första stycket IL och något sådant krav har inte heller kommit till uttryck i förarbetena, prop. 1993/94:234, (SRN 2012-01-24, dnr 124-11/D).

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 närståendekrets 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 beaktas vid beräkning om dennes ersättning från företaget når upp till kravet i 57 kap. 19 § IL. Ersättningar som utbetalats till andra anställda före förvärvstidpunkten ska också beaktas vid beräkning av det lönekrav som andelsägaren måste uppfylla. Om företaget i stället förvärvas indirekt av ett annat företag ska inte ersättningar beaktas som betalats ut till andelsägaren eller andra anställda under tid då det förvärvade företaget inte var ett dotterföretag. Detta gäller såväl vid beräkning av andelsägarens egen ersättning från företaget som vid beräkning av lönekravet (Skatteverket 2012-08-26, dnr 131 652530-12/111).

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, d.v.s. 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 delägarens och dennes närståendes ersättningar kan ovanstående regler medföra att vissa delägare i ett fåmansföretag får lägga till ett lönebaserat utrymme vid beräkning av årets gränsbelopp, medan andra delägare i samma fåmansföretag 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.

90.3.1.4 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 90.4.3. ovan.

Redogörelse för förmögenhetsregeln finns i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering.

90.3.2 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 avyttringspriset/marknadsvärdet för samtliga aktier. Detta blir då 100 000 x 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 sparat 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.

90.4 Utdelning på andelar m.m.

90.4.1 Utdelning

Utdelnings-begreppet

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 delägares 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 avsnitt 33.3. 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 delägarrätter och tillgångar som behandlas som delägarrätter som enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL likställs med andelar utgör utdelning vid tillämpning av 57 kap. IL.

90.4.2 Beskattning av utdelning

Utdelning på en kvalificerad andel upp till beräknat gränsbelopp tas upp till två tredjedelar som inkomst av kapital (57 kap. 20 § IL). Detta motsvarar en skattesats på 20 %. Till den del en utdelning överstiger gränsbelopp ska överstigande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst.

En takregel för beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst har införts (prop. 2011/12:1 s. 430). Utdelning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst är begränsad till 90 inkomstbasbelopp för beskattningsåret (se avsnitt 90.7.2).

Gåva av rätt till utdelning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett förhandsbesked prövat frågan hur beskattning ska ske när ägare av kvalificerad andel gett bort sin rätt till utdelning på andelen. Omständigheterna i målet var följande. Personen A avsåg att under några år ge bort sin rätt till utdelning på andelarna till sina två myndiga barn, B och C. Tanken var att A varje år ska ta ställning till om han genom gåvobrev ska skänka bort utdelningen till barnen innan bolagsstämman fattar beslut om utdelning. A har även för avsikt att, om företagets ekonomi tillåter, på en senare extra bolagsstämma ta ut ytterligare utdelning som ska tillfalla honom. SRN fann att A, B och C ska beskattas för den utdelning de mottar enligt reglerna i 57 kap. IL. Årets gränsbelopp tillgodoräknas A. Detta innebär att hela den utdelning

som B och C mottar ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen, som utgår från att utdelningen liksom i RÅ 2009 ref. 68 betalas ut mot överlämnande av utdelningskupong, har gjort samma bedömning som SRN (HFD 2011 ref. 24). Angående årets gränsbelopp se även avsnitt 90.3.1.

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 90.8.

90.4.3 Sparat utdelningsutrymme m.m.

Understiger utdelningen visst år gränsbeloppet kan outnyttjat 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 90.8.2.

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 uppräkning ske, prop. 2005/06:40 s. 89. Enligt Skatteverkets 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 sparat utdelningsutrymme inte kan ifrågakomma för inkomstår före 1991. Storleken av sparat utdelningsutrymme bestäms utifrån för respektive år gällande regler för beräkning av normalutdelning/gränsbelopp (se övergångsbestämmelse nedan).

Separat beräkning

De särskilda reglerna i 57 kap. IL tillåter ett högre gränsbelopp på aktier och andelar jämfört med andra delägarrätter. Detta innebär att utrymmet för kapitalbeskattad avkastning måste beräknas separat för de olika kategorierna av delägarrätter. 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 sparat utdelningsutrymme för den ena kategorin av delägarrätter för att redovisa avkastning som utfallit på delägarrätter som tillhör den andra kategorin i inkomstslaget kapital. Eftersom genomsnittsmetoden även ska tillämpas vid försäljning av aktier i fåmansföretag 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 sparat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna, 57 kap. 15 § första stycket IL. Även vid en partiell fission fördelas sparat utdelningsutrymme, 57 kap. 15 § andra stycket IL. Se vidare avsnitt 90.8.

Om en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §§ IL (särskilt kvalificerade andelar) säljs till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i vilket säljaren direkt eller indirekt äger andel ska sparat utdelningsutrymme fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna, 57 kap. 15 § tredje stycket IL.

Sparat utdelningsutrymme vid benefika fång

Har andelarna 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

Sparat utdelningsutrymme för aktie som lösts in av företaget vid minskning av aktiekapitalet, se avsnitt 90.3.2.

Sparat utdelningsutrymme på köpoption

Om en kvalificerad köpoption utnyttjas för förvärv av aktie i företaget så får enligt Skatteverkets uppfattning sparat utdelningsutrymme på optionen föras över på den förvärvade aktien (Skatteverket 2012-10-05, dnr 131 388694-12/111).

Övergångs-bestämmelser

Sparat utdelningsutrymme till och med år 1993

Enligt 4 kap. 100 § ILP får sparat utdelningsutrymme t.o.m. utgången av år 1993 (1994 års taxering) räknas fram – när det gäller aktier förvärvade före 1990 – utifrån aktiernas förmögenhetsvärde 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 90.3.1.2).

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 sparat utdelningsutrymme enligt bestämmelserna i 57 kap. fr.o.m. den 1 januari 2006, övergångsbestämmelserna p. 6, SFS 2005:1136.

90.5 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.

90.5.1 Beskattning av kapitalvinst

Vid försäljning av kvalificerade andelar ska den del av kapitalvinsten, beräknad enligt nedan, som överstiger gränsbeloppet deklareras 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).

Hälftendelning

Vid försäljning av kvalificerade andelar under tiden 1 januari 2007−31 december 2009 gällde en hälftendelning. 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. Se avsnitt 90.5.2.

Från och med den 1 januari 2010 ska hela kapitalvinsten överstigande gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

Schablonmetoden

Vid beräkning av den kapitalvinst som ska fördelas mellan inkomstslagen 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 90.3.1.1). Andelarnas kapitalunderlag för andelar som anskaffats före 1992 (kapitalunderlagsregeln), får också användas om den skattskyldige så önskar (se avsnitt 90.3.1.2). 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 90.3.1.1 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 fåmansföretag. 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.

Genomsnitts-metoden vid delförsäljning

Vid avyttring av andelar i fåmansföretag 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.

Inkomstbasbeloppsregeln

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 90.7.2).

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. Bestämmelserna tillämpas på andelsbyten som sker efter den 31 december 2002. I vissa fall kan bestämmelserna tillämpas retroaktivt. Se avsnitt 90.8.1 och avsnitt 37.

För partiella fissioner gäller särskilda bestämmelser. Se avsnitt 90. 8.2 och avsnitt 81.3.

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 90.8.1 respektive 90.8.2.

Andra delägarrätter och tillgångar

För att förhindra kringgåenden av reglerna kan dessa även tillämpas på andra delägarrätter än andelar. Enligt 57 kap. 2 § andra stycket IL ska därför andra delägarrätter och angivna tillgångar likställas med andelar, se avsnitt 90.2.1. Någon uppräknad eller alternativ anskaffningsutgift får dock inte användas (57 kap. 12 § andra stycket IL).

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).

90.5.2 Tidigare interna andelsavyttringar och liknande förfaranden

Under beskattningsåren 2008 och 2009 gällde en hälftendelning i inkomstslagen tjänst och kapital av en kapitalvinst på andelar överstigande sparat utdelningsutrymme. 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.

I vissa fall finns möjlighet att ta hänsyn till omständigheter som inträffar under tre år efter försäljningen av andelarna. Beslut om hälftendelning kan i så fall ändras.

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).

90.6 Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag som äger delägarrätt i fåmansföretag

Det har förekommit att skattskyldiga för att kringgå bestämmelserna om fördelning av kapitalvinst vid avyttring av delägarrätter enligt 57 kap. IL ägt delägarrätter 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 delägarrätt 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 delägarrättens 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.

90.7 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 närstående under beskattningsåret redovisat utdelning motsvarande 90 inkomstbasbelopp eller under de senaste fem åren redovisat kapitalvinster motsvarande 100 inkomstbasbelopp som inkomst av tjänst (57 kap. 20 a och 22 §§ IL).

90.7.1 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 fåmansföretaget 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 fåmansföretag 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 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 vid kantrubriken ”5-års perioden”.

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 fåmansföretaget 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 vid ett utomstående ägande på 30 % gäller dock endast i normalfallet. Det kan finnas omständigheter som gör att den skattskyldige ändå kan erhålla större del av företagets 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 reavinster 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 vid s.k. korsvist ägande (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).

Högsta förvaltningsdomstolen har, i ett förhandsbesked, prövat om särskilda skäl förelåg i ett fall där tre personer överlåtit ett indirekt ägt företag till ett nybildat företag i vilket de tillsammans med utomstående ägt andelar alltsedan företagets bildande. Förutsättningarna i målet är i korthet följande. Personerna A, B och C ägde indirekt via bolagen Å och Ä aktierna X AB. A och C är verksamma i X AB. B är närstående till A. De indirekt ägda aktierna har sålts till det nybildade C AB. C AB har sedan bildandet ägts av utomstående till 31 % och till resterande del av A, B och C. Eftersom X AB ägs, via C AB, i betydande omfattning av utomstående var frågan då om det fanns särskilda skäl att anse att A,

B och C aktier i C AB ändå ska anses som kvalificerade. SRN konstaterade att de indirekt ägda aktierna i X AB inte avyttrades av A, B och C till C AB utan av dem ägda Å och Ä. Vidare ägs C AB till 69 % av dem själva. Mot den bakgrunden fann SRN att omständigheterna inte var sådana att utomståenderegeln ska anses tillämplig på aktierna i C AB. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning och fastställde SRN:s förhandsbesked (HFD 2011-10-25, mål nr 1838-11).

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 utomståenderegelns 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 förelegat 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 fann, i likhet med Skatterättsnämnden, 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 utomståenderegelns 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.”

Se även Högsta förvaltningsdomstolens avgörande (förhandsbesked) 2012-09-24, mål nr 5014-11. I målet hade inte det utomstående ägandet upprätthållits under hela femårsperioden. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att utomståenderegeln inte var tillämplig.

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked ansett att utomståenderegeln är tillämplig i en situation där företaget varit ägt av utomstående i betydande omfattning alltsedan det blev ett fåmansföretag. Någon sådan omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster som bestämmelsen ska hindra har således inte kunnat ske efter det att företaget blev ett fåmansföretag. Företaget hade vid det aktuella beskattningsåret inte varit ett fåmansföretag under hela femårsperioden (SRN 2011-10-20, dnr 52-11/D).

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 erhölls tillstånd från Finansinspektionen och bolagets tjänster lanserades i juni 1999. I september 1999 bytte 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 nyemissionerna. 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 utomstående 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).

90.7.2 Inkomstbasbeloppsreglerna

För utdelningar har införts en takregel (inkomstbasbeloppsregeln) som begränsar beskattning av utdelning i inkomstslaget tjänst, 57 kap. 20 a § IL (prop. 2011/12:1 s. 430). En motsvarande regel finns sedan tidigare för kapitalvinster i 57 kap. 22 § IL.

Enligt inkomstbasbeloppsregeln ska utdelningar på maximalt 90 inkomstbasbelopp redovisas som intäkt av tjänst. Utdelning överskjutande beloppstaket beskattas enligt vanliga kapitalinkomstregler i inkomstslaget kapital. Vid bedömningen av om beloppstaket är uppnått medräknas andelsägarens och närståendekretsens sammanlagda utdelningar som redovisats som intäkt av tjänst under beskattningsåret. Takbeloppet på 90 inkomstbasbelopp avser andelar i ett och samma företag. Detta innebär att om skattskyldig får utdelning på andelar i två företag så gäller regeln för andelar i vart och ett av företagen.

Inkomstbasbeloppsregeln avseende kapitalvinster motsvarar regeln för utdelningar med två undantag. Beloppstaket för tjänstebeskattning uppgår till 100 inkomstbasbelopp. Vidare så beaktas kapitalvinster under de fem föregående beskattningsåren. Har kapitalvinster på andelar i ett företag sammanlagt redovisats i inkomstslaget tjänst med belopp motsvarande 100 inkomstbasbelopp så beskattas överskjutande del således enligt vanliga kapitalvinstregler.

Inkomstbasbeloppet höjs regelmässigt från år till år. Därigenom ökar också beloppstaket för inkomstbasbeloppsregelns 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).

Med inkomstbasbelopp avses inkomstbasbeloppet enligt 58 kap. 26 och 27 §§ socialförsäkringsbalken (2010:110).

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 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 tjänstebeskattad del av kapitalvinst när samma aktier säljs en andra gång. Aktierna hade tidigare genom en försäljning överlåtits 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

Vid tillämpning av inkomstbasbeloppsreglerna avses med närstående personer som inräknas i samma närståendekrets som den skattskyldige enligt 56 kap. 5 § IL. För bedömning av närståendekretsen se avsnitt 89.2.1.

Närstående bosatt inom EES

Om närstående är bosatt i annat land inom EES-området än Sverige och där blivit beskattad för utdelning på andelar i fåmansföretaget kan även den beskattningen beaktas enligt inkomstbasbeloppsregeln i 57 kap. 20 a § IL. Det samma gäller vinst vid försäljning av andelar i fåmansföretag vid tillämpning av inkomstbasbeloppsregeln avseende kapitalvinster, 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 avseende kapitalvinster 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 skatteskikten. Det är således inte tillräckligt att en större kapitalvinst blivit beskattad med 30 %. Den behöver dock inte exakt motsvara beskattningen i Sverige (prop. 2005/06:40 s. 92).

Närstående bosatt utanför EES-området

Högsta förvaltningsdomstolen har 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 (RÅ 2005 ref. 21).

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 förmånligare behandlad vid beskattningen. Beloppstaket kan vara uppnått vid den senare försäljningen. Enligt propositionen måste denna effekt godtas. Om flera personer inom närståendekretsen i stället säljer andelar under samma beskattningsår ska den under tjänst beskattade kapitalvinsten proportioneras dem emellan.

90.8 Andelsbyte och partiell fission

90.8.1 Kvalificerade andelar vid och efter andelsbyte

Bestämmelserna för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL omfattar bl.a. byte av andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar. Sparat 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 avsnitt 37.

Till följd av utvidgningen av bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten har även bestämmelser införts i 57 kap. IL.

Bestämmelserna om framskjuten beskattning kan i vissa fall tillämpas retroaktivt, se nedan.

Andelar med uppskov

För uppskovsbelopp som fördelats enligt de äldre reglerna gäller alltjämt 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 tilläggsköpeskilling tillämpas, enligt Skatteverkets uppfattning, bestämmelserna om tillkommande belopp i 44 kap. 28 § IL. Tilläggsköpeskillingen 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 andels-överlåtelse

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 fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag 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 andels-överlåtelse 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 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 kvalificerade 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).

Dubbel kvalifikation

SRN har, i ett inte överklagat förhandsbesked, funnit att en andel samtidigt kan vara kvalificerad både enligt 57 kap. 4 § IL och särskilt kvalificerad (SRN 2011-01-18, dnr 29-10/D).

Gränsbelopp för mottagen andel

Efter ett andelsbyte beräknas gränsbelopp för 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 nytt gränsbelopp för mottagen andel det år som bytet genomförs. Beräkning av årets gränsbelopp görs 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.

Se vidare nedan om sparat utdelningsutrymme.

Utdelning efter andelsbyte

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 c § 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 tjänstebeskattning enligt ovan.

Upphörande av särskild kvalifikation

När taket för tjänstebeskattning för utdelning uppnåtts upphör andel som bara är särskilt kvalificerad att vara kvalificerad, 57 kap. 20 c § 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 sparat 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 utdelnings-utrymme

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 sparat utdelningsutrymme bortfaller (Skatteverket 2009-06-29, 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).

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 tjänstebeskattning 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.

Bestämmelserna om andelsbyten behandlas i avsnitt 37.

Anskaffningstidpunkt och anskaffningsvärde efter byte enligt 27 § 4 mom. SIL

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).

90.8.2 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 81.3.

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 81.3).

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 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. Tjänstebeloppet 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 81.3.

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 utdelningsutrymme

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 uppräkning redan 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.

Utdelning efter partiell fission

I 57 kap. 20 b § 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 90.8.1.

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 d § första stycket IL. Detta gäller också sådant tjänstebelopp för utdelning som har fördelats på andelen vid intern 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 d § 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.

Upphörande av särskild kvalifikation

När taket för tjänstebeskattning för utdelning uppnåtts upphör andel som bara är särskilt kvalificerad att vara kvalificerad, 57 kap. 20 d § första stycket 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).

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 kapitalvinst som har fördelats på andelen vid intern 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.

Övergångsbestämmelser

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.

90.9 Familjebeskattning

90.9.1 Särskild skatteberäkning inom familjen

För att förhindra att de kapitalinkomster som redovisas som intäkt av tjänst fördelas inom familjen, och därmed undgår den progressiva beskattningen, 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 bedömning 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).

90.10 Ackumulerad inkomst

66 kap. IL kan även tillämpas på sådana kapitalinkomster som enligt 57 kap. IL ska redovisas som intäkt av tjänst. Se avsnitt 17.

90.11 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

prop. 2011/12:1

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

91 Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA”

91.1 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.

91.2 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.

91.3 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

*Moderbolage*t, d.v.s. 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 tredjeland. Enligt artikel 58 EU gäller emellertid att artikel 56 EU inte ska påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser 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 överlåtelser.

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 överlåtit 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 % (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 % av Y:s näringsverksamhet och

63 % 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, d.v.s. 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. Med hänsyn till att kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar har undantagits från beskattning 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).

Partiell fission

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). Bestämmelsen 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).

92 Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord

92.1 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.

92.2 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, d.v.s. 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.3).

92.2.1 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 92.2.2). 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 92.2.5 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, d.v.s. 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).

92.2.2 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 utmätningsbar (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 innestående 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, d.v.s. 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

tillgångar som ingår i boet, t.ex. att väcka talan såsom part i rättegång (jfr dock 3 kap. 9 § KonkL).

Konkursboets egna skulder

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.

92.2.3 Konkursförvaltarens skyldighet gentemot Skatteverket

92.2.3.1 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 konkursförvaltarföreningen (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 bedriven 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 båda fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

92.2.3.2 Deklarationsskyldighet

Ett konkursbo är inte skattskyldigt vid inkomstbeskattningen och inte heller skyldigt att avlämna självdeklaration. För konkursgäldenären föreligger skatt- och deklarationsskyldighet för tiden fram till konkursutbrottet. För vissa inkomster (jfr avsnitt 92.2.5.4 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 deklarationsskyldighet.

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. 7), avsnitt 40.

92.2.3.3 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)).

92.2.4 Konkursgäldenärens skyldigheter gentemot Skatteverket

Uppgiftsskyldighet fram till konkursutbrottet

För konkursgäldenären gäller vanliga bestämmelser för uppgiftsskyldighet i olika former till Skatteverket i fråga om affärshändelser 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.

92.2.5 Skattskyldighet till inkomstskatt vid konkurs

92.2.5.1 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 förvärvas under den tid konkurstillståndet varar eller om inkomsten är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärvas 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.

92.2.5.2 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.

92.2.5.3 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) betalts.

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. 3).

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 59 kapitlet SFL finns 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. Ansvaret gäller således alla skatter och avgifter enligt SFL. Enligt övergångsbestämmelserna till SFL tillämpas fortfarande äldre bestämmelser i 12 kap. SBL i vissa fall. Talan om att ålägga betalningsskyldighet förs vid allmän domstol. Se vidare om dessa regler i Skatteverkets Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 59.

92.2.5.4 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 plenumutslaget 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 92.2.5.3).

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 jordbruksfastighet

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, d.v.s. 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 förvärvsverksamhet

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 skattereform och IL

Varken 1990 års skattereform eller IL innehåller som tidigare sagts några klarlägganden när det gäller skattskyldigheten för konkursgäldenären.

De sex tidigare inkomstslagen 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 alltjämt 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 inkomstslagen, inkomst av rörelse och jordbruksfastighet.

92.2.6 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, varefter 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 konkurstillståndet, ska denna rörelse redovisas på vanligt sätt.

92.2.7 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 beskattningskonsekvenser 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.

92.2.8 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.

92.2.9 Underskottsavdrag vid konkurs

Underskott av närings-verksamhet

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). Bestämmelsen 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.

Handelsbolags-delägare

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 försätts 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).

92.3 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 underhandsackord

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 överlåts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

För ytterligare information om ackordsförfarandet hänvisas till Handledning för borgenärsarbetet (SKV 237 utg. 3).

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.

92.3.1 Skattskyldighet till inkomstskatt vid ackord

Vid ackord utom konkurs finns endast ett tänkbart skattesubjekt, 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, d.v.s. den vinst som ackordsgäldenären gör genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, inte är skattepliktig.

Vid konstaterad betalningsoförmåga

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.

92.3.2 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 avhänts 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 uppräkning av vilka tillgångar som ska behandlas enligt vanliga rörelseregler 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 83.15.

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).

92.3.3 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 40 kap. IL innebär att det är ackordsårets ingående underskott som ska begränsas på grund av ackordet (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 478). Underskott som uppkommer under ackordsåret eller därefter påverkas inte 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. beloppsspärren 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).

Eftergift av värdelös fordran

Om en fordran efterges och den saknar värde eller har ett värde som understiger det nominella beloppet ska tillskott som gjorts genom eftergiften värderas till marknadsvärdet vid tillfället för eftergiften. Skillnaden mellan fordringens marknadsvärde och det nominella beloppet behandlas som ackord (Skatteverket 2006-02-01, dnr 131 61025-06/111). Den del av gäldenärens skuld som faller bort genom ackord påverkar rätten till avdrag för ingående underskott ackordsåret. Se även avsnitt 87.6.1.1 om kapitaltillskott vid beräkning av beloppsspärr vid ägarförändring.

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 inkomstslagen 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 44.3.4.1.

93 Skalbolag

93.1 Inledning

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 skalbolagstransaktion 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.

En del av regelsystemet, när det gäller skalbolagsbeskattning finns i SBL och LSK. För beskattningsår som påbörjas efter den 31/1 2012 finns dessa regler i SFL.

93.2 Skalbolag (när fysisk person avyttrar andelar)

93.2.1 Inledning

Bestämmelserna om skalbolag när fysisk person är säljare finns i 49 a kap. IL, 27 kap., 58 kap. samt 59 kap. 24 § SFL. Bestämmelser om skalbolag när juridisk person är säljare finns i 25 a kap. IL. Angående det senare regelsystemet se avsnitt 93.3.

Huvudregel m.m.

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 60 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 eller tillträdesdagen. 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. I vissa lägen, när det inte uppkommer något skatteundandragande, kan den s.k. ventilen åberopas. Den innebär att beskattning sker enligt de vanliga kapitalvinstreglerna fastän skalbolagsdeklaration, särskilt bokslut och eventuell säkerhet inte lämnats.

93.2.2 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 93.2.3). 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

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.

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.

93.2.3 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 93.2.6.

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. Regelns 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.

93.2.4 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 ställts ut eller inte, av uttrycket ”liknande tillgångar” (prop. 2001/02:165 s.51).

Lager i värdepappersrörelse

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. 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 (RÅ 2003 ref. 68).

Företag i intressegemenskap

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i företag i intressegemenskap (49 a kap. 7 § andra stycket IL). Om likvida medel som avses ovan innehas av företag i intressegemenskap, 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 93.2.5).

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 93.2.9) 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.

93.2.5 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 procentsats. 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.

93.2.6 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-köpeskilling

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 köpeskilling

Finns det å andra sidan en klausul i köpekontraktet som innebär att köpeskillingen 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 köpeskillingen nu bli ett skalbolag.

93.2.7 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 inkråm 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 (31 kap. 14 § och 33 kap. 6 § SFL). Vidare är det möjligt att eftertaxera på grundval av en sådan uppgift (66 kap. 27 §). 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.

93.2.8 Huvudregel

Passiv närings-verksamhet

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 93.2.7. Bestämmelsen är en stoppregel och gäller oavsett om överlåtaren varit verksam eller inte.

Egen närings-verksamhet

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 ställningstagande 2004-12-01, dnr 130 684115-04/111, ”Egenavgifter i samband med skalbolagsbeskattning”.

93.2.9 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 aktieöverlåtelsen som ett av flera led i en skalbolagsplundring.

Hur ersättningen bestämts

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 köpeskilling motsvarande 100 % i detta sammanhang.

När det gäller frågan vad som avses med obeskattade vinstmedel bör beaktas exempelvis ett övervärde på marknads-

noterade 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.

Likvidations-förfarande 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 betalts 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 betalts när man prövar om ventilen ska anses vara tillämplig.

93.2.10 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 27 kap. SFL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. SFL har beslutat om att sådan ska ställas.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår, eller i fråga om handelsbolag, räkenskapsår avslutats vid tidpunkten för 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 obehövligt 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 eller tillträdet innebär det att värdeminskningsavdrag och dylikt bara ska beräknas för den del av året som sträcker sig fram till denna

tidpunkt. 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 deklarationstillfällen. Däremot ska vid de senare avyttringarna den kompletterande säkerhet som kan vara behövlig endast avse en eventuell inkomstökning (se avsnitt 93.2.11).

Företag i intressegemenskap

Enligt 49 a kap. 13 § IL ska såväl det avyttrade företaget som företag 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.

Enligt 27 kap. 1 och 2 §§ SFL 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.

Skalbolagsdeklaration inom 60 dagar

En skalbolagsdeklaration ska lämnas inom 60 dagar efter tidpunkten då andelen eller delägarrätten har avyttrats eller tillträtts. Kommer skalbolagsdeklarationen in senare ska den enligt Skatteverkets uppfattning avvisas. Den skattskyldige är då hänvisad till att åberopa 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 27 kap. 3 § SFL innehålla de uppgifter som avses i 31 kap. 2 § SFL. 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.

93.2.11 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 93.2.12).

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. 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 (58 kap. 1 och 2 §§ SFL).

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 2012. Den obetalda skatten vid avyttringstidpunkten beräknas utifrån ett årsbokslut som omfattar perioden 1 januari–31 december 2011, och det särskilda bokslutet som omfattar perioden 1 januari–20 juni 2012.

Det särskilda bokslutet redovisas i en skalbolagsdeklaration och resultatet för 2011 redovisas på en kopia av självdeklarationen eller liknande underlag, som bifogas skalbolagsdeklarationen.

När säkerheten bestäms avräknas inbetald preliminär skatt för perioden februari 2011 till januari 2012. 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 2012 och Skatteverket fattade beslut om säkerhetens storlek den 20 november 2012. Den debiterade preliminärskatten för 2012 uppgår till 1 200 000 kr (100 000 kr/mån). Resultatet för tiden 2011-07-01–2012-06-30 är 10 000 000 kr och resultatet för tiden 2012-07-01–2012-09-30 är 500 000 kr.

Säkerhetens storlek blir 131 500 kr (500 000 x 26,3 %) för avyttringsåret och 1 630 000 kr (10 000 000 x 26,3 % - 10 x 100 000) för beskattningsåret före avyttringsåret, totalt 1 761 500 kr. Den debiterade preliminärskatten som förfaller till betalning i december 2012 och januari 2013 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 (58 kap. 1 och 2 §§ SFL).

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 58 kap. 1 och 2 §§ SFL. I SFL finns i och för sig inget uttalat krav på hur säkerheten ska se ut utan detta ska regleras i verkställighetsföreskrifter. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger

säkerheterna den slutliga skatten ska skatten fördelas proportionellt mellan säkerheterna (58 kap. 3 § SFL).

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. I 58 kap. 4 § SFL anges att om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket efter ansökan besluta om skälig ersättning för kostnaden för ställd säkerhet. En ansökan om ersättning ska ha kommit in till verket senast en månad efter den dag då den slutliga skatten betalades. Om en ansökan kommer in för sent och förseningen är ursäktlig, får ansökan ändå prövas.

93.2.12 Subsidiärt betalningsansvar

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 58 kap. 1 och 2 §§ SFL, 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), 59 kap. 24 § SFL.

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. 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.

93.3 Skalbolag (när juridisk person avyttrar andelar)

93.3.1 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 93.2). De reglerna har tjänat som förebild för reglerna för juridiska personer (se prop. 2001/02:165).

Bestämmelserna tillämpas när näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter avyttras och det avyttrande företaget är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1−4.

I stort motsvarar reglerna för juridiska personer de regler som gäller för fysiska personer. Vissa skillnader finns dock. 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. En juridisk person har, till skillnad från en fysisk person, rätt att kvitta underskott i näringsverksamheten respektive ”fållanavdrag” mot kapitalvinsten.

93.3.2 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, d.v.s. 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 93.2.3.

93.3.3 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 delägarrätter i sådana företag ska inte räknas som likvida tillgångar. I stället beaktas inkråmet i intresseföretaget på visst sätt, vilket framgår nedan under avsnitt 93.3.4. 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 93.2.4.

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 93.3.4.

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 delägarrätter 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 kringgående 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 93.3.11) 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.

93.3.4 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 företagstyper 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.

93.3.5 Jämförelsebeloppet

Om de avyttrade delägarrätterna utgör samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, är jämförelsebeloppet halva ersättningen. I annat fall är jämförelsebeloppet hälften av det sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarrätterna (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 x 3 mnkr = 4 mnkr.

Jämförelsebeloppet är halva ersättningen, d.v.s. 4 mnkr x 50 % = 2 mnkr. Om de likvida tillgångarna överstiger jämförelsebeloppet 2 mnkr är det fråga om ett skalbolag.

93.3.6 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 delägarrätten hänför sig till eller som innehades av ett företag i intressegemenskap, inom två år efter avyttringen av delägarrätten, direkt eller indirekt förvärvas 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 § IL).

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 (31 kap. 14 § SFL). Dessutom är det möjligt att eftertaxera på grundval av sådan uppgift (66 kap. 27 § SFL).

93.3.7 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. 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.

Som regeln är formulerad kan 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 93.3.11).

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. Uttagsbeskattning i dessa fall torde främst bli aktuellt när fråga är om återköp.

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. aktiefållan 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.

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 x 1 000) totalt ska tas upp av de fysiska personerna, eller 200 tkr per delägare. När det gäller de fysiska personernas beskattning förutsätts att regelsystemet i 51 kap. IL inte är tillämpligt eftersom det kapitlet har företräde före 49 a kap. IL.

93.3.8 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 93.3.12) lämnas för dessa försäljningar.

93.3.9 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 delägarrätt 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 delägarrätt 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

93.3.10 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 93.3.12). Överlåts 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 regelsystemet gälla även för en säljare som är minoritetsägare.

Intern aktieöverlåtelse

En avyttring inom en koncern omfattas normalt också av denna regel, vilket framgår av Högsta Förvaltningsdomstolens dom RÅ 2003 ref. 68. Se vidare avsnitt 93.2.9. Det gäller även om ett företag överlåts till ett systerföretag till det överlåtande företaget (RÅ 2006 not. 145).

93.3.11 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 93.2.9). 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 %.

Koncernbidragsrätt

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 företagets 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, är de inte kapitaltillgångar. Med kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet avses endast vinst på kapitaltillgångar.

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. konjunkturnedgång 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.

93.3.12 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 27 kap. 1 och 2 §§ SFL,
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs om sådan begärts med stöd av 58 kap. 1 och 2 §§ SFL.

Särskilt bokslut

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om svenskt handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Fr.o.m. 2012 gäller även för andra företag än handelsbolag att beskattningsåret anses avslutat antingen vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet (prop. 2011/12:17). De nya reglerna tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012. 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 värdeminskningsavdrag 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 (27 kap. 4 § SFL) ska en skalbolagsdeklaration lämnas inom 30 dagar efter det att delägarrätten har avyttrats. Fr.o.m. 2012 är tidsgränsen 60 dagar och man får för alla företagsformer välja mellan avyttringstidpunkten eller tidpunkten för tillträdet (prop. 2011/12:17). De nya reglerna tillämpas på avyttringar efter den 31 december 2011. Någon möjlighet till anstånd med inlämnandet finns inte. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en för sent inlämnad skalbolagsdeklaration 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 31 kap. 2 § SFL. Dessutom ska skalbolagsdeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen. Även nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas för den som förvärvat andelen (27 kap. 3 § SFL).

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 93.2.10.

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.

93.3.13 Säkerhet

Om en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § IL har lämnats får Skatteverket begära att säkerhet ställs (58 kap. 1 och 2 §§ SFL). 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.

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 93.2.11.

Exempel

AB A och AB B äger gemensamt AB C. AB C har räkenskapsår 110901–120831. Per 120630 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 x 26,3 %) och säkerhet har lämnats på detta belopp.

Per 120731 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 x 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. I SFL finns i och för sig inget uttalat krav på hur säkerheten ska se ut utan detta ska regleras i verkställighetsföreskrifter. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska skatten fördelas proportionellt mellan säkerheterna (58 kap. 3 § SFL).

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 (71 kap. 1 § SFL).

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. I 58 kap. 4 § SFL anges att om säkerheten inte behöver tas i anspråk, ska Skatteverket efter ansökan besluta om skälig ersättning för kostnaden för ställd säkerhet. En ansökan om ersättning ska ha kommit in till verket senast en månad efter den dag då den slutliga skatten betalades. Om en ansökan kommer in för sent och förseningen är ursäktlig, får ansökan ändå prövas.

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 på 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 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 120910. AB B är ett skalbolag. AB B har debiterats preliminär skatt för såväl 2011 som 2012 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 120101−120910. För taxeringsåret 2012 uppgick överskottet till 15 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till?

För beskattningsåret före avyttringsåret, d.v.s. taxeringsåret 2012, blir skatten 3 945 000 kr (15 000 000 x 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 x 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 2012. 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 110701–

120630 uppgår till 15 000 000 kr och för tiden 120701–120910 uppgår överskottet till 10 000 000 kr. Vilket belopp ska säkerheten uppgå till i detta fall? Skatteverket fattar sitt beslut 121020.

För beskattningsåret före avyttringsåret (taxeringsår 2013) 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 2012. 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).

93.3.14 Subsidiärt betalningsansvar

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 58 kap. 1 och 2 §§ SFL, 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, 59 kap. 24 § SFL.

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. 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.

Avdelning 7

Särskilda skatter och pensionsgrundande inkomst

94 Särskild inkomstskatt

94.1 Inledning

Detta avsnitt behandlar särskild inkomstskatt som tas ut enligt

- lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK), se avsnitt 94.2, och
- lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK), se avsnitt 94.3.

Den inkomstskatt som tas ut enligt SINK eller A-SINK är en statlig definitiv källskatt. Att skatten är definitiv innebär bl.a. att det inte föreligger någon deklarationsskyldighet. Det är vidare fråga om en bruttobeskattning, d.v.s. det saknas möjlighet att göra avdrag för kostnader. Den som är begränsat skattskyldig kan dock begära att blir beskattad enligt IL i stället för enligt SINK eller A-SINK och då få vissa avdrag, se avsnitt 94.4. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i fråga om det av EU-rätten följer att skattereduktion för underskott av kapital ska beaktas vid beräkningen av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (HFD, protokoll 2013-02-07, mål nr 4651-12).

I vilka fall socialavgifter ska betalas och PGI beräknas, se avsnitt 94.5.

Nyhet för inkomster 2012 – SFL gäller

Bestämmelserna om förfarandet vid uttag av skatt enligt SINK och A-SINK har flyttats över till SFL. Kvar i SINK och A-SINK finns bestämmelserna om skattskyldighet, skattepliktiga inkomster och skattesats.

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna i SFL som avser särskild inkomstskatt gäller för inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011 (punkt 1 i övergångsbestämmelserna till SFL).

94.2 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

94.2.1 Definitioner

De termer och uttryck som används i IL har samma betydelse i SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 § SINK).

I SINK definieras två för lagens tillämpning centrala begrepp, nämligen bosatt utomlands och hemmahörande i utlandet. Även begreppet arbetsgivare definieras direkt i SINK.

Bosatt utomlands

Uttrycket *bosatt utomlands* används om en fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av hänvisningen till IL följer att uttrycket ska tolkas i enlighet med 3 kap. 3 och 17 §§ IL.

Hemmahörande i utlandet

Uttrycket *hemmahörande i utlandet* åsyftar fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

Arbetsgivare

Med *arbetsgivare* avses den som betalar ut ersättning för arbete.

94.2.2 Skattskyldighet

För skattskyldighet enligt SINK krävs att följande tre villkor är uppfyllda, nämligen att det är

- en fysisk person som
- är bosatt utomlands och som
- uppbär en enligt SINK skattepliktig inkomst (3 § SINK).

Det första villkoret innebär att juridiska personer överhuvudtaget inte omfattas av SINK.

Det andra villkoret innebär att personen ska vara begränsat skattskyldig, se vidare avsnitt 10.

Dagpendlare

Dagpendlare, d.v.s. personer som arbetar i Sverige men inte övernattar här utan tillbringar sin nattvila i hemlandet, anses inte vistas stadigvarande i Sverige. Detta gäller oavsett om arbetet i Sverige pågår under kortare eller längre tid än sex månader (jfr RÅ81 Aa 4). En sådan person anses därmed som begränsat skattskyldig och inkomsten beskattas enligt SINK.

Diplomater m.fl.

Vad gäller regler vid beskattning av diplomater m.fl., se avsnitt 25.

Kontantprincipen

Om den skattskyldige är obegränsat eller begränsat skattskyldig vid den tidpunkt inkomsten kan disponeras avgör om inkomsten ska beskattas enligt IL eller enligt SINK.

Utflyttning – efterskott

I samband med att någon flyttar från Sverige måste man fastställa om, och i så fall från vilken tidpunkt, personen inte längre är obegränsat skattskyldig i Sverige. Tjänsteinkomster som kan disponeras under tid då betalningsmottagaren är begränsat skattskyldig omfattas av SINK. Detta gäller även om tjänsteinkomsten hänför sig till tid under vilken personen var obegränsat skattskyldig i Sverige.

Det tredje och sista villkoret som uppställs i 3 § SINK innefattar en koppling mellan reglerna om skatteplikt och skattskyldighet. För att en person ska vara skattskyldig krävs att denna uppbär en inkomst som är skattepliktig enligt SINK.

Den som begär att vara skattskyldig enligt IL är undantagen från skattskyldighet enligt SINK (4 § SINK), se vidare avsnitt 94.4.

94.2.3 Skattepliktiga inkomster

SINK omfattar endast inkomst av tjänst som uppbärs av en i utlandet bosatt, d.v.s. begränsat skattskyldig, fysisk person. För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK krävs emellertid också att den skulle ha beskattats enligt IL om den hade uppburits av en obegränsad skattskyldig (5 § sista stycket SINK). Ersättningar som tillhör inkomstslagen näringsverksamhet eller kapital omfattas aldrig av SINK. Uppräkningen av de till särskild inkomstskatt skattepliktiga tjänsteinkomsterna i 5 § SINK är uttömmande.

Offentlig tjänst

Lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting är skattepliktig. Detta gäller oavsett om verksamheten har utövats i Sverige eller utomlands (5 § första stycket 1 SINK). Som inkomst räknas även förskott på sådan inkomst (5 § andra stycket SINK).

Enskild tjänst

Lön eller därmed jämförlig förmån på grund av anställning eller uppdrag i enskild tjänst är skattepliktig i den mån den förvärvats genom verksamhet här i riket (5 § första stycket 2 SINK). Detta gäller även förskott som kan knytas till en förestående verksamhet här i landet (5 § andra stycket SINK).

Statlig lönegaranti

Skatteverket anser att statlig lönegaranti är en sådan inkomst av enskild tjänst som avses i 5 § första stycket 2 SINK och att inkomsten omfattas av artikel 15 vid tillämpning av skatteavtal

som följer OECD:s modellavtal (Skatteverket 2009-09-21, dnr 131 719374-09/111).

Verksamhet här i riket

Verksamhet på grund av anställning eller uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige anses utövad här i riket, även om den enskilde inom ramen för verksamheten

- gör tjänsteresor utomlands, eller
- utför arbete utomlands i sin bostad under förutsättning att tiden för arbetet där uppgår till högst hälften av den enskildes totala arbetstid i verksamheten under varje tre-månadersperiod (5 § tredje stycket SINK).

Tjänsteresa

Skatteverket anser att begreppet tjänsteresa i SINK ska tolkas på samma sätt som i IL. Detta medför att inkomst som tjänas in av t.ex. en lastbilschaufför, som är begränsat skattskyldig och som företar tjänsteresor utomlands på grund av sin anställning eller sitt uppdrag i svenskt företag eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige, ska beskattas med SINK. Beskattningen ska begränsa sig till sådana tjänsteresor som ingår som ett led i det arbete som utförs här i Sverige (Skatteverket 2009-09-07, dnr 131 699553-09/111).

Skatteverket har tagit ställning till hur den inkomst som kan beskattas i Sverige ska beräknas vid tillämpning av SINK. Nedan följer en redogörelse av detta (Skatteverket 2008-05-19, dnr 131 317197-08/111).

Arbete utomlands i bostaden

När arbete utförs utomlands i bostaden anser Skatteverket att även sjukdom och semester ska anses som arbete i Sverige. Arbetsfria veckoslut och andra helgdagar samt inarbetad ledighet ses däremot inte som arbete.

Fördelning av inkomst vid arbete i både Sverige och annat land

När ersättning utgår för arbete som är utfört i såväl Sverige som i annat land anser Skatteverket att fördelning av inkomst som ska beskattas enligt SINK ska görs utifrån arbetad tid i relation till årsarbetstid. Detta innebär att antalet dagar då arbete utförts i Sverige och antalet dagar som ska anses som verksamhet här i riket (täljaren) ställs i förhållande till det totala antalet arbetsdagar, d.v.s. årsarbetstiden (nämnaren). Kvoten multipliceras sedan med årsinkomsten.

Styrelsearvode m.m.

Styrelsearvode och annan liknande ersättning från svenskt aktie-bolag eller annan svensk juridisk person är skattepliktig oavsett var verksamheten utövas (5 § första stycket 3 SINK). Det saknar betydelse om styrelsemötet äger rum i Sverige eller utomlands,

om styrelseledamoten deltagit i mötet eller inte samt om styrelseledamoten utfört delar av arbetet utomlands, t.ex. läst in material. Oavsett om styrelsemötet hålls i Sverige eller utomlands är ersättning för resa till och från mötet samt för logi i samband med mötet undantagen från skatteplikt (6 § 3 SINK).

Pension m.m. enligt social-försäkringsbalken

Ersättning i form av pension (med undantag av barnpension), sjukersättning och aktivitetsersättning enligt SFB är skattepliktig till den del det totala beloppet av uppburna ersättningar för varje kalendermånad överstiger en tolftedel av 0,77 prisbasbelopp (5 § första stycket 4 SINK).

Skatteverket anser att fribeloppet vid en retroaktiv pensionsutbetalning avseende flera år ska beräknas utifrån prisbasbeloppen de aktuella åren och för det antal månader respektive år som den retroaktiva utbetalningen avser. Vid retroaktiva utbetalningar medges fribelopp bara för tid då personen var begränsat skattskyldig. För utbetalningar som görs fr.o.m. 2006 beräknas fribeloppet till 0,77 prisbasbelopp även om ersättningen avser 2005 eller tidigare (Skatteverket 2005-03-21, dnr 130 169642-05/111).

Barnpension och annan ersättning är i sin helhet skattepliktig, oavsett beloppens storlek. Då endast sådan inkomst som skulle ha beskattats enligt IL är skattepliktig enligt SINK är sådan del av barnpensionen som är skattefri enligt 11 kap. 40 § IL även skattefri enligt SINK (5 § sista stycket SINK).

Sjukpenning pga. närings-verksamhet

Skatteverket anser att sjukpenning som grundar sig på inkomst av näringsverksamhet, och som betalas ut till en begränsat skattskyldig enskild näringsidkare utan fast driftställe i Sverige, inte kan beskattas med stöd av 5 § första stycket 4 SINK (Skatteverket 2008-12-17, dnr 131 774565-08/111).

Pension pga. offentlig tjänst

Pension på grund av tidigare anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting är skattepliktig i sin helhet (5 § första stycket 5 SINK).

Utbetalning från P-försäkring m.m.

Belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring är skattepliktigt i sin helhet, om utbetalningen sker med anledning av försäkring som meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Detta gäller också belopp som betalas ut från pensionssparkonto fört av ett svenskt pensionssparinstitut eller av ett utländskt instituts filial i Sverige enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. Vidare är inkomst från avskattning av sådan

pensionsförsäkring eller sådant pensionssparkonto skattepliktig (5 § första stycket 6 SINK).

Belopp som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i en utländsk försäkringsrörelse, samt avskattning av sådan annan försäkring är skattepliktig i den utsträckning den skattskyldige vid den årliga beskattningen fått avdrag för premier eller om premierna inte räknats som inkomst för den försäkrade enligt IL (5 § första stycket 6 a SINK).

Pension pga. tjänstepensions-försäkring m.m.

Pension på grund av tjänstepensionsförsäkring eller avtal om tjänstepension som är jämförbart med försäkring, inklusive inkomst från avskattning av sådan försäkring eller sådant avtal, är skattepliktig om förmånen utgår på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige. Även annan pension eller förmån är skattepliktig om förmånen utgår på grund av förutvarande tjänst och den tidigare verksamheten huvudsakligen utövats i Sverige (5 § första stycket 7 SINK).

Skatteverket anser att direktpension till begränsat skattskyldig idrottsutövare ska beskattas enligt SINK oavsett om utbetalningen sker löpande eller i form av engångsbelopp. Vid tillämpning av skatteavtal är utbetalningen en sådan pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning som omfattas av artikel 18 i OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335261-08/111).

Ersättning pga. sjukdom/olycksfall i arbete m.m.

Ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller annan författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring är skattepliktig (5 § första stycket 8 SINK).

A-kassa

Dagpenning från arbetslöshetskassa enligt lagen (1997:238) om arbetslöshetsförsäkring är skattepliktig (5 § första stycket 9 SINK).

Övriga inkomster

Även annan härifrån uppburen, genom verksamhet i Sverige förvärvad inkomst av tjänst är skattepliktig (5 § första stycket 10 SINK). Det krävs inte att inkomsten härrör från en anställning eller ett uppdrag. Det ska dock vara fråga om inkomst av tjänst och ersättningen måste ha förvärvats genom verksamhet i Sverige. Ersättningar som inte utgår på grund av verksamhet i Sverige, t.ex. periodiska understöd som inte utbetalas på grund av något tjänsteförhållande, är följaktligen inte skattepliktiga enligt SINK. Inte heller livräntor som

utbetalas på grund av försäkring utan samband med tjänst, t.ex. trafikskadelivräntor, är skattepliktiga enligt SINK.

Till skattepliktig inkomst räknas

Återfört avdrag för egenavgifter m.m.

- återfört avdrag för egenavgifter enligt SAL (2000:980),
- arbetsgivaravgifter och egenavgifter som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna, samt
- avgifter som avses i 62 kap. 6 § IL och som satts ned genom ändrad debitering, i den mån avdrag har medgetts för avgifterna och dessa inte hänför sig till näringsverksamhet (5 § första stycket 11 SINK).

Sjöinkomst

Skattepliktig sjöinkomst utgörs av sådan sjöinkomst som definieras i 64 kap. 3 och 4 §§ IL. All inkomst som utgör sjöinkomst enligt IL:s definition är dock inte skattepliktig enligt SINK. Inkomsten är skattepliktig endast i den utsträckning den förvärvats genom verksamhet på

- ett handelsfartyg som ska anses som svenskt enligt sjölagen (1994:1009) utom när fartyget hyrs ut i huvudsak obemannat till en utländsk redare och sjömannen inte är anställd hos fartygets ägare eller hos en arbetsgivare som ägaren anlitar, eller
- ett utländskt handelsfartyg som en svensk redare hyr i huvudsak obemannat om sjömannen är anställd hos redaren eller hos arbetsgivare som redaren anlitar (5 § första stycket 12 SINK).

Även förskott på sjöinkomst är skattepliktigt (5 § andra stycket SINK).

Skatteplikt enligt IL

För att en inkomst ska vara skattepliktig enligt SINK ska den vara sådan att en obegränsat skattskyldig skulle ha beskattats för den enligt IL (5 § sista stycket SINK). Detta innebär bl.a. att en inkomst som är skattefri enligt 8 kap. IL, eller som inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst enligt 11 kap. IL, inte är skattepliktig enligt SINK.

Kostnadsersättning

Traktamentsersättning utgör skattepliktig inkomst enligt 5 § SINK och ska tas upp till beskattning. Detsamma blir fallet när den anställde använder egen bil i tjänsten och får kontant ersättning för bränsle i samband med tjänsteresor. Avdrag för kostnader medges inte enligt SINK. Ersättningar för utlägg som den anställde gör för arbetsgivarens räkning utgör

däremot inte skattepliktig inkomst enligt Skatteverkets uppfattning. Ersättning för resa till och från en anställning eller förrättning samt för logi är undantagen från skatteplikt om de i 6 § 2 eller 3 SINK uppställda villkoren är uppfyllda.

Kostnadsersättning – bosatta i EES-land

Är mottagaren bosatt i ett EES-land ska särskild inkomstskatt inte betalas på kostnadsersättningar som omfattas av 10 kap. 3 § 9 och 10 SFL och som inte är föremål för skatteavdrag för en anställd som är obegränsat skattskyldig i Sverige (RÅ 2010 ref. 122). Detta gäller t.ex. traktamentsersättningar och bilersättningar som inte överstiger de avdragsgilla schablonbeloppen.

Avyttring av FÅAB-aktier

I SINK finns inte någon bestämmelse motsvarande den i 57 kap. 21 § IL. Sådan vinst vid avyttring av aktier i svenskt fåmansföretag som enligt nämnda lagrum ska beskattas som inkomst av tjänst kan inte beskattas enligt SINK hos en begränsat skattskyldig. Däremot ska beskattning i vissa fall ske enligt IL. När en begränsat skattskyldig säljare ska beskattas för kapitalvinst enligt IL gäller detta även den del av vinsten som ska tas upp i inkomstslaget tjänst (se 3 kap. 19 § IL).

Skattelättnader för utländska nyckelpersoner m.fl.

IL:s regler om skattelättnader för nyckelpersoner m.fl. har inte någon motsvarighet i SINK. Skatteverket anser att endast ersättning för arbete som utförts under tid då personen varit obegränsat skattskyldig omfattas av skattelättnaderna. Några skattelättnader ska därför normalt inte medges vid beskattning enligt SINK. I det fall en ersättning kan disponeras först efter utflyttning från Sverige och beskattning enligt SINK är aktuell då, anser Skatteverket att de skattelättnader som finns reglerade i IL ska tillämpas (jfr 5 § sista stycket SINK). Exempelvis ska enbart 75 % av en retroaktiv lön beskattas med särskild inkomstskatt (Skatteverket 2007-04-26, dnr 131 100743-07/111).

94.2.4 Skattefria inkomster

I 6 § SINK finns en uppräkning av vilka inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt SINK.

183-dagarsregeln

Lön och annan jämförlig förmån som uppburits på grund av annan anställning eller annat uppdrag än svensk offentlig tjänst är inte skattepliktig om

- den anställde vistas i Sverige högst 183 dagar under en tolvmånadersperiod, och
- ersättningen betalas av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige eller på dennes vägnar, samt

– ersättningen inte heller belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket (6 § 1 SINK).

Det är det antal dagar som personen faktiskt vistas i Sverige som är avgörande. Även del av dag ska beaktas vilket innebär att såväl ankomst- som avresedag ska räknas in i vistelsen.

Beräkningen av om vistelsen överstiger 183 dagar kan göras för vilken tolvmånadersperiod som helst. Någon koppling till kalenderåret finns inte. I princip påbörjas en ny tolvmånadersperiod varje dag.

183-dagarsregeln bygger på artikel 15 punkt 2 i OECD:s modellavtal. Ytterligare ledning till hur antalet dagar ska beräknas kan därför hämtas i kommentaren till artikel 15 punkt 2 i modellavtalet.

Observera att 183-dagarsregeln inte kan användas för att avgöra om den anställdes vistelse i Sverige är stadigvarande. Den som stadigvarande vistas i Sverige är obegränsat skattskyldig och bestämmelserna i 6 § SINK gäller endast för personer som är begränsat skattskyldiga. Innan man över huvud taget kan tillämpa 183-dagarsregeln i 6 § SINK måste man alltså först konstatera att den anställde inte vistas stadigvarande i Sverige. Därefter får man avgöra om vistelsen överstiger 183 dagar.

Uttrycket ”fast driftställe”

För att ersättning ska vara undantagen från skatteplikt krävs slutligen att ersättningen inte belastar ett fast driftställe som arbetsgivaren har i Sverige. Vad som avses med uttrycket ”fast driftställe” framgår av 2 § SINK jämfört med 2 kap. 29 § IL.

Utbetalning från svensk semesterkassa

Skatteverket anser att utbetalning från en svensk semesterkassa till en begränsat skattskyldig person är skattefri om den lön som ersättningen är hänförlig till var skattefri enligt 6 § 1 SINK (Skatteverket 2006-12-22, dnr 131 791667-06/111).

Anställds ersättning för resor och logi

Ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad avseende resa till och från Sverige vid anställningens början respektive slut är undantagen från skatteplikt (6 § 2 SINK). Skattefriheten är inte begränsad till delsträckor inom landet utan omfattar också den del av ersättningen som hänför sig till resa utanför Sverige. Vad gäller ersättning för hemresor som företas under den tid då arbetet pågår i Sverige eller för resor av annan än den anställde, t.ex. hans familj, utgör det en skattepliktig förmån.

Vidare är ersättning som vid tillfällig anställning i Sverige betalats av arbetsgivare för kostnad för logi för tid under vilken arbetet utförs i Sverige skattefri. Det krävs inte att bostaden ska ha varit belägen i Sverige utan bara att den ska avse tid under vilken arbetet utförs här i landet. Oavsett om arbetsgivaren tillhandahåller logi eller mot kvitto ersätter den anställde för t.ex. hotellövernattningar är förmånen skattefri.

Skatteverket anser att med tillfällig anställning avses en anställning som varar i högst sex månader. Logi som arbetsgivaren tillhandahåller vid längre anställningar är en skattepliktig förmån. Det är bara tillfällig bostad som behövs för den tillfälliga anställningen i Sverige som är skattefri. Den tillfälliga bostaden kan dock vara belägen i annat land. Ordinarie bostad i hemlandet som arbetsgivaren betalar kostnaden för är en skattepliktig förmån. Om arbetet i Sverige utförs på exempelvis två olika platser och det därför behövs två tillfälliga bostäder är båda skattefria. Betalar arbetsgivaren däremot både en tillfällig bostad och en fritidsbostad är fritidsbostaden en skattepliktig förmån (Skatteverket 2004-11-29, dnr 130 657557-04/111).

Styrelseledamots ersättning för resa och logi

I likhet med vad som gäller beträffande anställda föreligger skattefrihet för ersättning till ledamöter eller suppleanter i styrelse eller liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, som betalas av bolaget eller av den juridiska personen, för kostnad avseende resa till respektive från förrättningen och för logi i samband med förrättningen (6 § 3 SINK). Se i övrigt vad som sagts ovan vid kantrubriken ”Anställds ersättning för resor och logi”.

Artister och idrottsmän

Inkomst som i utlandet bosatt artist eller idrottsman uppbär och som omfattas av bestämmelserna i A-SINK är undantagen från skatteplikt (6 § 4 SINK). Detta gäller även när sådan inkomst ska beskattas enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 IL. Scenpersonal, tekniska biträden, regissörer, koreografer m.fl. omfattas av SINK och inte av A-SINK.

Lokalanställda

Skattefrihet föreligger för lön och därmed jämförlig förmån och pension som utgår på grund av anställning hos svenska staten, om mottagaren är medborgare i anställningslandet och är anställd av svensk utlandsmyndighet eller utomlands för fältprojekt för bilateral biståndsverksamhet (lokalanställd) (6 § 5 SINK). Skatteverket anser att med begreppet utlandsmyndighet avses beskickningar, delegationer vid interna-

tionella organisationer och karriärkonsulat (Skatteverket 2007-04-23, dnr 131 230338-07/111).

Skatteavtal

Inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i ett skatteavtal är undantagen från skatteplikt (6 § 6 SINK).

– gränsgångare

Exempelvis är en person med hemvist i Finland eller Norge som omfattas av de s.k. gränsgångarreglerna i det nordiska skatteavtalet, som innebär att inkomst av arbete i Sverige ska beskattas endast i hemviststaten (d.v.s. Finland respektive Norge), undantagen från skatteplikt enligt SINK. Beträffande gränsgångarreglerna, se vidare avsnitt 4.6.3.

94.2.5 Skattesats

Skatt tas ut med 25 % på skattepliktig inkomst. Skattesatsen är dock 15 % när det gäller sjöinkomst som är skattepliktig enligt 5 § första stycket 12 SINK (7 § SINK). Observera att om en utomlands bosatt sjöman uppbär annan inkomst, t.ex. sjukpenning, så beskattas denna med 25 %.

Skatt tas ut med full skattesats, d.v.s. 25 eller 15 % (sjömän), eller inte alls, det sistnämnda i fråga om sådana inkomster som avses i 6 § SINK. Någon möjlighet att ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats föreligger inte.

Allmän pensionsavgift kan inte tas ut vid beskattning enligt SINK då den särskilda inkomstskatten är en definitiv skatt och någon taxering inte sker.

94.2.6 Förfarandebestämmelser

Nyhet för inkomster 2012 – SFL gäller

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt enligt SINK finns i SFL (8 § SINK).

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna i SFL som avser särskild inkomstskatt gäller för inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011 (punkt 1 i övergångsbestämmelserna till SFL).

94.2.7 Skatteavdrag

För att skatteavdrag för skatt enligt SINK ska få göras krävs att Skatteverket i ett beslut om särskild inkomstskatteredovisning har angett att skatteavdrag ska göras och att utbetalaren känner till beslutet (13 kap. 3 § SFL).

Den som har en utländsk utbetalare ska själv redovisa och betala skatten (13 kap. 6 § SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 13.

94.2.8 Redovisning

Utbetalares skatteavdrag för skatt enligt SINK ska redovisas i en arbetsgivardeklaration (26 kap. 2−3 §§ SFL).

Den som har en utländsk utbetalare och själv ska redovisa skatten ska göra detta i en särskild skattedeklaration. En särskild skattedeklaration ska lämnas för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 2 och 9 §§ SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 26.

94.2.9 Beslut om särskild inkomstskatt

När särskild inkomstskatt ska redovisas av den skattskyldige själv ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter (54 kap. 1 § SFL).

Skatteverket får besluta om särskild inkomstskatt även i andra fall. Detta gäller t.ex. om Skatteverket först i efterhand upptäcker att någon skulle ha betalat särskild inkomstskatt men aktuella ersättningar redan betalats ut (54 kap. 2 § SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 54.

94.2.10 Överföring av skatt till annat nordiskt land

Mellan de nordiska länderna finns en överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt, det s.k. ”trekk-avtalet”.

Har särskild inkomstskatt för utomlands bosatta innehållits i Sverige på grund av arbete kan skatten överföras till den stat där skatten rätteligen ska tillgodoföras (64 kap. 7 § SFL).

Nordiska blanketter

De nordiska länderna har tagit fram ett antal blanketter, NT-serien, för att underlätta ett informationsutbyte om att skatteavdrag sker respektive inte sker och för att förenkla överföring av skatt mellan länderna.

94.2.11 Återbetalning av skatt

Bestämmelser om återbetalning av skatt enligt SINK finns i 54 kap. 3 och 4 §§ SFL, se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 54.

94.2.12 Tillgodoräknande av särskild inkomstskatt som preliminär skatt och vice versa

I fall då särskild inkomstskatt betalats och det senare visar sig att den skattskyldige stannat i Sverige under så lång tid att han blivit obegränsat skattskyldig, är det möjligt att tillgodoräkna den särskilda inkomstskatten som preliminär skatt (11 kap. 14 § SBL). I det omvända förhållandet kan också preliminär skatt tas i anspråk för betalning av särskild inkomstskatt (64 kap. 4 § SFL).

94.2.13 Omprövning och överklagande

Bestämmelserna om omprövning och överklagande finns i 66 kap. SFL (omprövning) och 67 kap. SFL (överklagande).

94.3 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

94.3.1 Definitioner

Termer och uttryck som används i IL har samma betydelse i A-SINK, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget (2 § A-SINK).

I A-SINK definieras vissa centrala begrepp (3 § A-SINK).

Bosatt utomlands

Med *bosatt utomlands* avses fysisk person som är begränsat skattskyldig. Av denna definition samt 2 § A-SINK följer att begreppet ska tolkas i enlighet med 3 kap. 3 och 17 §§ IL.

Hemmahörande i utlandet

Med *hemmahörande i utlandet* avses fysisk person som är bosatt utomlands samt juridisk person som inte är registrerad här i riket och som inte heller har fast driftställe här.

Artist, idrottsman

Med *artist* avses den som utövar artistisk verksamhet och med *idrottsman* den som utövar idrottslig verksamhet.

Artistisk verksamhet

Med *artistisk verksamhet* avses personligt framträdande inför publik eller vid ljud- eller bildupptagning med sång, musik, dans, teater, cirkus eller liknande. Ren undervisnings-, instruktions- eller bildningsverksamhet eller andaktsutövning omfattas inte. Gränsdragningsproblem kan uppkomma om t.ex. en artist under ett engagemang både undervisar och ger en konsert. Endast den del av ersättningen som avser konserten omfattas av A-SINK, varför det är önskvärt att fördelningen av ersättningen framgår av avtal eller liknande. Om det inte framgår hur ersättningen ska fördelas måste en uppskattning göras av hur stor del av ersättningen som belöper på respektive verksamhet. I vissa fall kan det också vara svårt att avgöra om

det är en konsert eller t.ex. ett föredrag eller deltagande i andaktsutövning. I dessa fall bör bedömningen ske utifrån en huvudsaklighetsprincip.

För att omfattas av A-SINK krävs vidare att framträdandet äger rum inför publik. Detta kan ske genom att publiken är personligen närvarande eller kan se eller lyssna till framträdandet med hjälp av ljud- eller bildupptagning.

Endast den som framträder med artistisk verksamhet på t.ex. en scen omfattas av lagen. Det innebär att exempelvis scenpersonal, tekniska biträden, regissörer och koreografer inte omfattas. För sådana personer blir i stället SINK aktuell.

Idrottslig verksamhet

Med *idrottslig verksamhet* avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio- eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning.

Artistföretag

Med *artistföretag* avses fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist eller idrottsman.

Arrangör

Med *arrangör* avses fysisk eller juridisk person som anordnar tillställning med artistisk eller idrottslig verksamhet.

Svenskt fartyg

Med *svenskt fartyg* avses sådant svenskt eller utländskt handelsfartyg som avses i 5 § första stycket 12 SINK.

94.3.2 Skattskyldighet

Skattskyldig till särskild inkomstskatt är

- utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet och som
- uppbär en enligt A-SINK skattepliktig inkomst (4 § A-SINK).

Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

Den som är begränsat skattskyldig kan välja att bli beskattad enligt IL i stället för A-SINK (5 a § A-SINK). Se vidare avsnitt 94.4.

94.3.3 Skattepliktiga inkomster

En uttömmande uppräkning av de skattepliktiga inkomsterna finns i 7 § A-SINK.

Artist/ idrottsutövare/ artistföretag

För artist, idrottsman och artistföretag utgör den skattepliktiga inkomsten kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg (7 § första stycket A-SINK). Observera att även vissa utländska fartyg ingår i definitionen av svenskt fartyg i 3 § A-SINK.

Arrangör

För arrangör utgör den skattepliktiga inkomsten vad denne uppbär i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg (7 § andra stycket A-SINK). Observera att även vissa utländska fartyg ingår i definitionen av svenskt fartyg i 3 § A-SINK.

Sign-on bonus

Skatteverket anser att ersättning som betalas ut till en begränsat skattskyldig idrottsutövare i samband med undertecknandet av ett avtal om anställning hos svensk idrottsklubb (s.k. sign on fee) ska beskattas enligt A-SINK. Om ersättningen utgår dels för den framtida idrottsprestationen i Sverige, dels för arbete exempelvis som tränare, ska den del som avser tränarersättningen beskattas enligt SINK och övrig del enligt A-SINK (Skatteverket 2006-03-28, dnr 131 187591-06/111). Ang. socialavgifter, se avsnitt 94.5.

Skatteverket anser vidare att direktpension till begränsat skattskyldig idrottsutövare inte ska beskattas enligt A-SINK utan enligt SINK, oavsett om utbetalningen sker löpande eller i form av engångsbelopp. Vid tillämpning av skatteavtal är utbetalningen en sådan pension och annan liknande ersättning på grund av tidigare anställning som omfattas av artikel 18 i OECD:s modellavtal (Skatteverket 2008-05-29, dnr 131 335261-08/111).

94.3.4 Skattefria inkomster

I 8 § A-SINK finns en uppräkning av inkomster som är undantagna från skatteplikt enligt A-SINK.

Frivillig betalning till gatumusikant

Frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får är inte skattepliktiga (8 § första stycket 1 A-SINK). Det rör sig här om sådana personer som utan inträdesavgift uppträder med musik, sång, akrobatik och liknande aktiviteter på gator, torg, tunnelbanestationer m.fl. platser.

Näringsverksamhet från fast driftställe

Inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige är inte skattepliktig (8 § första stycket 2 A-SINK). Beskattning av sådan verksamhet sker enligt IL (3 kap. 18 § första stycket 3 IL).

Royalty och periodiskt utgående avgift

Royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är inte skattepliktig (8 § första stycket 3 A-SINK). Ersättning från svensk radio och television ska anses som sådan royalty eller avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket (8 § andra stycket A-SINK).

Skatteavtal

Inkomst som undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal är inte skattepliktig (8 § första stycket 4 A-SINK).

Resor, kost och logi

Som skattepliktig inkomst räknas inte heller vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller ersättning för styrkta kostnader härför (8 § första stycket 5 A-SINK). Om ersättning för resa, transport, kost eller logi ingår i den kontanta ersättningen är dock även denna del av ersättningen skattepliktig.

Mindre naturaförmåner

Naturaförmåner är inte skattepliktiga om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp enligt SFB avrundat till närmaste hundratal kronor (8 § första stycket 6 A-SINK).

Ideell arrangör

Inkomst hos utländsk arrangör som i allt väsentligt motsvarar sådan svensk ideell förening som avses i 7 kap. 7 § IL undantas från skatteplikt, om en sådan förening inte skulle ha varit skattskyldig för inkomsten (8 § första stycket 7 A-SINK).

94.3.5 Skattesats

Skattesatsen är 15 % (9 § A-SINK).

Skatt tas med full skattesats, d.v.s. 15 %, eller inte alls, det sistnämnda i fråga om sådana inkomster som avses i 8 § A-SINK. Någon möjlighet att ändra beräkningen av skatteavdraget till en annan procentsats föreligger inte.

Allmän pensionsavgift kan inte tas ut vid beskattning enligt A-SINK då den särskilda inkomstskatten är en definitiv skatt och någon taxering inte sker.

94.3.6 Förfarandebestämmelser

Nyhet för inkomster 2012 – SFL gäller

Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt enligt A-SINK finns i SFL (10 § A-SINK).

SFL har trätt i kraft den 1 januari 2012. Bestämmelserna i SFL som avser särskild inkomstskatt gäller för inkomster som kommer den skattskyldige till del efter utgången av 2011 (punkt 1 i övergångsbestämmelserna till SFL).

94.3.7 Skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning som är skattepliktig enligt A-SINK ska göra skatteavdrag för sådan skatt (13 kap. 4 § SFL). Det krävs inget beslut från Skatteverket för att få göra skatteavdrag för skatt enligt A-SINK.

En utländsk arrangör som tar emot skattepliktig ersättning ska själv redovisa och betala skatten (13 kap. 7 § SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 13.

94.3.8 Redovisning

Utbetalares skatteavdrag för skatt enligt A-SINK ska redovisas i en arbetsgivardeklaration tillsammans med övriga skatteavdrag (26 kap. 2−3 §§ SFL). Detta är en ändring mot vad som gällde före införandet av SFL. Vissa uppgifter om mottagaren ska lämnas i en bilaga till deklarationen.

En utländsk arrangör som själv ska redovisa skatten ska göra detta i en särskild skattedeklaration. En särskild skattedeklaration ska lämnas för varje skattepliktig ersättning (26 kap. 2 och 9 §§ SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 26.

94.3.9 Beslut om särskild inkomstskatt

När särskild inkomstskatt ska redovisas av den skattskyldige själv ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter (54 kap. 1 § SFL).

Skatteverket får besluta om särskild inkomstskatt även i andra fall. Detta gäller t.ex. om Skatteverket först i efterhand upptäcker att någon skulle ha betalat särskild inkomstskatt men aktuella ersättningar redan betalats ut (54 kap. 2 § SFL).

Se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 54.

94.3.10 Återbetalning av skatt

Bestämmelser om återbetalning av skatt enligt A-SINK finns i 54 kap. 3 § SFL, se vidare Handledning för skatteförfarandet, avsnitt 54.

94.4 Val av IL i stället för SINK eller A-SINK

Den som är begränsat skattskyldig kan begära att bli beskattad enligt IL i stället för enligt SINK (4 § SINK). Samma möjlighet finns när det gäller A-SINK (5 a § A-SINK). Valmöjligheten har införts som en anpassning till EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare, vilka förbjuder diskriminering av arbetstagare hemmahörande i annat medlemsland.

En person som väljer beskattning enligt IL i stället för enligt SINK är i sådant fall begränsat skattskyldig i inkomstslaget tjänst för samtliga inkomster som anges i 5 § SINK, med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 SINK (3 kap. 18 § första stycket 1 IL). Begäran kan göras antingen i en ansökan eller i en inkomstdeklaration.

En begäran om beskattning enligt IL i stället för enligt A-SINK får tidigast göras året före beskattningsåret. Skatteverket ska efter begäran meddela beslut om skattskyldighet enligt IL (5 a § andra och tredje stycket A-SINK). Den som begär beskattning enligt IL blir begränsat skattskyldig i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket A-SINK (3 kap. 18 § första stycket 2 IL).

En begäran om beskattning enligt IL ska avse hela den del av inkomståret som personen är begränsat skattskyldig (prop. 2004/05:19 s. 62 f.). Begäran måste också avse alla de inkomster under ett beskattningsår som annars skulle ha beskattats enligt SINK eller A-SINK (4 § SINK respektive 5 a § A-SINK). Det är alltså inte möjligt att få en inkomst beskattad enligt IL och en annan enligt SINK eller A-SINK (prop. 2008/09:182 s. 60–61).

Skattesats

Beskattning sker enligt en för riket genomsnittlig kommunal skattesats (65 kap. 4 § andra stycket IL).

Avdrag för kostnader

Vid beskattning enligt IL kan avdrag för kostnader i inkomstslaget tjänst (eller näringsverksamhet) och sjöinkomstavdrag medges. Den skattskyldige omfattas också av rätten till skattereduktion för allmän pensionsavgift och sjöinkomst.

Pensions-sparavdrag
Grundavdrag
Jobbskatteavdrag
Rotavdrag

Om en persons överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige (se nedan) finns möjlighet att få följande avdrag och skattereduktioner:

- allmänna avdrag, d.v.s. pensionssparavdrag (59 kap. 16 § IL) samt avdrag för underskott av näringsverksamhet, debiterade egenavgifter, utländska socialförsäkringsavgifter och periodiskt understöd (62 kap. 9 § IL),
- grundavdrag (63 kap. 2 § IL),
- skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag) (67 kap. 5 § IL),
- skattereduktion för husarbete (hushålls- och rotarbete) (67 kap. 11 § andra stycket IL), och
- skattereduktion för gåva (67 kap. 24 § andra stycket IL).

Avdragsrätten i Sverige när det gäller ovanstående avdrag påverkas inte av om sådana avdrag åtnjutits också i hemviststaten (prop. 2004/05:19 s. 49).

Skatteverket anser att även en begränsat skattskyldig person kan få avdrag för sådan utländsk pensionsförsäkring som anges i 58 kap. 5 § IL (Skatteverket 2006-06-20, dnr 131 318472-06/111).

Ränteutgifter

Den som väljer beskattning enligt IL har också rätt att dra av sådana ränteutgifter som inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster (42 kap. 1 § tredje stycket IL). Även här är en förutsättning för avdrag att den skattskyldiges överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder uteslutande eller så gott som uteslutande utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige. Vidare krävs att

- ränteutgifterna inte har kunnat dras av i hemlandet
- den skattskyldige är bosatt i en stat inom EES och
- ränteutgifterna har betalats under den tid som den skattskyldige varit bosatt i en stat inom EES.

Skatteverket anser att ”kunnat dras av” innebär att det inte finns någon valfrihet för den som är begränsat skattskyldig att fritt fördela ränteutgifterna mellan hemlandet, inom EES, och Sverige. Skatteverket anser således att om det funnits en rätt att dra av ränteutgifterna i hemlandet så har dessa kunnat dras av enligt IL. Skatteverket anser att den svenska bestämmelsen är

anpassad till gällande EU-rätt (Skatteverket 2010-05-24, dnr 131 354206-10/111).

När en begränsat skattskyldig väljer beskattning enligt IL ska självdeklarationen innehålla de uppgifter som behövs för att avgöra om den skattskyldige uppfyller kraven för att få ovanstående avdrag (3 kap. 1 § 6 LSK). Detta kan t.ex. ske genom att den skattskyldige redovisar sina nettointäkter av förvärvsverksamhet i Sverige och utlandet samt åberopar intyg från behörig myndighet i utlandet (prop. 2004/05:19 s. 68). När det gäller frågan hur ränteavdrag i hemlandet ska kunna kontrolleras bör utgångspunkten vara att den skattskyldige ska visa vilka avdrag som har beviljats i hemlandet genom intyg från behörig myndighet där (prop. 2007/08:24 s. 33).

Uteslutande etc.

Med uteslutande eller så gott som uteslutande avses minst 90 % (prop. 2004/05:19 s. 45).

Överskott av förvärvsinkomster i Sverige

Skatteverket anser att med ”överskott av förvärvsinkomster i Sverige” förstås det överskott i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet som beskattas i Sverige enligt IL, oavsett om inkomsterna har källa i Sverige eller inte. Det är inkomsterna före allmänna avdrag och grundavdrag som avses. Inkomster som har källa i Sverige men som inte ingår i den taxerade inkomsten räknas inte med. Inkomster som ingår i den taxerade inkomsten i Sverige och som även beskattas utomlands räknas med i överskottet av förvärvsinkomster i Sverige (Skatteverket 2005-03-03, dnr 130 89071-05/111).

94.5 Socialavgifter och PGI

För fysiska personer som är bosatta utomlands men som utför arbete i Sverige ska arbetsgivaren normalt betala arbetsgivaravgifter. Den som arbetar i Sverige omfattas i de flesta fall av SFB vilket innebär att pensionsgrundande inkomst (PGI) ska beräknas även för skattskyldiga enligt SINK och A-SINK. En förutsättning för att arbetsgivaravgifter ska betalas och PGI beräknas är att personen tillhör svensk socialförsäkring vid arbetet här.

Skatteverket har i ett ställningstagande redogjort för sin bedömning av hur underlaget för arbetsgivaravgifter påverkas när beskattning enligt SINK och A-SINK ändras till beskattning enligt IL och omvänt. Nedan följer en redogörelse av denna (2010-09-27, dnr 131 624948-10/111).

Skatteverket anser att när det i efterhand konstateras att en ersättning inte längre är avgiftsfri på grund av att inkomstbeskattningen ändras från SINK eller A-SINK till beskattning enligt IL, så ska arbetsgivaravgifter betalas av den som betalat eller gett ut ersättning för arbetet. Det kan exempelvis gälla kostnadsersättningar för logi, resor etc. Detta kan bli aktuellt då mottagaren av ersättningen begär att få bli beskattad enligt IL i stället för enlig SINK eller A-SINK.

Det omvända förhållandet kan även uppstå, d.v.s. att en ersättning blir avgiftsfri och då leda till återbetalning av arbetsgivaravgifter. Detta kan inträffa då det visar sig att en inkomst ska beskattas enligt SINK eller A-SINK i stället för enligt IL samt att ersättningen återfinns bland någon av de uppräknade avgiftsfria inkomsterna i SAL.

Sign-on bonus

Om idrottsutövaren bor i ett annat land när s.k. sign-on bonus betalas ut så ska arbetsgivaravgifter betalas på den utgivna ersättningen om idrottsutövaren ska omfattas av svensk socialförsäkring när han börjar arbeta för den svenska klubben (Skatteverket 2009-09-21, dnr 131 725372-09/111).

95 Kupongskatt

95.1 Inledning

KupL/KupF

Bestämmelserna om kupongskatt finns i KupL och KupF.

Försäkringsaktiebolag är en särskild associationsform. En ny försäkringsrörelselag (SFS 2010:2043) träder i kraft 2011-04-01. Enligt 11 kap. 1 § i den nya försäkringsrörelselagen ska föreskrifterna för aktiebolag i allmänhet gälla för försäkringsaktiebolag, om inte något annat följer av försäkringsrörelselagen eller är särskilt föreskrivet. Hänvisningarna i 2, 7, 12 och 27 §§ KupL till försäkringsrörelselagen har därför tagits bort (SFS 2011:69). Ändringen träder i kraft den 1 april 2011 och tillämpas på utdelning som beslutats efter ikraftträdandet.

Definitiv källskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska investeringsfonder som huvudsakligen utgår i de fall utdelningen betalas till utlandet. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomstskatt som tidigare förmögenhetsskatt.

Enligt 5 § KupL tas kupongskatt ut med 30 % av utdelningen. I de flesta skatteavtal med andra länder har Sverige emellertid reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst, se avsnitt Skatteavtal m.m.

Ärenden om kupongskatt handläggs av Skatteverket, Storföretagsregionen. Handläggning av kupongbolag och hantering av betalningsströmmar sker i Ludvika. Postadress: 771 83 Ludvika. Avstämningsbolag och investeringsfonder handläggs av Storföretagsskattekontoret, 116 81 Solna.

95.2 Definitioner m.m.

95.2.1 Kupongskattesystemets uppbyggnad

KupL har två skilda system för bl.a. redovisning och inbetalning av kupongskatt. Ett som gäller vid utdelning av aktier i s.k. avstämningsbolag och på andelar i investeringsfonder och ett som gäller vid utdelning från s.k. kupongbolag.

95.2.2 Avstämningsbolag

Avstämnings-förbehåll

Begreppet avstämningsbolag definieras i 1 kap. 10 § ABL. Med avstämningsbolag avses bolag i vars bolagsordning intagits ett s.k. avstämningsförbehåll. Ett sådant förbehåll innebär att det är den som på en viss fastställd avstämningsdag är införd i aktieboken eller i s.k. särskild förteckning som ska anses behörig att bl.a. mottaga utdelning.

För avstämningsbolagen ska vissa uppgifter fullgöras av en central värdepappersförvarare. Bland annat ska den centrala värdepappersförvararen föra aktieboken och sända ut utdelningen. Med den nya aktiebolagslagen har det även gjorts möjligt för avstämningsbolaget självt att kunna distribuera utdelningen till aktieägarna. I sådant fall har i stället bolaget eller den som bolaget annars har anlitat gjorts ansvarig för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt, se 11 a § KupL.

Kontobaserat aktiesystem

Alla avstämningsbolag omfattas från år 1991 av ett kontobaserat aktiesystem.

Genom införandet av det kontobaserade systemet avskaffades aktiebreven och de rättsverkningar som tidigare var förbundna med dessa knöts i stället till registrering i ett avstämningsregister som fördes av dåvarande Värdepapperscentralen (VPC).

Från och med den 1 januari 1999 regleras det kontobaserade aktiesystemet i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (kontoföringslagen) som ersatt bl.a. den tidigare gällande aktiekontolagen. Därigenom infördes begreppet central värdepappersförvarare för VPC och andra företag som kan få tillstånd från Finansinspektionen att bedriva sådan verksamhet enligt den lagen. Än så länge är det endast VPC, numera namnändrad till Euroclear Sweden AB, som har tillstånd att vara central värdepappersförvarare.

Avstämningskonto

Regleringen i kontoföringslagen innebär i övrigt bl.a. följande beträffande avstämningsbolag.

Aktier i ett avstämningsbolag ska vara registrerade i ett avstämningsregister för bolaget. Avstämningsregistret består av avstämningskonton enligt 4 kap. 1 och 2 §§ kontoföringslagen. Varje aktieägare ska ha sitt aktieinnehav i ett bolag registrerat på ett eller flera avstämningskonton såvida aktierna inte är förvaltarregistrerade. I det senare fallet är det i stället förvaltaren som ska ha ett eller flera avstämningskonton för de

förvaltade aktierna enligt 4 kap. 16 § och 3 kap. 8 § kontoföringslagen. En central värdepappersförvarare eller ett kontoförande institut ska genast registrera anmälningar om sådana förhållanden som ska framgå av avstämningsregistret och ange tidpunkten för registreringen. När samtliga villkor för slutlig registrering är uppfyllda ska registrering ske på ett avstämningskonto (5 kap. 1 §). Exempelvis ska således en anmälan om överlåtelse av aktierna genast registreras. Det kan komma att förflyta någon tid från det att anmälan registreras tills dess att registrering på avstämningskonto sker. Rättsverkan av en registrering inträder emellertid normalt redan då anmälan registreras (6 kap. kontoföringslagen).

Registreringsåtgärderna vidtages således av den centrala värdepappersförvararen eller för dennes räkning av ett s.k. kontoförande institut. Det är emellertid alltid den centrala värdepappersförvararen som ansvarar för avstämningsregistren och det är även denne som avgör vem som har rätt att vara kontoförande institut (3 kap. 1 § kontoföringslagen). I dag är det huvudsakligen värdepappersinstitut som är verksamma som kontoförande institut.

Så snart någon antecknas som aktieägare på ett avstämningskonto ska han föras in som ägare i aktieboken (5 kap. 13 § ABL). Den som är antecknad på ett avstämningskonto som ägare till en aktie är vidare, med de begränsningar som framgår av kontot, behörig att förfoga över aktien (6 kap. 1 § kontoföringslagen).

Förvaltarregistrering

Om en aktieägare i ett avstämningsbolag har lämnat sina aktier till någon för förvaltning, kan förvaltaren på aktieägarens uppdrag föras in i aktieboken i stället för aktieägaren (5 kap. 14 § ABL).

Enligt kontoföringslagen är det den centrala värdepappersförvararen som kan lämna medgivande till registrering som förvaltare. Sådant medgivande kan lämnas till juridiska personer som kan bli kontoförande institut för annans räkning, d.v.s. bl.a. svenska och utländska clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, värdepappersinstitut och utländska företag som i sitt hemland får driva verksamhet som är jämförbar med central kontoföring eller värdepappersrörelse (3 kap. 2 och 7 §§ kontoföringslagen).

Vid förvaltarregistrering är det således förvaltaren som ska ha de förvaltade aktierna registrerade på avstämningskonto. Aktier som tillhör flera olika ägare i ett bolag kan därvid vara

registrerade på samma konto (3 kap. 8 § kontoföringslagen). Om den som äger de förvaltarregistrerade aktierna vill delta i bolagsstämma och utöva sin rösträtt kan han tillfälligt föras in i aktieboken (5 kap. 15 § ABL).

Vid förvaltarregistrering ska vissa uppgifter som enligt KupL annars åvilar central värdepappersförvarare, t.ex. att innehålla och inbetala kupongskatt, i stället fullgöras av förvaltaren. En central värdepappersförvarare eller den som annars ansvarar för innehållande av kupongskatt enligt 11 a § eller 11 b § KupL ska vid redovisning av skatten lämna uppgift till Skatteverket om förvaltning är i fråga enligt 5 kap. 14 § ABL, 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder eller 3 kap. 7 § kontoföringslagen, se 12 § KupL.

95.2.3 Kupongbolag

Kupongbolag är enligt KupL ”annat aktiebolag än avstämningsbolag”. Dessa bolag omfattas inte av det kontobaserade aktiesystemet utan rättsverkningarna är i stället huvudsakligen kopplade till aktiebreven och eventuellt därtill hörande utdelningskuponger, se 6 kap. ABL samt 2 kap. 24 och 25 §§ skuldebrevslagen (1936:81).

95.2.4 Investeringsfonder

Investeringsfondernas verksamhet regleras i lagen (2004:46) om investeringsfonder.

Fondbolag

Investeringsfonderna förvaltas av s.k. fondbolag, vilka är svenska aktiebolag som fått särskilt tillstånd av Finansinspektionen att utöva fondverksamhet. Inspektionen kan även ge utländska fondföretag tillstånd att driva fondverksamhet här i landet, antingen från ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial) eller utan att inrätta filial.

Förvaringsinstitut

För varje investeringsfond ska det även finnas ett s.k. förvaringsinstitut, en bank eller annat kreditinstitut, som verkställer fondbolagets beslut och i övrigt sköter investeringsfondens tillgångar.

De uppgifter som central värdepappersförvarare enligt KupL ska utföra vid utdelning i avstämningsbolag ligger vid utdelning på andel i investeringsfond i stället på fondbolaget. Detta gäller även värdepappersbolag och svenska kreditinstitut som har tillstånd för fondverksamhet enligt 1 kap. 5 § lagen om investeringsfonder, se 11 b § KupL. Om fondandelarna är förvaltarregistrerade är i stället förvaltaren ansvarig enligt 12 § KupL.

95.3 Skattskyldighet

95.3.1 Allmänt

Utdelningsberättigad

Skattskyldig till kupongskatt är enligt 4 § KupL den som är utdelningsberättigad, d.v.s. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Beträffande utdelningstillfälle, se avsnitt 11.5.

Begränsat skattskyldig

Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses hemmahörande i Sverige (begränsat skattskyldig). För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten såväl statlig inkomstskatt som statlig förmögenhetsskatt.

Bulvanfall

Skattskyldighet till kupongskatt kan emellertid i vissa fall föreligga även för den som är obegränsat skattskyldig i Sverige, de s.k. bulvanfallen. I detta fall utgår såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt på utdelningen.

95.3.2 Skattskyldighet för utomlands hemmahörande personer

Fysisk person

Fysisk person som är begränsat skattskyldig är skattskyldig till kupongskatt, 4 § KupL.

Svenska diplomater

Svensk medborgare, som tillhör svensk beskickning hos utländsk stat, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller svenskt karriärkonsulat eller i övrigt ingår i beskickningens, delegationens eller konsulatets personal och som på grund av sin tjänst vistas utomlands, behandlas i beskattningshänseende som obegränsat skattskyldig (3 kap. 4 § IL) och är därmed inte skattskyldig till kupongskatt. Detsamma gäller sådan persons make och barn under 18 år, om maken eller barnet bor hos denne och är svensk medborgare.

Utländska diplomater

Den som tillhör utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller konsulatets personal och som inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess personal, anses i beskattningshänseende som begränsat skattskyldig (3 kap. 17 § 2–4 IL). Sådan person har uttryckligen undantagits från skatteplikt till kupongskatt (4 § fjärde stycket KupL). Detsamma gäller sådan persons make, barn under 18 år och personliga tjänare, om de bor hos honom och inte är svenska medborgare.

Utländskt dödsbo

Utländskt dödsbo ska erlägga kupongskatt för utdelning på aktier och andelar i svenska aktiebolag och investeringsfonder. Med utländskt dödsbo avses dödsbo efter person som vid dödsfallet var begränsat skattskyldig.

Av 42 kap. 23 § IL följer att obegränsat skattskyldig inte är skattskyldig för utdelning från utländskt dödsbo om utdelningen avser inkomst i sådant dödsbo och för vilken dödsboet är skattskyldigt i Sverige. Kupongskatt räknas i detta fall inte till sådan inkomstskattskyldighet. Vad dödsboet erlagt i kupongskatt får dock avräknas från utdelning som beskattas hos delägarna (RSV/FB Dt 1985:13).

Närings-verksamhet

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för sådan utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. För sådan inkomst föreligger i stället skattskyldighet till inkomstskatt (4 § första stycket KupL).

Handelsbolag m.fl.

Handelsbolag, kommanditbolag, rederier och europeiska intressegrupperingar är skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig (4 § andra stycket KupL).

Motsvarande gäller vid samäganderätt, t.ex. om flera personer gemensamt äger vissa aktier eller har rätt till viss utdelning. Kupongskatt ska då erläggas på den del av utdelningen som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.

Utländsk juridisk person

Utländsk juridisk person är skattskyldig till kupongskatt för utdelning som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige. Skattskyldighet föreligger dock inte för utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL. Kupongskatt utgår emellertid vid utdelningstillfället och bör därför innehållas fram till dess delägare taxerats för utdelningen. Därefter får den utländska juridiska personen begära återbetalning.

Utländska investeringsfonder

Skattskyldighet föreligger inte heller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 8 lagen (2004:46) om investeringsfonder, som hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en

artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

Skatteverket anser att det är en bedömning enligt lagen om investeringsfonder som ska ligga till grund för vad som är en utländsk motsvarighet till en svensk investeringsfond. Skatteverket anser att det är samma bedömning som ska göras oavsett om det är fråga om begreppet investeringsfonder i inkomstskattelagen och lagen om investeringssparkonto eller undantaget från skattskyldighet i 4 § nionde stycket kupongskattelagen (Skatteverket 2012-05-23, dnr 131 128777-12/111). Se även avsnitt 33.6.2.

Inom EU

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger inte för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i EU, om den innehar 10 % eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren enligt artikel 2 i rådsdirektivet 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning av moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 2005.

Näringsbetingad andel

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag. Som förutsättning för skattefrihet gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället. Denna reglering är en anpassning till reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar i IL.

Vidare föreligger inte skattskyldighet för utdelning för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt vad som angetts ovan avseende inom EU eller näringsbetingad andel om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

95.3.3 Skattskyldighet för i Sverige hemmahörande personer

Bulvanförhållande

Kupongskatt ska i vissa fall utgå även på utdelning till person som är hemmahörande i Sverige. Om en utdelningsberättigad innehar aktier under sådana förhållanden att någon annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxeringen till statlig inkomstskatt eller blir befriad från kupongskatt träffas aktieutdelningen av såväl kupongskatt som eventuell statlig inkomstskatt (4 § tredje stycket KupL).

Den dubbelbeskattning som därigenom kan inträffa är avsiktlig och har till syfte att hindra ett kringgående av beskattningsbestämmelserna.

95.4 Skattepliktiga betalningar

95.4.1 Utdelning

Kupongskatt tas ut på

- utdelning på aktie i svenskt aktiebolag
- utdelning på andel i svensk investeringsfond
- utdelning på aktie i europabolag med säte i Sverige

Med utdelning på aktie i svenskt aktiebolag avses utdelningar enligt såväl ABL som enligt försäkringsrörelselagen (1982:713).

Vad är utdelning?

Begreppet utdelning finns inte definierat i skattelagstiftningen. I praxis torde bedömningen av vad som skatterättsligt är att betrakta som utdelning grunda sig på reglerna i ABL.

De grundläggande bestämmelserna om tillåtna former för värdeöverföring från aktiebolag finns i 17 kap. 2 § ABL. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma endast vid bolagets förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna, och gåva i visst fall till allmännyttigt ändamål. Om utskiftning vid bolagets likvidation är särskilt stadgat i 25 kap. 38 § ABL. För utbetalning av fusionsvederlag och delningsvederlag till aktieägare gäller 23 kap. 26 § ABL respektive 24 kap. 28 § ABL.

Med utdelning avses inte bara utbetalningar i pengar utan även överföring av annan egendom.

Alla förmåner som en aktieägare erhåller från bolaget och som innebär en slags förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel ska i princip beskattas som utdelning, t.ex. att bolaget

låter aktieägaren förvärva egendom mot ett vederlag som understiger marknadsmässigt pris. Har avdrag för kupongskatt inte gjorts i samband med utdelningen kan kupongskatt påföras i efterhand enligt 26 § KupL.

Med utdelning avses enligt 2 § andra stycket KupL även följande utbetalningar till aktieägarna:

Minskning/inlösen

– återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 ABL, s.k. inlösen,

Likvidation

– utskiftning eller utbetalning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § ABL,

Återköp/fusion-fission

– utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag, s.k. riktat återköp,

– utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § ABL till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget,

– utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § ABL som avser delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 1 samma lag (s.k. fission) till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen samt delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som enligt 42 kap. 16 b § IL inte ska tas upp.

Återbetalning av kupongskatt

Av 27 § andra stycket KupL framgår att det föreligger rätt till återbetalning av sådan kupongskatt som betalas när en aktie har förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter det att utbetalningen av utskiftat belopp till aktieägaren blivit tillgänglig för lyftning. Vidare föreligger rätt till återbetalning då kupongskatt tagits ut vid minskning eller nedsättning av aktiekapitalet som genomförts med indragning eller inlösen av aktier enligt ABL respektive försäkringsrörelselagen och vid riktade återköp (jfr ovan).

Underlaget för kupongskatten ska i dessa fall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som fusionsvederlag eller delningsvederlag ska som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det över-

låtande aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 % av utbetalningen (27 § tredje stycket KupL).

Det kan nämnas att EU-domstolen i dom 2006-01-19, mål C-265/04, har förklarat att de tidigare svenska bestämmelserna vid beräkning av kupongskatt, vilka inte beaktade anskaffningskostnaden vid inlösen av aktier, står i konflikt med EG-fördraget om fria kapitalrörelser.

Nedsättning av kupongskatten i dessa fall sker genom ansökan om återbetalning enligt 27 § fjärde stycket KupL. Se vidare avsnitt Återbetalning m.m., 95.7.5.

Lättnad

Lättnadsreglerna gäller endast fysiska personer och dödsbon som är skattskyldiga i Sverige. Anledningen till att reglerna inte har utsträckts till att omfatta även kupongskatt är att sådan skatt, som erlagts i ett annat land än aktieägarens hemland, normalt får räknas av från aktieägarens skatt på utdelningen i hemlandet. I sådana fall skulle en lättnad inte slå igenom hos aktieägaren, utan i stället medföra att skatteintäkten överflyttades från Sverige till aktieägarens hemland. Andra stater som infört lättnadssystem har inte heller utsträckt lättnaden till ländernas motsvarighet till kupongskatten.

Investeringssparkonto

2012 införs en ny sparform, investeringssparkonto, där fysiska personer och dödsbon kan placera olika tillgångar t.ex. värdepapper. Avkastningen på tillgångarna i ett investeringssparkonto beskattas inte och inte heller kapitalvinster-/förluster vid försäljning av dessa tillgångar. I stället beskattas ett investeringssparkonto genom att en schablonintäkt räknas fram baserad på värdet av tillgångarna på kontot vid vissa bestämda tidpunkter. Schablonintäkten beskattas som inkomst av kapital. En begränsat skattskyldig fysisk person som har ett investeringssparkonto beskattas dock inte på detta sätt utan tillgångarna på kontot beskattas på vanligt sätt. Avkastning och kapitalvinst-/förlust beskattas i Sverige i den mån intern rätt och skatteavtal tillåter detta. Det innebär bl.a. att utdelningar på tillgångar i ett investeringssparkonto beskattas enligt KupL om ägaren till kontot är begränsat skattskyldig.

Pensionssparkonto

Obegränsat skattskyldiga som har ett pensionssparkonto betalar avkastningsskatt på tillgångarna på kontot, 2 § AvPL. Begränsat skattskyldiga omfattas inte av denna skattskyldighet till avkastningsskatt. En begränsat skattskyldig som har ett pensionssparkonto beskattas i stället i Sverige för tillgångarna på kontot på vanligt sätt om intern rätt och skatteavtal tillåter

detta. Det innebär bl.a. att utdelningar på tillgångar i ett pensionssparkonto beskattas enligt KupL om ägaren till kontot är begränsat skattskyldig.

95.4.2 Undantag från kupongskatt

Enligt 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA) råder under vissa former skattefrihet för utdelning i form av aktier i annat bolag. Genom en hänvisning i 1 § KupL till nämnda lagrum har sådan utdelning fritagits från kupongskatteskyldighet. Tillämpningsområdet för Lex ASEA har på senare år utvidgats och har till syfte att bl.a. möjliggöra för ett bolag att utan skattekonsekvenser för aktieägarna omstrukturera verksamheten genom att dela upp den i mindre enheter, s.k. fission.

95.5 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Utdelningstillfället

Skattskyldig till kupongskatt är den som är utdelningsberättigad, d.v.s. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället (4 § KupL).

Med utdelningstillfälle avses enligt 2 § första stycket KupL:

Avstämningsbolag

för avstämningsbolag

– dagen för avstämning (4 kap. 39 § ABL),

Kupongbolag

för kupongbolag

– den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

Investeringsfonder

för investeringsfonder

– den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Skattskyldighet inträder den dag då utdelningen blivit tillgänglig för lyftning, oavsett om den skattskyldige faktiskt lyft utdelningen vid denna tidpunkt eller senare.

Beslut om utdelning fattas vid bolagsstämman (18 kap. 1 § ABL). Vid stämman förs protokoll och stämmans beslut införs i detta (7 kap. 48 § ABL).

Har datum för när utdelning ska vara tillgänglig för lyftning inte fastställts, ska den dag då bolagsstämman fattat beslut om utdelning anses utgöra utdelningstillfället (3 § KupL).

Ska utdelning i kupongbolag tillgodoföras den utdelningsberättigade på annat sätt än genom utbetalning av utdelat belopp, anses utdelningen ha blivit tillgänglig för lyftning omedelbart

efter det att beslut om utdelningen fattats, d.v.s. på bolagsstämman (3 § KupL).

95.6 Skatteavtal m.m.

Skatteavtal

Enligt 5 § KupL ska kupongskatt tas ut med 30 % av utdelningen. I flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått har emellertid beskattningsanspråket begränsats. Enligt vissa avtal medges hel skattebefrielse för utdelning till bolag. Detsamma gäller utdelning till företag inom EU som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet, 4 § femte stycket KupL, samt utdelning till utländskt bolag som uppfyller villkoren för utdelning på näringsbetingad andel enligt 4 § sjätte–sjunde stycket KupL.

Nedsättning av kupongskattesatsen sker antingen direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om återbetalning, se avsnitt Återbetalning m.m., 95.7.5.

Direktnedsättning

Alla skatteavtal utom det med Schweiz möjliggör nedsättning direkt vid utbetalningstillfället. Vad gäller Schweiz så sker nedsättning genom ansökan om återbetalning i efterhand genom blankett R-Sv 1 (800), se RSV S 1994:7. Vanligtvis används dock numera blankett ”Claim for repayment of Swedish tax on dividends for Swiss residents, SKV 3742, för detta ändamål. Skatteverket har i RSV Dt 1975:8 lämnat anvisningar rörande direktnedsättning av kupongskatt.

Hemvistintyg

För direktnedsättning i kupongbolag erfordras att utbetalaren tillser att den utdelningsberättigade lämnar intyg om sitt hemvist. Hemvistintyg ska vara utfärdat av myndighet eller bank i hemvistlandet.

Vid utdelning i avstämningsbolag och från investeringsfonder tillämpar centrala värdepappersförvararen/förvaltaren eller förvaringsinstitutet direktnedsättning om det av tillgängliga uppgifter framgår att den utdelningsberättigade har hemvist i det uppgivna landet (3 § KupF).

Utländska förvaltare

Direktnedsättning kan ske även vid utbetalning av utdelning till utländsk förvaltare under förutsättning att förvaltaren skriftligen förbundit sig att iaktta vissa krav gentemot central värdepappersförvarare (3 § KupF). Värdepappersförvararen får då vid utbetalningen innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtal med det land där förvaltaren är hemmahörande.

Återbetalning

Har kupongskatt inbetalts med högre belopp än vad som ska erläggas enligt tillämpligt skatteavtal kan den utdelningsberättigade ansöka om återbetalning av för mycket inbetald skatt. Sådan ansökan (innehållande hemvistintyg) görs på blankett SKV 3740. Särskild blankett gäller dock för Schweiz, SKV 3742, se ovan.

Vissa nordiska institutioner

Enligt artikel 10 p. 7 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, för Sveriges del Skatteverket, träffa överenskommelse om att vissa institutioner med välgörande eller annat allmännyttigt ändamål ska vara befriade från skatt på utdelning.

Internationella organ

Av IPL framgår att vissa internationella organ samt sådana stiftelser och fonder som förvaltas eller kontrolleras av dem, i enlighet med av Sverige biträdda konventioner åtnjuter vissa privilegier, bl.a. skattefrihet i vissa fall. Vilka organ som omfattas och vilka avtal och stadgar som är i kraft i förhållande till Sverige framgår av bilaga till lagen, av tillkännagivande (1997:595) av vissa uppgifter om överenskommelser som avses i 4 § nämnda lag samt av kungörelse (1974:122) om immunitet och privilegier för vissa konsulat m.m. Samtliga avtal, stadgar m.m. finns publicerade i Sveriges internationella överenskommelser (SÖ).

95.7 Avdrag för kupongskatt m.m.

95.7.1 Skatteavdrag

Avstämningsbolag

Utdelning i avstämningsbolag betalas ut av den centrala värdepappersförvararen antingen direkt om den utdelningsberättigade är registrerad hos denne eller indirekt via en förvaltare om aktierna är förvaltarregistrerade. Sådant bolag kan numera även välja att själv sända ut utdelningen, se avsnitt 95.2.2. Det ankommer på den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren, bolaget självt eller den som bolaget anlitat för uppgiften, att göra skatteavdrag för kupongskatt vid varje utbetalning av utdelning, se 7 § respektive 11 a och 12 §§ KupL.

Den utdelningsberättigade är skyldig att skriftligen lämna den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren, bolaget eller den som bolaget har anlitat, de uppgifter som behövs för att bedöma om han är skattskyldig till kupongskatt eller inte. Om det inte framgår klart av tillgängliga uppgifter att skattskyldighet inte föreligger innehålls kupongskatt i samband med att utdelningen betalas ut eller gottskrivs den utdelningsberättigades konto, se 7 § KupL.

Investeringsfond

Fondbolaget, eller förvaltaren vid förvaltarregistrering, är på motsvarande sätt skyldigt att göra skatteavdrag vid utbetalning av utdelning på andel i investeringsfond enligt 11 b och 12 §§ KupL.

Kupongbolag

Utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag betalas vanligen ut direkt från bolaget eller via en bank. Den som uppbär utdelningen eller dennes ombud ska i samband med utdelningen på särskild blankett lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om den utdelningsberättigade är skattskyldig till kupongskatt eller inkomstskatt (14 § KupL). För utdelningsberättigad som inte är skattskyldig till kupongskatt används blankett 18 a (SKV 2331) och i de fall skattskyldighet till kupongskatt föreligger, blankett 18 b (SKV 2332, alternativt SKV 2333, som är den engelskspråkiga versionen av denna blankett). Kupongskatt ska också alltid innehållas vid utbetalning av utdelning i utlandet enligt 14 § tredje stycket KupL.

95.7.2 Redovisning

– Avstämningsbolag

Redovisnings-tidpunkt

Av 8 § KupL följer att den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren, bolaget eller den som bolaget har anlitat, ska lämna redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt senast fyra månader efter avstämningsdagen. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715) per utdelande bolag tillsammans med utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b.

Vid förvaltarredovisning bör förvaltaren samordna sin redovisning med den som den centrala värdepappersförvararen lämnar. Totalsumman av den redovisade utdelningen ska stämma överens med det belopp som den centrala värdepappersförvararen har betalat ut till förvaltaren.

Efterredovisning

Den skatt som belöper på utdelningsbetalningar som görs efter central värdepappersförvarares ordinarie redovisning ska inbetalas senast vid utgången av det kalenderår då utdelningen utbetalas, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället. På blanketten bör anges att det avser en efterredovisning. Denna möjlighet saknas för förvaltare och bolag (eller den som bolaget har anlitat), se 8 § tredje stycket KupL.

– Investeringsfonder

Fondbolag

Redovisningsskyldigheten ligger på fondbolaget eller förvaltaren vid förvaltarregistrering vad gäller utdelning på andel i investeringsfond enligt 11 b § respektive 12 § KupL.

Redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Redovisningen lämnas på blankett A (SKV 3715). Fondbolaget eller förvaltaren i förekommande fall ska lämna en redovisning per utdelande investeringsfond. Redovisningen ska åtföljas av utdelningsuppgifter enligt blankett 18 b.

– Andra aktiebolag än avstämningsbolag, kupongbolag

Andra aktiebolag än avstämningsbolag som lämnat utdelning är alltid redovisningsskyldiga. Redovisning måste således lämnas även om kupongskatt inte ska betalas.

Redovisningstidpunkt

Uppgift om utdelning och kupongskatt ska redovisas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelningstillfället infaller efter den 15 september ska redovisningen alltid lämnas senast den 15 januari påföljande år (15 § KupL). Redovisningen lämnas på blankett K (SKV 3700).

Redovisningen ska åtföljas av de av utdelningsmottagarna ifyllda blanketterna 18 a (för utdelning på svenska aktier/andelar utan avdrag för kupongskatt) respektive 18 b (för utdelning på svenska aktier/andelar med avdrag för kupongskatt).

Bolaget ska, även när utdelningen utbetalats av annan än bolaget, kontrollera att blanketterna 18 a och 18 b blivit fullständigt och riktigt ifyllda och göra de kompletteringar och rättelser som behövs.

Kupongskatt med 30 % ska redovisas och inbetalas även på sådan utdelning som vid redovisningstillfället ännu inte har betalats ut och för vilken utdelningsuppgifter (blankett 18 a/18 b) således ännu inte kommit in, liksom på sådan utdelning för vilken ofullständiga uppgifter kommit in (15 § KupL). Möjlighet till efterredovisning saknas.

Återbetalning

Utbetalas utdelning efter det att bolaget har redovisat och betalat in kupongskatt till Skatteverket, kan bolaget begära återbetalning av kupongskatt som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet inte förelegat (16 § KupL).

Återbetalning sker inte beträffande utdelning som varit tillgänglig för lyftning tidigare än fem år före det kalenderår då korrekt/rättad blankett 18 a eller b överlämnats till Skatteverket.

– Kontroll

Enligt 18 § KupL ska aktiebolag inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av beslutet om utdelning till registreringsmyndigheten, d.v.s. Bolagsverket. Uppgifterna vidarebefordras till Skatteverket, som därigenom får kännedom om att utdelning skett.

95.7.3 Skatteinbetalning

Kupongskatt ska betalas in till Skatteverkets plusgirokonto 1 60 90-3 senast samma dag som redovisningen ska lämnas (se 8 och 15 §§ KupL). Vid efterredovisning i avstämningsbolag kan betalning ske senare, se ovan.

95.7.4 Anstånd

Skatteverket kan, efter ansökan, medge anstånd med att lämna redovisning och att betala in kupongskatt (20 § KupL). Anstånd kan medges om ytterligare tid behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller av andra särskilda skäl.

95.7.5 Återbetalning m.m.

Återbetalning

Utbetalas utdelning för vilken skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger efter det att kupongskatt redovisats och inbetalats till Skatteverket kan central värdepappersförvarare, fondbolag, aktiebolag (eller den som bolaget har anlitat) eller förvaltare begära återbetalning av för mycket inbetald skatt. Bestämmelser om det finns i 9 § och 16 § KupL.

Även den utdelningsberättigade kan enligt 27 § KupL begära återbetalning av för mycket innehållen skatt. Kupongskatt kan t.ex. ha innehållits med högre belopp än vad som skulle erläggas enligt ett tillämpligt skatteavtal. Beslut om återbetalning får, i förekommande fall, anstå till dess frågan om skattskyldighet för utdelningen föreligger enligt IL slutligen prövats.

Rätt till återbetalning föreligger även i vissa fall vid likvidation, inlösen och återköp, se ovan.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligt hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.

95.7.6 Dröjsmålsavgift

Om kupongskatt inte betalas in i rätt tid tas dröjsmålsavgift ut (19 § KupL). Avgiften beräknas enligt reglerna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift.

Skatteverket får medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala dröjsmålsavgift, om det finns särskilda skäl.

Indrivning

Skatteverket ska förelägga den som inte betalat in kupongskatt i rätt tid att fullgöra sin betalningsskyldighet. Fullgörs inte betalningsskyldigheten lämnas obetalda belopp för indrivning (22 § KupL).

95.7.7 Överklagande

Bestämmelser om rätt att överklaga beslut enligt KupL finns i 29 och 30 §§ KupL.

Beslut av Skatteverket enligt KupL får, utom beträffande vite, föreläggande enligt 22 § första stycket KupL eller skatterevision enligt 24 § KupL, överklagas hos förvaltningsrätten av den som beslutet rör och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet respektive inom två månader från den dag då beslutet meddelades vad gäller ett överklagande av allmänna ombudet.

96 Avkastningsskatt på pensionsmedel

96.1 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 faktisk utgående ränta, utdelning och kapitalvinst (prop. 1992/93:187 s. 166). Från början avsåg skatten endast pensionsmedel men fr.o.m. 1994 beskattas såväl pensionsmedel som kapitalförsäkringsmedel med AvP.

Fr.o.m. den 1 januari 2012 (taxeringsår 2013) har reglerna för beräkning av kapitalunderlag för kapitalförsäkring, val av ränta för schablonavkastning på sparande i kapitalförsäkringar samt skattesatsen för kapitalförsäkringar ändrats (prop. 2011/12:1).

Begrepp

De begrepp som används i AvPL har samma betydelse som i IL (12 § AvPL).

Beskattnings-förfarande

För AvP gäller bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) för förfarandet vid uttag av skatten. (10 § AvPL). Detta innebär bl.a. att reglerna om omprövning och överklagande av inkomsttaxeringen också gäller AvP. Även reglerna om skattetillägg är tillämpliga (prop. 1991/92:43). Skatteunderlaget ska redovisas i inkomstdeklarationen och skatten påförs i form av slutlig skatt i slutskattebeskedet. Vid 2013 års taxering gäller taxeringslagen för beskattningsår som påbörjas före den 1 februari 2012.

Förhandsbesked

Förhandsbesked avseende AvP kan sökas hos Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

Uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldighet avseende AvP finns reglerad i 23 kap. 5 och 6 §§ och 38 kap. 1 § SFL. Vid 2013 års taxering regleras

kontrolluppgiftsskyldigheten i LSK för beskattningsår som påbörjas före den 1 februari 2012.

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 SFL (blankett förbindelse – gränsöverskridande verksamhet, utländska försäkringsföretag SKV 2745) (23 kap. 5 § SFL). 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 försäkringsgivare inom EES som bara meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL (23 kap. 5 § andra stycket SFL).

Försäkringsgivare 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) (23 kap. 6 § SFL).

Den som har förmedlat en utländsk försäkring − vanligen en försäkringsmäklare − ska till Skatteverket lämna sådana uppgifter om försäkringsgivare och försäkringstagare (namn, adress, personnummer) att personerna kan identifieras (blankett SKV 2749) (23 kap. 4 § SFL).

Kontrolluppgift om värdet av utländsk försäkring lämnas på blankett SKV 2327 (22 kap. 12 § SFL). 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 utländska tjänstepensionsinstitut.

96.2 Skattskyldiga

Skattskyldiga till AvP är enligt 2 § AvPL.

1. svenska livförsäkringsföretag (fr.o.m. den 1 april 2011 ska understödsföreningar som bedriver till livförsäkringsverksamhet hänförlig verksamhet räknas som svenska livförsäkringsföretag – understödsföreningar ingår således fr.o.m. 2012 års taxering i svenska livförsäkringsföretag. Understödsföreningar heter numera försäkringsföreningar),
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. pensionsstiftelser enligt lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m. (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,
4. 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,
5. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionssparkonto,
6. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionsförsäkring som meddelats i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL,
7. obegränsat skattskyldiga som under beskattningsåret innehaft en kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige,
8. obegränsat skattskyldiga som innehar 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 pensionsförsäkring,
9. obegränsat skattskyldiga som under beskattningsåret innehaft 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 kapitalförsäkring,

10. 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.

Innehavare

Med innehavare av en försäkring/avtal om tjänstepension (punkt 6 – 9 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 anses som innehavare av försäkringen.

Om en sådan försäkring som avses i punkt 7 ovan inte innehas av någon som är obegränsat skattskyldig ska den som har panträtt i försäkringen anses inneha den (2 § andra stycket AvPL).

HB och EEIG

I fråga om handelsbolag och EEIG är det företaget och inte delägarna som är skattskyldigt till AvP.

96.2.1 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 (2 § första stycket 2 AvPL). 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 (2 § första stycket 3 AvPL).

96.2.2 Avdragsgillt tryggande i balansräkningen

2 § första stycket 4 AvPL 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 bostads-

företag 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.

96.2.3 Innehavare av pensionssparkonto

Det är innehavaren av ett pensionssparkonto som är skattskyldig (2 § första stycket 5 AvPL) till AvP men skatten ska redovisas och betalas in av det pensionssparinstitut som anlitas av pensionsspararen. Både pensionssparinstitutet och den skattskyldige kontoinnehavaren har rätt att överklaga Skatteverkets beslut om skatt enligt bestämmelserna i 67 kap. SFL (10 § AvPL). Vid 2013 års taxering gäller SBL för beskattningsår som påbörjas före den 1 februari 2012.

96.2.4 Innehavare av utländska kapital- och pensionsförsäkringar

Utländska försäkringsgivare som saknar fast driftställe i Sverige är inte skattskyldiga till AvPL. Skattskyldigheten för utländska försäkringar ligger därför på försäkringstagaren. Skattskyldig till AvP är således obegränsat skattskyldig 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 (2 § första stycket 6 och 7 AvPL). Bestämmelserna omfattar inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpbar (2 § tredje stycket AvPL).

Skattskyldighet vid överlåtelse under beskattningsåret

AvPL ger inte något entydigt svar på frågan vid vilken tidpunkt under beskattningsåret som en obegränsat skattskyldig ska inneha en utländsk pensionsförsäkring för att bli skyldig att betala AvP. Frågan blir intressant då försäkringen har överlåtits under beskattningsåret. Enligt Skatteverkets mening är det den som äger den utländska pensionsförsäkringen vid beskattningsårets ingång som ska betala AvP för hela kalenderåret.

Det är den som under beskattningsåret har innehaft en utländsk kapitalförsäkring som blir skattskyldig till AvP (2 § första stycket 7 AvPL). Det innebär att den som under beskattningsåret förvärvar en utländsk kapitalförsäkring också blir skattskyldig i och med förvärvet. Hur fördelningen av underlaget för skatten ska ske se avsnitt 96.3.1.5.

96.2.5 Avtal om tjänstepension

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 (2 § första stycket 8 och 9 AvPL). 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 (2 § första stycket 10 AvPL).

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).

96.3 Skatteberäkning

Underlaget för AvP beräknas i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag och därefter ett skatteunderlaget som är en schablonmässig avkastning på detta kapitalunderlag. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

96.3.1 Kapitalunderlaget

96.3.1.1 Livförsäkringsföretag, pensionsstiftelser och utländska tjänstepensionsinstitut

För svenska livförsäkringsföretag, utländska livförsäkringsföretag med fast driftställe i Sverige, utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige och pensionsstiftelser utgörs kapitalunderlaget av värdet av samtliga tillgångar (både omsättnings- och anläggningstill-

gångar) vid beskattningsårets ingång efter avdrag för finansiella skulder vid samma tidpunkt (3 a § första stycket AvPL). Utländska försäkringsföretag och utländska tjänstepensionsinstitut ska endast medräkna de tillgångar och skulder som är hänförliga till den i Sverige bedrivna försäkringsrörelsen respektive tjänstepensionsverksamheten.

Tillgångar som inte ska ingå i underlaget

Vid beräkning av kapitalunderlaget ska bortses från den del av tillgångar och skulder som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning, d.v.s. kapitalunderlaget utgörs av de tillgångar och skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning (3 a § andra stycket AvPL). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked prövat om de tillgångar som en pensionsstiftelse förvaltar som pant för av arbetsgivare utfästa pensioner är tillgångar förvaltade för försäkringstagarnas räkning mot bakgrund av att en pensionsstiftelse inte har några försäkringstagare. SRN liksom Högsta förvaltningsdomstolen fann mot bakgrund av systematiken i bestämmelsen att pensionsstiftelsen skulle medräkna värdet av stiftelsens tillgångar i kapitalunderlaget (HFD 2011 not 73).

Vid beräkning av kapitalunderlaget ska även bortses från tillgångar och skulder som hänför sig till avgångsbidragsförsäkringar 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 1, 2, I b och IV enligt 2 kap. 11 § första stycket och 12 § försäkringsrörelselagen (2010:2043). Bestämmelserna ovan ska även tillämpas på tjänstepensionsverksamhet i fråga om avtal som är jämförbara med personförsäkring.

Högsta förvaltningsdomstolen har tagit ställning till att aktiverade anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal inte ska ses som en sådan tillgång som ska ingå i kapitalunderlag för beräkning av AvP (RÅ 2003 not. 116).

Finansiella skulder

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, återbärings-

medel, obeskattade reserver, garantikapital samt eget kapital (prop. 1992/93:187 s. 163 och s. 221).

Ettårs-problematiken

Fr.o.m. den 1 januari 2012 (2013 års taxering) har reglerna för AvP ändrats avseende kapitalförsäkringar i syfte att anpassa beskattningsmodellen för kapitalförsäkringar till regelverket för investeringssparkonton varigenom även ettårsproblematiken åtgärdas (prop. 2011/12:1 s. 363 ff.). Med ettårsproblematiken avses ett kringgående av AvP genom återköp av kapitalförsäkringen inför ett årsskifte och direkt efter årsskiftet förvärva en ny försäkring och på så vis undkomma AvP. Så har varit möjligt eftersom kapitalunderlaget enbart beräknats på värdet vid årets ingång. Skatteverket har i en hemställan begärt lagändring (Skatteverket 2007-01-22, dnr 131 770233-06/113). I avvaktan på denna lagändring har Skatteverket gjort bedömningen att detta förfarande med återköp inför ett årsskifte innebär att något underlag för AvP inte finns att beräkna (Skatteverket 2007-01-11, dnr 131 665362-06/111).

Nyhet fr.o.m. 1 januari 2012

Vid beräkningen av kapitalunderlaget avseende kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension där avtalet är jämförbart med en kapitalförsäkring ska förutom värdet vid beskattningsårets ingång även medräknas gjorda premiebetalningar under beskattningsåret. Premier som betalas under första halvåret beaktas i sin helhet medan premier som betalas under andra halvåret medräknas till 50 % (3 b § första stycket AvPL). Vid beräkningen av kapitalunderlaget ska dock inte premier medräknas som avser

1. avgångsbidragsförsäkringar meddelade enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer,
2. försäkringar som i redovisningshänseende tas upp som grupplivförsäkringar, eller
3. sjuk- och olycksfallsförsäkringar hänförliga till försäkringsklass 1, 2, I b och IV enligt 2 kap. 11 § första stycket och 12 § FRL (3 b § andra stycket AvPL).

Reglerna att medräkna premiebetalningar i kapitalunderlaget trädde i kraft 1 januari 2012 och tillämpas första gången vid 2013 års taxering. Äldre bestämmelser gäller för beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet, d.v.s. ett livförsäkringsföretag med brutet räkenskapsår som påbörjats före 1 januari 2012 ska vid 2013 års taxering beräkna kapitalunderlaget utan att medräkna premiebetalningar.

Verksamhet utanför Sverige

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 EU-rätten (RÅ 2007 not. 173).

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. I förarbetena har angivits att livförsäkringsbolagen i sina årsredovisningar ska ange marknadsvärdet på sina fastigheter och detta värde lämpligen bör användas vid beräkningen av kapitalunderlaget. För mindre understödsföreningar och pensionsstiftelser anges särskilt i propositionen ”För de mindre understödsföreningarna och pensionsstiftelserna finns inga bestämmelser som motsvarar de värderingsregler som redovisats ovan [bestämmelserna kring årsredovisning i livförsäkringsbolag]. Fastigheter som innehas av de nu nämnda rättssubjekten kan därför behöva värderas på annat sätt. Om det finns en aktuell marknadsvärdering på en sådan fastighet bör denna användas. I övriga fall får fastighetsvärdena uppskattas från andra utgångspunkter, t.ex. med ledning av ett till 133 % uppräknat taxeringsvärde.” (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.

Om det finns både onoterade och noterade aktier i ett aktiebolag, ska alla aktier tas upp till det värde som gäller för de noterade aktierna.

Om det finns flera aktieslag som är noterade görs värderingen med ledning av det lägsta noterade värdet för någon av aktierna.

Fastighetsförvaltande dotterbolag

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.

Värdepappersfonder

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. Värdelös fordran tas inte med.

Skulder

Skulderna värderas på samma sätt som onoterade fordringar och tas upp till skuldbelopp jämte upplupen ränta.

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.

Gränsdragning AvPL eller IL

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. Skatteverket tolkar förhandsbeskedet så 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).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked tagit ställning till om inkomst av s.k. kick-back ska anses hänförlig till kapital som förvaltas för försäkringstagarnas räkning eller inte. Domstolen kom fram till att inkomsten i fråga var hänförlig till kapital som förvaltats för försäkringstagarnas räkning (HFD 2011 ref. 33), se vidare avsnitt 45.2.2.

96.3.1.2 Avsättning i balansräkning

För skattskyldiga som har konto Avsatt till pensioner enligt 2 § första stycket 4 AvPL utgörs kapitalunderlaget av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen. I kontobehållningen ingående pensionsmedel som inte varit avdragsgilla 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).

96.3.1.3 Individuellt pensionssparkonto

För innehavare av pensionssparkonto enligt 2 § första stycket 5 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.

96.3.1.4 Utländsk pensionsförsäkring

Kapitalunderlag för skattskyldiga som innehar utländska pensionsförsäkringar enligt 2 § första stycket 6 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 utländska pensionsförsäkringar som är fond- eller depåförsäkring är kapitalunderlaget marknadsvärdet på fondandelarna/depåbehållningen (prop. 1995/96:231 s. 52). Beskattningsåret för innehavare av utländsk pensionsförsäkring är alltid lika med kalenderår vid beräkningen av underlag för AvP (12 § AvPL).

96.3.1.5 Utländsk kapitalförsäkring

För obegränsat skattskyldig som under beskattningsåret innehaft en utländsk kapitalförsäkring enligt 2 § första stycket 7 AvPL utgörs kapitalunderlaget av försäkringens 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 utländska kapitalförsäkringar som är fondförsäkring är kapitalunderlaget marknadsvärdet på fondandelarna/depåbehållningen (prop. 1995/96:231 s. 52). Detsamma gäller för depåförsäkringar.

Nyhet fr.o.m. 1 januari 2012

Till värdet vid årets ingång ska från och med 1 januari 2012 läggas värdet av samtliga premier som har betalats under beskattningsåret till kapitalförsäkringen. Premier som betalas i januari – juni ska beaktas i sin helhet medan premier som

betalas under andra halvåret medräknas till 50 % (3 b § förta stycket AvPL).

Premie

Vid beräkning av kapitalunderlaget avses med premiebetalning alla överföringar som sker från försäkringstagaren oavsett om det sker i form av inbetalningar av kontanter eller genom att tillgångar, t.ex. aktier, tillförs försäkringen (prop. 2011/12:1). En premiebetalning ska enligt Skatteverket ha skett när ett utländskt försäkringsbolag, på uppdrag av en försäkringstagare tar upp ett lån och överför medel till en hos bolaget tecknad kapitalförsäkring. Detsamma gäller när aktier som blankats överförs till försäkringen. Den skuld som samtidigt antecknas i försäkringsdepån ska inte reducera premieinbetalningen och därmed inte heller premiedelen av kapitalunderlaget (Skatteverket 2012-10-29, dnr 131 669442-12/111).

Exempel 1

A innehar en utländsk kapitalförsäkring av typen fondförsäkring. Marknadsvärdet på fondandelarna uppgår till 400 000 kr per den 1 januari 2012. A betalar löpande premier om 1 000 kr/månad till försäkringsbolaget som fördelas på de fondandelar som A bestämmer. Kapitalunderlaget ska vid 2013 års taxering beräknas till 409 000 kr.

Värdet 2012-01-01		400 000
Premier januari-juni		6 000
Premier juli – december	(50 % av 6 000)	3 000

Exempel 2

AB X har tecknat en utländsk kapitalförsäkring som är pantsatt för utfästelse om pension till bolagets ägare. AB X är försäkringstagare (innehavare) och ska redovisa underlag för AvP för försäkringen. Värdet vid årets ingång uppgår till 1 000 000 kr och i december betalar bolaget en premie om 200 000 kr. Kapitalunderlaget ska då beräknas till 1 100 000 kr vid 2013 års taxering.

Värdet 2012-01-01	1 000 000
Premie (50 % av 200 000)	100 000

Notera att även om AB X har brutet räkenskapsår (t.ex. 2011-05-01–2012-04-30) ska kapitalunderlaget beräknas på samma vis som ovan eftersom beskattningsåret

för innehavare av utländska försäkringar alltid är kalenderåret (12 § AvPL). Det innebär att även premier som betalas efter bolagets räkenskapsårs utgång men under kalenderåret ska medräknas.

Överlåtelse under året

Vid överlåtelse av en utländsk kapitalförsäkring ska den som innehar försäkringen vid beskattningsårets ingång beräkna kapitalunderlaget utifrån värdet vid årets ingång och medräkna premiebetalningar under innehavstiden. Den som förvärvar en utländsk kapitalförsäkring ska beräkna kapitalunderlaget till de premiebetalningar som skett efter förvärvet. Premiebetalningarna ska medräknas i sin helhet om de är gjorda under januari–juni och till 50 % om de är gjorda i juli–december (3 c § AvPL).

Exempel 3

B innehar den 1 januari 2012 en utländsk kapitalförsäkring till ett värde om 300 000 kr. B överlåter försäkringen till C den 1 april 2012. C betalar 270 000 kr för försäkringen och gör en premiebetalning med 10 000 kr i juni. I december överlåter C försäkringen till D för 300 000 kr. D betalar en premie om 50 000 kr direkt efter köpet.

Kapitalunderlag ska beräknas för den som har innehaft en utländsk kapitalförsäkring och uppgår till för

B 300 000 kr (värdet vid årets ingång)

C 10 000 kr (premiebetalningen i juni)

D 25 000 kr (50 % av premiebetalningen i dec.)

Tecknad före 1997

För försäkringsavtal som tecknats före 1997 och där några ytterligare premier inte betalas 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 det värde som undantas från kapitalunderlaget får tillägg göras för en schablonmässigt beräknad årlig värdestegring motsvarande den genomsnittliga statslåneräntan. Från regeln att värdet vid årsskiftet 1996/97 och det schablonmässigt beräknade tilläget ska vara skattefritt finns ett undantag för vissa begagnade kapitalförsäkringar. Dessa försäkringar blir alltså skattepliktiga fullt ut. Det gäller försäkringar som har förvärvats genom köp, byte, eller liknande fång efter årsskiftet 1996/97 i annat fall än när en försäkring som har samband med

tjänst har överlåtits mellan arbetsgivare på grund av en anställdes byte av tjänst (3 a § åttonde stycket AvPL).

Exempel 4

E har tecknat en utländsk kapitalförsäkring 1995 och äger den fortfarande. E har betalat premier varje år efter tecknandet. Försäkringens värde den 1 januari 1997 var 100 000 kr. Den 1 januari 2012 är värdet på försäkringen 600 000 kr och E betalade en premie om 5 000 kr i januari 2012.

Värdet som ska undantas från avkastningsskatt är värdet på försäkringen den 1 januari 1997 – 100 000 kr – uppräknat (ränta på ränta beräkning) med den genomsnittliga statslåneräntan året före beskattningsåret. Uppräknat värde uppgår då till 196 328 kr (100 000 x 1,079 x 1,0647 x 1,0498 x 1,0488 x 1,0535 x 1,0497 x 1,0515 x 1,0439 x 1,0431 x 1,0324 x 1,0361 x 1,0413 x 1,0388 x 1,031 x 1,0276) (tabell över den genomsnittliga statslåneräntan se avsnitt 96.3.2).

E:s kapitalunderlag uppgår till 408 672 kr vid 2013 års taxering.

Värdet 2012-01-01	600 000
Uppräknat värde 1997-01-01	196 328 (-)
Premie januari 2012	5 000

96.3.1.6 Avtal om tjänstepension

Kapitalunderlaget för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 8 – 10 AvPL utgörs av värdet vid beskattningsårets ingång av de tillgångar som är hänförliga till avtalet om tjänstepension. Beskattningsåret är alltid lika med kalenderår vid beräkning av underlag för AvP för innehavare av avtal om tjänstepension.

För avtal om tjänstepension som är jämförbara med kapitalförsäkringar (2 § första stycket 9 AvPL) gäller vid beräkningen av kapitalunderlaget samma regler som för utländska kapitalförsäkringar (avsnitt 96.3.1.5) vad gäller hur premiebetalningar ska beaktas och hur kapitalunderlaget ska fördelas vid en överlåtelse under beskattningsåret.

96.3.2 Skatteunderlaget

Skatteunderlaget för AvP fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen. Det innebär att AvP kommer att ingå i den slutliga skatten. I fråga om debitering och uppbörd av AvP gäller SFL: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 6 till 10 AvPL, d.v.s. 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.

Statslåneräntan – nyhet fr.o.m. 1 januari 2012

Skatteunderlaget beräknas efter en schabloniserad avkastning på framräknat kapitalunderlag på så sätt att kapitalunderlaget multipliceras med antingen den genomsnittliga statslåneräntan för kalenderåret närmat före ingången av beskattningsåret eller statslåneräntan vid utgången av november kalenderåret närmast före beskattningsåret. Beräkningen sker med den genomsnittliga statslåneräntan för kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret för

- pensionsstiftelser, avsättning i balansräkningen, pensionssparkonto, utländska pensionsförsäkringar, avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkringar eller då tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse och
- svenska och utländska livförsäkringsföretag samt utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet till den del kapitalunderlaget avser pensionsförsäkringskapital.

Fr.o.m. 1 januari 2012 ska beräkningen ske med statslåneräntan vid utgången av november kalenderåret närmast före beskattningsåret för

- utländska kapitalförsäkringar, avtal om tjänstepension jämförbara med kapitalförsäkringar och
- svenska och utländska livförsäkringsföretag samt utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkrings-

verksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet till den del kapitalunderlaget avser kapitalförsäkringskapital.

Det vill säga skatteunderlaget avseende kapitalunderlaget för kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension jämförbara med kapitalförsäkringar, svenska och utländska, ska från och med 1 januari 2012 beräknas med statslåneräntan vid utgången av november kalenderåret närmast före beskattningsåret. För svenska och utländska livförsäkringsföretag samt utländska tjänstepensionsinstitut gäller äldre bestämmelser för beskattningsår som påbörjas före 1 januari 2012.

Genomsnittliga statslåneräntan

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
2012	2011	2010	2,76
2013	2012	2011	2,57

Statslåneräntan vid utgången av november

Taxeringsår	Beskattningsår	SLR november	%
2013	2012	2011	1,65

Exempel – avsättning i balansräkningen

Ett företag som har kalenderår som räkenskapsår och som har tryggat utfästa pensioner genom avsättning i balansräkningen enl. TrL ska vid 2013 års taxering använda den genomsnittliga statslåneräntan för 2011, 2,57 % vid beräkningen av skatteunderlaget.

Ett företag som har brutet räkenskapsår ska använda den genomsnittliga statslåneräntan för 2010, 2,76 % vid beräkning av skatteunderlaget.

Observera att för utländska kapital- och pensionsförsäkringar och avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänste-

pensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige är beskattningsåret alltid lika med kalenderår även om innehavaren har brutet räkenskapsår (se exempel nedan).

Exempel – innehav av utländsk kapitalförsäkring

AB X har räkenskapsår 1 maj 2011–30 april 2012. AB X har säkerställt utfäst pension till bolagets ägare genom köp av en utländsk kapitalförsäkring där aktiebolaget är ägare till försäkringen. Försäkringen har ett kapitalunderlag om 1 100 000 kr (se exempel 2 avsnitt 96.3.1.5). Skatteunderlaget beräknas genom att kapitalunderlaget multipliceras med statslåneräntan från utgången av november året före beskattningsåret. Eftersom beskattningsåret alltid är kalenderår för innehavare av utländska kapitalförsäkringar ska beräkningen ske med 1,65 % (uppgift om räntenivån se tabell ovan).

Skatteunderlaget 1 100 000 x 1,65 % 18 150 kr

Att redovisa i inkomstdeklarationen vid 2013 års taxering 18 100 kr (skatteunderlaget avrundas alltid till närmast lägre hundratal kronor).

Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

96.3.3 Skattesatsen

96.3.3.1 Allmänt

Ändrad skattesats

AvP tas fr.o.m. taxeringsåret 2013 ut med 15 % eller 30 % mot tidigare 15 % eller 27 % 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 pensionssparkonto 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, innehavare av utländsk livförsäkring samt skattskyldig som ingått avtal om tjänste-

pension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut och där avtalet är jämförbart med en pensions- eller kapitalförsäkring, kan bli beskattade efter två olika procentsatser, 15 % respektive 30 %. För dessa skattskyldiga gäller att AvP tas ut med 15 % på skatteunderlag som avser pensionsförsäkringskapital respektive tjänstepensionskapital som är jämförbart med pensionsförsäkring (uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § IL). AvP tas ut med 30 % 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 avsnitt 96.3.3.2 kantrubrik ”Undantag”).

96.3.3.2 Pensions- eller kapitalförsäkring

Obegränsat skattskyldiga som innehar en livförsäkring tecknad hos en försäkringsgivare utan fast driftställe i Sverige är skattskyldiga till AvP (2 § första stycket 6 och 7 AvPL). En klassificering i pensions- eller kapitalförsäkring måste göras för att avgöra vilken skattesats som gäller för livförsäkringen. En livförsäkring tecknad hos en utländsk försäkringsgivare kan vara en pensionsförsäkring (58 kap. 2 § IL) eller anses utgöra en pensionsförsäkring (58 kap. 5 § IL). Annan livförsäkring tecknad hos utländsk försäkringsgivare är en kapitalförsäkring.

Pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL

Frågan om en livförsäkring uppfyller villkoren för att anses vara en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL har behandlats i en skrivelse från Skatteverket. En utländsk försäkring som uppfyller hemlandets regelverk för pensionssparande 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. ”Kapitalförsikring i pensionsöjemed” och ”Opsparing i pensionsöjemed” är inte att likställa med en pensionsförsäkring. ”Kapitalförsikring i Pensionsöjemed” ska ses som en kapitalförsäkring medan ”Opsparing i pensionsöjemed” inte är en försäkring utan ett banksparande och är därmed inte föremål för AvP (Skatteverket 2010-10-27, dnr 131 479512-10/111). Dansk ratepension i form av försäkring ”rateforsikring i pensionsöjemed” uppfyller, enligt Skatteverket, villkoret att den huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension varför försäkringen kan anses vara en pensionsförsäkring om övriga villkor i 58 kap. 5 § är uppfyllda och därmed föremål för AvP. ”Rateopsparing i pensionsöjemed” är däremot inte en försäkring och ska därför inte ligga med i underlag för AvP (Skatteverket 2011-07-07, dnr 131 488463-11/111). Om en försäkring ansetts utgöra 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). En utförligare beskrivning av pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL se avsnitt 14.2.14.

Dispens

Skatteverket kan lämna medgivande (dispens) att försäkringen ska anses såsom en svensk pensionsförsäkring (58 kap. 5 § tredje stycket IL).

Utländsk fondförsäkring

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).

Depåförsäkring

Även för livförsäkringsföretagen är klassificeringen i pensions- respektive kapitalförsäkring av avgörande betydelse för om det förvaltade kapitalet ska beläggas med 15 % eller 30 % 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). Eftersom depå-

försäkringen saknade en utbetalningsplan som säkerställde samma eller stigande pensionsbelopp vid varje utbetalningstillfälle under de första fem åren (58 kap. 11 § IL) skulle depåförsäkringen inte behandlas som en pensionsförsäkring vid uttag av AvP (RÅ 2007 not. 119).

Skatteverket har i två ställningstaganden närmare redogjort för de kvalitativa kraven för en pensionsförsäkring när försäkringen är en depåförsäkring respektive en fondförsäkring och då särskilt avseende utländska försäkringar (Skatteverket 2011-08-11, dnr 131 480223-11/111 och Skatteverket 2011-08-11, dnr 131 480225-11/111).

Gränsdragningen mellan vad som är att ses som en kapitalförsäkring och rent sparande behandlas i avsnitt 14.4.1.

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. Ekman-försäkringar 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, d.v.s. 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 30 % 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 (SFS 2011:1278 p. 2 till övergångsbestämmelserna till AvPL).

96.3.3.3 Jämkning av skattesatsen

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 pensionssparrörelse avvecklas.
4. Behållningen tas i anspråk vid utmätning, konkurs eller ackord.

I vissa fall kan ett pensionssparkonto avslutas i förtid enligt bestämmelserna i 58 kap. 32 § IL. I dessa fall sker dock ingen jämkning av skattesatsen.

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 överlåts från ett livförsäkringsföretag till ett annat sådant företag eller om fusion sker inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation (9 § femte stycket AvPL). Om försäkrings-

bestånd överlåts 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. Det samma gäller också vid överlåtelse genom fusion (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). Sjunde stycket gäller för innehavare av pensions- eller kapitalförsäkring som genom beståndsöverlåtelse/fusion blivit skattskyldig till AvP.

Någon jämkning av skattesatsen på grund av räkenskapsårets längd ska inte ske avseende utländska pensions- och kapitalförsäkringar (2 § första stycket 6 och 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 8−10 AvPL eftersom beskattningsåret även för dem alltid är kalenderår.

Några regler om jämkning vid en överlåtelse av utländsk kapitalförsäkring under beskattningsåret finns inte, utan full beskattning sker (schablonbeskattning), oavsett hur stor del av beskattningsåret som kapitalförsäkringen har innehafts.

96.3.3.4 Nedsättning på grund av utländsk skatt för fysisk person

För en obegränsat skattskyldig person som antingen 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, gäller att han har rätt till nedsättning av skatten på försäkringen. Nedsättningen medges med belopp som motsvarar den utländska skatt som är hänförlig till försäkringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige själv betalat utomlands för försäkringen (10 a § AvPL). Enligt lagens ordalydelse ska nedsättningen beräknas för varje försäkring för sig, d.v.s. den så kallade per item-principen ska tillämpas. Med utländsk skatt avses inkomstskatt, förmögenhetsskatt och punktskatt, dock inte mervärdesskatt. Nedsättning medges endast om rätt till avräkning för den utländska skatten enligt AvrL saknas (10 a § första stycket AvPL).

Grundregeln är att nedsättning medges för betald utländsk skatt, d.v.s. den faktiska skattebelastningen på sparandet.

Om den utländska skatten ett visst år överstiger den svenska skatten får den del som inte kan avräknas räknas av ett senare år mot avkastningsskatt på samma försäkring (10 a § första stycket AvPL). Den äldre skatten, carry forward, avräknas först (Skatteverket 2004-12-08, dnr 130 657552-04/111).

Om den skattskyldige har visat att förutsättningarna för nedsättning föreligger men t.ex. har haft svårigheter att få fram uppgifter från de utländska bolagen om skatt hänförlig till försäkringen får dock nedsättning ske med skäligt belopp. Beräkningen efter skälighet ska göras försiktigt och till ett skattebelopp som med ett relativt stort mått av säkerhet kan antas ha belastat försäkringen. Anledningen till denna försiktighet är möjligheten att få avräkning enligt lämnad utredning (det faktiska utfallet) vid en senare tidpunkt (10 a § andra stycket AvPL).

En lämplig utgångspunkt för bedömningen av skattebelastningen i ett visst land kan vara nivån för den lägsta kända genomsnittliga skattebelastningen för en livförsäkringsverksamhet som i inte obetydlig utsträckning riktas mot Sverige från det aktuella landet (prop. 1995/96:231 s. 42).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 66 funnit att nedsättning av avkastningsskatt med utländsk skatt som beräknats efter skälighet kan medges trots att skatten var hänförlig till tidigare år.

Skatteverket har tagit ställning till hur nedsättning av avkastningsskatt ska medges när fråga är om skäligt belopp för utländska försäkringar och bl. a. tagit ställning till att om den utländska skatten inte kan visas anses den utländska skatten uppgå till högst hälften av den svenska avkastningsskatten. Ställningstagandet innebär också att om årets skatt inte är visad och avräkning därför är medgiven med skäligt belopp, d.v.s. högst hälften av den svenska skatten, så har avräkning medgetts för den utländska skatten (Skatteverket 2004-12-08, dnr 130 657552-04/111).

Svensk kupongskatt

I vissa fall kan utländska försäkringar också belastas med svensk kupongskatt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att en fysisk person har rätt till nedsättning av skatt enligt AvPL med belopp motsvarande svensk kupongskatt. En innehavare av utländsk livförsäkring har rätt till nedsättning av

avkastningsskatt för den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen (RÅ 2005 not. 7). Lagen ändrades därefter och avräkning för kupongskatt gäller även när försäkring tecknats utanför EES-området (10 a § AvPL, prop. 2004/05:31, SFS 2004:1304).

Nedsättning med kupongskatt och utländsk skatt som avser beskattningsåret

Nedsättning av AvPL med kupongskatt medges enligt dom i Högsta förvaltningsdomstolen med den skatt som är hänförlig till försäkringen och som betalats under beskattningsåret (HFD 2012 ref 40). Detta får även anses gälla utländsk skatt som belastat försäkringen. Skatteverkets syn har tidigare varit att avkastningsskatten ska sättas ned med den utländska skatt eller kupongskatt som belastat försäkringen året före beskattningsåret och det gör att vid 2013 års taxering finns möjlighet att få nedsättning för två års skatt (Skatteverket 2012-09-28, dnr 131 650404-12/111).

96.3.3.5 Nedsättning på grund av utländsk skatt för juridisk person

Då bestämmelserna om AvPL syftar till en likformig beskattning av inhemska och utländska försäkringar har juridiska personer rätt till nedsättning av utländsk skatt som är hänförlig till försäkring som den juridiska personen är skattskyldigt för.

I 3 kap. 1 § första stycket AvrL finns särregler avseende

1. svenska livförsäkringsföretag
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse här från fast driftställe
3. pensionsstiftelser enligt TrL och
4. i Sverige obegränsat skattskyldig person som innehar pensionssparkonto.

Dessa subjekt har, genom avräkning av utländsk skatt, rätt till nedsättning av AvPL.

Se vidare avsnitt 5.6.4

96.3.4 Vissa särbestämmelser

Skatten inte avdragsgill

AvP är som huvudregel inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen eftersom den får anses som en svensk allmän skatt (16 kap. 17 § IL), jfr RÅ 1997 not. 149.

Undantag

AvP är dock 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).

Överlåtande-situationer

Om en arbetsgivare överlåter en pensionsutfästelse till annan arbetsgivare med den följden att hela konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser upplöses under året tillämpas jämkningsreglerna i 9 § fjärde stycket AvPL.

Överlåts ett helt försäkringsbestånd mellan livförsäkringsföretag som är skattskyldiga enligt AvPL eller sker fusion mellan sådana företag inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation (9 § femte stycket 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 mellan livförsäkringsföretag som är skattskyldiga enligt AvPL inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagets skattemässiga situation (9 § femte stycket AvPL).

Om ett livförsäkringsföretag som är skattskyldigt enligt AvPL går upp i ett annat livförsäkringsföretag genom fusion och det övertagande livförsäkringsföretaget inte är skattskyldigt enligt AvPL ska det överlåtande livförsäkringsföretaget betala AvP för den del av året som företaget har innehaft försäkringsbeståndet (9 § sjätte stycket AvPL).

Några andra regler som reglerar fusionsfallen finns inte i AvPL. Således finns det ingen reglering för AvP vid fusion mellan företag som tryggar pensionsutfästelser för anställda genom avsättning på konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

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 företagets ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt.”

Enligt Skatteverkets uppfattning torde samma förhållande som för SLP gälla för avkastningsskatt vid fusion, d.v.s. 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 företagets 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 som avser det överlåtande företagets ställning vid ingången av beskattningsåret enligt 37 kap. 19 § IL. Den andra delen består av det övertagande företagets ”egna” kapitalunderlag, d.v.s. underlaget vid ingången av detta företags beskattningsår. Skattesatsen bör vad avser de båda delarna jämkas med hänsyn till beskattningsårets längd.

Ersättning för betald avkastningsskatt

Innehavare av utländsk pensionsförsäkring (2 § första stycket 6 a AvPL) 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). Det samma gäller obegränsat skattskyldiga som ingått tjänstepensionsavtal som är jämförbara med pensionsförsäkring och uppfyller villkoren i 58 kap. 1 a § IL.

96.4 Särskilda frågor för pensionssparinstitut

96.4.1 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 punktskattedeklaration (26 kap. 2 och 6 §§ samt 38 kap. 1 och 2 §§ SFL).

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.

96.4.2 Skattebetalning

Avkastningsskatten ska för den skattskyldiges räkning betalas av det pensionssparinstitut med vilket den skattskyldige träffat avtal om individuellt pensionssparande (10 § andra stycket AvPL).

96.4.3 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 avskatt-

ning av hela behållningen på kontot äger rum under beskattningsåret (se avsnitt 96.3.3.3). 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 deklarera, om tidpunkten för avskattningen, så att jämkning av skattesatsen kan ske i deklarationen.

96.4.4 Nedsättning på grund av utländsk skatt för pensionssparinstitut

Skattskyldig d.v.s. innehavare av pensionssparkonto har rätt att få nedsättning av AvP, genom avräkning av utländsk skatt som betalats under kalenderåret före beskattningsåret. Den utländska skatten ska belöpa på sådan avkastning på den skattskyldiges utländska tillgångar som vid beräkning AvP ingår i kapitalunderlaget för beskattningsåret (3 kap. 1 § första stycket AvrL).

I 1 kap. 3 § AvrL anges vad som avses med utländsk skatt. Med utländsk skatt avses även sådana belopp som anges i 2 kap. 8 § 2 AvrL, d.v.s. 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. IL anses vid tillämpningen av AvrL 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 AvP. Om den delägarbeskattade juridiska personen har betalat utländsk skatt, ska sådan skatt anses ha betalats av den som är skattskyldig till AvP för andelen (3 kap. 2 § AvrL).

Avräkning får inte ske med belopp som överstiger det s.k. spärrbeloppet (3 kap. 3 § Avrl).

Se vidare avsnitt 5.6.4.

96.4.5 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.”

(*) Reglerna i 19 kap. 12 § SBL återfinns numera i 65 kap. 66 § SFL.

97 Särskild löneskatt på pensionskostnader

97.1 Inledning

Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) påförs med 24,26 % på kostnaden för utfäst tjänstepension till anställda och på fysiska personers och dödsbons avdrag för pensionsutgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna finns i lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL.

Termer och uttryck

De termer och uttryck som används i SLPL har samma betydelse som i IL (4 § SLPL).

Underlaget redovisas i inkomstdeklarationen

För SLP gäller bestämmelserna i SFL (5 § SLPL). Detta innebär bl.a. att beskattningsunderlaget fastställs när slutlig skatt beslutas och att reglerna om omprövning, överklagande samt skattetillägg är tillämpliga på SLP. Det innebär också att SLP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt. Även ett negativt beskattningsunderlag ska fastställas och redovisas i inkomstdeklarationen. Redovisning av SLP ska således inte ske i arbetsgivarens skattedeklarationer. Bestämmelserna i SFL tillämpas avseende beskattningsår som börjar fr.o.m. den 1 februari 2012. Beträffande beskattningsår som börjar före den 1 februari tillämpas TL och SBL.

SLP avdragsgill vid inkomstbeskattningen

SLP är avdragsgill vid inkomstbeskattningen. Om SLP sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 17 § IL). Eftersom näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, ska SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att en reservering för framtida SLP på bokförda kostnader för framtida pensioner inte är avdragsgill (RÅ 2004 ref. 133). SLP ska dras av för samma beskattningsår som pensionsförsäkringspremierna ska ingå i beskattningsunderlaget (HFD 2011 not. 42).

Påförs SLP för beskattningsåret är hela skatten avdragsgill, även om viss del av skatten 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.

97.2 SLP för kostnader på utfäst tjänstepension

97.2.1 Skattskyldig

Den som utfäst en tjänstepension är enligt 1 § SLPL skyldig att betala SLP på kostnaden för utfästelsen med 24,26 %. Arbetsgivare ska betala SLP oavsett om avdragsrätt föreligger för pensionskostnaderna vid inkomsttaxeringen eller inte (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 97.2.2 kantrubrik ”Beskattningsår”.

SLP påförs även om den som utfäst tjänstepensionen inte är skattskyldig till inkomstskatt, exempelvis staten, kommuner, stiftelser och allmännyttiga ideella föreningar. Har tjänstepensionen utfästs av ett handels- eller kommanditbolag eller EEIG är dessa och inte delägarna skattskyldiga till SLP för företagets utfästelser till anställda.

Staten påförs SLP i särskild ordning (5 § andra stycket SLPL och förordningen (1991:704) om fastställande av särskild löneskatt på statens pensionskostnader).

Utländska arbetsgivare

Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att utländska arbetsgivare som varken är hemmahörande i Sverige eller bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige inte är skattskyldiga till SLP (RÅ 1999 not. 154). I rättsfallet delade Högsta förvaltningsdomstolen Skatterättsnämndens bedömning att SLP måste betraktas som en skatt som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt.

En utländsk juridisk person som har ett fast driftställe eller fastighet i Sverige är skattskyldig till SLP. Endast kostnader för de pensioner som hänför sig till det fasta driftstället ska ingå i beskattningsunderlaget till SLP. Detta gäller enligt Skatteverkets uppfattning även om inkomsten från det fasta

driftstället är undantagen från beskattning i Sverige genom skatteavtal (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).

Arbetsgivare med filial i utlandet

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden och därmed slagit fast att arbetsgivare med verksamhet i filialer utomlands inte är skattskyldiga för SLP avseende pensionskostnader som avser lokalt anställd personal i filialerna (RÅ 2004 ref. 4). I beslutsmotiveringen hänvisade Skatterättsnämnden till motiven bakom såväl SLP som särskild löneskatt på förvärvsinkomster (SLF) som bl.a. varit att åstadkomma neutralitet i socialavgiftshänseende mellan olika förvärvsinkomster och ansåg 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.

Arbetsgivare med utsänd personal

När det gäller personal som sänds ut anser Skatteverket att arbetsgivare ska betala SLP på pensionspremier för utsänd personal som omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen (Skatteverket 2005-04-12, dnr 130 186595-05/111 och KRNG 2008-08-29, mål nr 402-06). I Handledningen för socialavgifter i internationella förhållanden (SKV 405) beskrivs i vilka fall utsänd personal omfattas av den svenska arbetsbaserade socialförsäkringen.

Fusion

Några särskilda regler om SLP vid fusion finns inte i SLPL. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit i ett mål avseende SLP och underskott enligt 2 § första stycket l) SLPL (negativt belopp från föregående beskattningsår) att det övertagande företaget träder i det överlåtande företagets ställe såvitt avser skattskyldigheten för SLP (RÅ 2000 ref. 36).

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 pensions-

utfästelse 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 skyldigt att betala SLP.

97.2.2 Beskattningsunderlaget

Enligt 2 § första stycket SLPL beräknas beskattningsunderlaget som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter.

Avräknings-förfarande

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.

Exempel

En arbetsgivare har utfäst pension till arbetstagarna. Premier till tjänstepensionsförsäkringar på 200 000 kr har under beskattningsåret 2012 betalats till en försäkringsgivare. Dessutom har arbetsgivare tryggat pensionsåtaganden enligt allmän pensionsplan genom avsättning enligt TrL till konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL. Avsättningen uppgick vid 2012 års bokslut till 500 000 kr. Vid räkenskapsårets ingång uppgick avsättningen till 400 000 kr. Under året har arbetsgivaren betalat ut pensioner med 50 000 kr.

Beskattningsunderlaget beräknas till:

avgift för tjänstepensionsförsäkring	200 000 kr
avsättning till pensionsstiftelse	0
ökning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL	100 000 kr
utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring	50 000 kr
utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse	0
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	0
Summa plusposter i underlaget	350 000 kr
gottgörelse från pensionsstiftelse	0
ersättning enligt ett avtal om tjänstepension från ett sådant utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 28 kap. 3 § IL,	0
minskning av konto Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § TrL	0
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 (85% av 400 000 kr multiplicerat med 2,57 %)	8 738 kr
erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse	0
negativt belopp som uppkommit föregående beskattningsår	0
Summa minusposter i underlaget	8 738 kr
Beskattningsunderlaget för SLP 2013 års taxering uppgår till (350 000 – 8 738 kr)	341 262 kr

Utfästa tjänstepensionsförmåner som tryggas

För pensionsförmåner som tryggas gäller att SLP ska påföras vid tryggandet. Detta gäller oavsett om avdrag medges vid inkomsttaxeringen eller inte (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 ÅRL, 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 63.

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. Det ska tilläggas att SLP i vissa fall kan påföras även om kontoavsättning inte har kreditförsäkrats av arbetsgivaren, se avsnitt 97.2.2.3. Även om pensionsutfästelser numera i allmän-

het 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.

Underskott i beskattnings-underlaget

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 beskattnings-underlaget får inte överföras till annan arbetsgivare, t.ex. i samband med övertagande av pensionsutfästelse genom företagsöverlåtelse. Det får inte heller överföras till annat företag i samma koncern. Underskott får dock överföras vid fusion (se ovan).

Bokföringsmässiga grunder

Vid beräkning av beskattningsunderlaget för SLP ska enligt 2 § femte stycket SLPL bokföringsmässiga grunder tillämpas. Pensionsförsäkringspremierna ska ingå i beskattningsunderlaget för det beskattningsår under vilket premiebetalningen ska dras av (HFD 2011 not. 42). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked slagit fast beträffande ett skattesubjekt som inte är skattskyldigt till inkomstskatt (kommun) att löneskattens nära anslutning till bestämmelserna i 28 kap. IL innebär att beskattningstidpunkten ska inträffa först när premierna betalas trots att det kan vara god redovisningssed att vid en tidigare tidpunkt skuldföra kostnaden för pensionsutfästelserna (RÅ 2002 not. 212). Skatteverket anser att arbetsgivare som bedriver blandad verksamhet ska medräkna pensionsförsäkringspremier i beskattningsunderlaget till SLP enligt följande. Pensionsförsäkringspremier som avser personal som arbetar i den verksamhet i vilken avdragsrätt för premier föreligger ska ingå i beskattningsunderlaget för det beskattningsår under vilket premiebetalningen ska dras av. Pensionsförsäkringspremier som avser övrig personal ska medräknas i beskattningsunderlaget det beskattningsår premierna betalas (Skatteverket 2006-02-23, dnr 131 71291-06/111).

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). 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 skatteunderlaget som framgår av 2 § första stycket j) SLPL jämkas, se avsnitt 97.2.2.3 Avsättning i balansräkningen.

97.2.2.1 Tjänstepensionsförsäkring

Avgifter för tjänstepensionsförsäkringar ska tas upp som en pluspost a) i avräkningsschemat. Även kostnad för premiebefrielseförsäkring kopplad till tjänstepensionsförsäkring ska medräknas i underlaget för SLP. 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. Vad som avses med begreppet tjänstepensionsförsäkring framgår av 58 kap. 7 § IL (se avsnitt 13.2.2). Utländska försäkringar ska i vissa fall anses som pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL (se avsnitt 13.2.6). Avgifterna för en sådan försäkring ska räknas in i underlaget för SLP förutsatt att det är en tjänstepensionsförsäkring.

Återbäring m.m.

Det förekommer att försäkringsgivare ger premieåterbäring på grund av överkonsolidering. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att återbäring från försäkringsbolaget Alecta av överskott från försäkringsrörelsen avseende pensionsförsäkringar inte ska reducera beskattningsunderlaget för SLP (RÅ 2000 not. 54). 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 § första stycket 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).

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.

Arbetare

Med arbetare förstås här anställda som omfattas av lönekollektivavtal för arbetare träffat mellan förbund inom SN och

LO. Tecknandet av försäkringarna sker genom Fora AB (Fora). Fora ägs av SN och LO och handhar försäkringsavtal, debitering och information avseende försäkringarna. Arbetare omfattas av följande arbetsmarknadsförsäkringar:

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 arbetsskada

– 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

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 tilläggspension (se kantrubrik ”ITP för tjänstemän”) och TGL. Dessutom omfattas tjänstemännen av ett omställningsskydd genom Trygghetsrådet. ITP avdelning 2 (ITP 2) tecknas numera 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 pensionsskuld 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 tryggande enligt ITP-planen. ITP avdelning 1 (ITP 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, collectum.se. Det finns även inom ITP 1 möjlighet för arbetsgivare att erbjuda förvaltning av pensionskapitalet i egen regi.

AGS och andra gruppsjukförsäkringar enligt kollektivavtal

AGS är inte en tjänstepensionsförsäkring och premien ska därför inte ingå i underlaget för SLP.

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 beläggs däremot inte med 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 sjukförsäkringar som är pensionsförsäkringar (P-klassade) 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 omställnings-försäkring

AGB och omställningsförsäkring är inte pensionsförsäkringar (ej livförsäkringar) och avgifterna ska därför inte ingå i beskattningsunderlaget för SLP.

TFA

TFA är inte en pensionsförsäkring (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 premiebefrielseförsäkringen ska ingå i underlaget för SLP.

ITP för tjänstemän

ITP 1 är en helt premiebestämd ålderspension. ITP 2 består dels av en förmånsbestämd ålderspension, dels av en premiebestämd del, ITPK. Avgifter för ITP utom den del av ITP-avgiften som avser ITP:s sjukpension som är ett komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning (se ovan) ska ingå i underlaget för SLP.

Debitering av premier för arbetare – Fora

Arbetsgivaren erlägger under kalenderåret en preliminär premie till Fora uppdelad på sex betalningstillfällen (varje jämn månad). Den preliminära premien för år 2012 baseras som regel på den årslönesumma som arbetsgivaren uppgivit för år 2011. Möjlighet finns att under året uppdatera löneuppgifterna. De slutliga premierna grundas på de uppgifter om definitiva årslönesummor som arbetsgivaren lämnar efter premieårets utgång. Fora gör på grundval av dem en årsavräkning och skickar ut slutfakturor under februari. Om för litet (stort) belopp har erlagts i preliminära premier och avgifter blir ränta debiterad (krediterad). 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, fora.se. Pensionsmedförande lön för avtalspension SAF-LO är under året kontant utbetald lön.

Av avgiften för arbetsmarknadsförsäkringarna är det således enbart pensionspremien och avgiften för premiebefrielse enligt pensionsavtalet SAF-LO 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.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked (HFD 2011 not. 42) prövat frågan om det är den slutliga premien till Fora avseende avtalspensionen SAF-LO eller de under beskattningsåret preliminärt inbetalda premierna som ska dras av. Vidare har frågan om hur avdragsrätten påverkas av om de preliminära premierna är högre eller lägre än den slutliga premien prövats. För avtalspension SAF-LO är det kontant utbetald lön som är pensionsmedförande lön. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att arbetsgivaren ska dra av betalning av premier för pensionsförsäkringar som baseras på löner som hänför sig till beskattningsåret under förutsättning att premierna avser pensioner som är intjänade under beskattningsåret och betalats senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration för beskattningsåret ifråga. Se även avsnitt 63. Domen innebär bl.a. att om ett för litet belopp har erlagts i preliminära premier under beskattningsåret och om den slutliga premien i slutfakturan betalats till Fora senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration för beskattningsåret ifråga ska de betalda premierna dras av. Övriga förutsättningar för avdrag i 28 kap. IL måste också vara uppfyllda. Om ett för stort belopp har erlagts i preliminära premier under beskattningsåret kan avdrag inte medges med större belopp än som motsvarar den slutliga premien. Det överskjutande beloppet som krediteras i slutfakturan ska inte dras av. Av domen framgår även att pensionsförsäkringspremierna ska ingå i beskattningsunderlaget för SLP för det beskattningsår under vilket premiebetalningen ska dras av.

Debitering av ITP-avgifter – Collectum

ITP 2 tecknas normalt i Alecta (undantag för ITPK och ”tiotaggar”-lösningar), medan ITP 1 och TGL kan tecknas även hos annan än Alecta. Arbetsgivaren betalar avgifter för ITP till Collectum varje månad baserat på löneuppgifter från arbetsgivaren. 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. Pensionsmedförande lön enligt ITP 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. Arbetsgivaren har rätt att även låta lön som tjänstemannen avstått från för erhållande av annan förmån ingå i den pensionsmedförande lönen. Detsamma gäller vid delpensionslösningar. Årslönen är lika med den pensionsmedförande månadslönen multiplicerad med 12,2. Semesterlön och semestertillägg är på så sätt beaktade. Pensionsmedförande lön i ITP 1 utgörs av kontant utbetald bruttolön inklusive bl.a. övertidsersättning och semesterlön.

SLP ska således påföras på alla avgifter för ITP utom den del av ITP-avgiften som är ett komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning. 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. TGL-premien (om TGL tecknats i Alecta) uppgick under 2012 till 44 kr per månad och tjänsteman. Debet- och/eller krediträntorna ska inte påverka underlaget för SLP. Detsamma torde gälla i fråga om premietilläggen. De retroaktiva premierna ska däremot medräknas med undantag för TGL-avgifter och sjukpensionspremie enligt ovan.

Som ovan framgår ska arbetsgivares premier för pensionsförsäkringar, vilka avser anställdas pensioner som är intjänade under beskattningsåret, dras av vid inkomsttaxeringen för det beskattningsåret under förutsättning att premierna har betalats senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration (HFD 2011 not. 42). Domen innebär bl.a. att arbetsgivaren ska göra avdrag för premierna för december månad avseende ITP 1, ITP 2 och ITPK om fakturan från Collectum betalats efter beskattningsårets utgång men senast när arbetsgivaren ska ha lämnat sin inkomstdeklaration. Övriga förutsättningar för avdrag i 28 kap. IL måste också vara uppfyllda.

Kostnadsutjämning mellan arbetsgivare

Vissa allmänna pensionsplaner innehåller bestämmelser om utjämning av pensionskostnader mellan olika arbetsgivare. Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att avgifter som en arbetsgivare betalar eller ersättningar som en arbetsgivare får enligt ITP planens bestämmelser om utjämning av pensionskostnader mellan olika arbetsgivare, inte ska ingå vid beräkningen av underlaget för SLP (RÅ 2004 ref. 67).

97.2.2.2 Avsättning till pensionsstiftelse

Avsättning till pensionsstiftelse ska tas upp i sin helhet i beskattningsunderlaget utan uppdelning av avsättningen i beräknat avsättningsutrymme för pensionsreserv och administrationskost-

nader för stiftelseförvaltningen. Kostnaderna för förvaltningen ska erläggas av stiftelsen ur stiftelsens medel.

Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att en överföring till pensionsstiftelse som bokförs som en förutbetald kostnad anses utgöra ett avdragsgillt tryggande för det beskattningsår pensionsrätten tjänas in och pensionskostnaden uppkommer (RÅ 2007 ref. 47). Beträffande SLP 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.

97.2.2.3 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 får 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 en allmän pensionsplan får ändå aktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomisk förening och sparbank 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 gäller 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 Skatteverket 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 (Skatteverket 2008-10-26, dnr 131 583863-08/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att ett säkerställande av en utfäst pension genom en kapitalförsäkring inte

utgör ett sådant tryggande som utgör underlag för SLP enligt 2 § SLPL (RÅ 2001 not. 166). Frågan avsåg om en pensionsutfästelse som lämnats av en ideell förening och som inte var enligt allmän pensionsplan ska ingå i underlaget för SLP om den säkerställts med pantsatt kapitalförsäkring. Detta hänger ihop med att ideella föreningar inte omfattas av 5 § andra stycket TrL och har därmed inte möjlighet att genom kontoavsättning trygga pensionsutfästelser i annat fall än enligt allmän pensionsplan. Den gjorda avsättningen var således inte gjord i enlighet med TrL.

Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att om ett aktiebolag skuldför ett pensionsåtagande i enlighet med bestämmelserna i TrL ska skuldökningen ingå i underlaget för SLP även när pensionsutbetalningen har säkerställts med kapitalförsäkring (2004 ref. 133). 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 har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast 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. Däremot utesluter inte TrL 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 ska SLP inte påföras.

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat frågan om SLP ska påföras när en pensionsutfästelse skuldförs i balansräkningen i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 2004 not. 136) och bl.a. slagit fast 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.

Exempel

Ett aktiebolag utfäster pension till en av de anställda, Bengtsson (arbetstagare utan bestämmande inflytande

enligt 5 § TrL) och säkerställer utfästelsen med en pantsatt kapitalförsäkring. Aktiebolaget redovisar pensionsskulden i sin årsredovisning under delposten ”Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser”. Ökningen av avsättningen under denna delpost resulterar i en pluspost i avräkningsschemat (c), vilken samtidigt kommer att utgöra SLP-underlag. Om aktiebolaget i stället hade redovisat pensionsskulden under annan rubrik i årsredovisningen exempelvis ”Övriga avsättningar” hade ökningen inte resulterat i en pluspost i avräkningsschemat.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en avsättning i en församlings balansräkning som gjorts i förening med ett borgensåtagande från kyrkofonden inte ska utgöra underlag för SLP. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är inte borgen av kyrkofonden någon med kreditförsäkring eller stiftelse likvärdig anordning och Kyrkans PFA 2000 är därför inte är någon allmän pensionsplan enligt 4 § TrL (RÅ 2006 ref. 83). 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 2011 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), och ingår i SLP-underlag. År 2012 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 2012 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 j SLPL). Detta beror på att det i sådana avsättningar ingår en uppräkning som tar hänsyn till inflationen, vissa räntefaktorer m.m. Avsikten är att den del av avsättningen som avser sådan uppräkning inte ska träffas av SLP. Schablonberäkningen av skatteunderlaget anknyter till de principer som gäller för uttag av avkastningsskatt på pensionsmedel vid kontoavsättningar.

Skatteunderlaget ska minska med 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. Den genomsnittliga statslåneräntan under 2010 bör anses vara 2,76 % och för 2011 2,57 % (SKV A 2011:01 respektive SKV A 2012:01).

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 Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, helt upplösts under beskattningsåret (2 § tredje stycket SLPL). Avgörande är alltså när upplösningen sker under beskattningsåret t.ex. i samband med byte av tryggandeform eller när skulden förs över till annan arbetsgivare. Upplöses nämnda konton endast delvis, d.v.s. 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).

Kostnad för kreditförsäkring av pensionsskuld hos PRI Pensionsgaranti ska inte anses som en pensionskostnad enligt

SLPL och ska därför inte ingå i SLP-underlaget (KRNG 2002-06-14, mål nr 6878-2000).

97.2.2.4 Utbetald pension

Beskattningsunderlaget ska öka med under beskattningsåret utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring (2 § första stycket d) SLP). Se mer i avsnitt 21.3. vad som anses som pension.

Arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare som utfäst pension ska öka beskattningsunderlaget med utbetald pension (benämns i vissa fall direktpension). Detta gäller även i det fall att någon annan anlitas för utbetalning av pensionerna, t.ex. för kommunernas del KPA (prop. 1990/91:166 s. 65). Ett annat exempel är då pensioner som skuldförts på konto Avsatt till pensioner och kreditförsäkrats i Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt (PRI Pensionsgaranti) och utbetalningen av pensionen sker genom PRI Pensionsgaranti. Även i de fall utfäst direktpension är säkerställd med pantsatt arbetsgivarägd kapitalförsäkring och försäkringsgivaren eller annan åtagit sig att betala ut pensionen, s.k. förmedlingspension, ska utbetald pension ingå i beskattningsunderlaget.

När det gäller pensioner som tryggats genom pensionsstiftelse eller kontoavsättning ökar beskattningsunderlaget för SLP dels vid tryggandet, dels vid utbetalningen av pensionerna. Underlaget för SLP minskas å andra sidan med den gottgörelse från pensionsstiftelse respektive återföring av kontomedel som utbetalningarna kan medföra.

97.2.2.5 Överföring eller betalning till utländskt tjänstepensionsinstitut

Betalningar till ett utländskt tjänstepensionsinstitut inom EES enligt avtal 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, övergångsbestämmel-

serna). Kostnader för pensionsutfästelser som tryggas i utländska tjänstepensionsinstitut enligt 28 kap. IL ska ingå i underlaget för SLP på samma sätt som andra tryggandekostnader.

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.

97.2.2.6 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 tryggande 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 anställde byter arbetsgivare utan först när pensionen betalas ut. Även i sådana fall ska beskattningsunderlaget påverkas (se prop. 1990/91:166 s. 67).

Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att avdrag ska medges för lämnad ersättning inklusive administrationsbidrag till annat bolag i samma koncern för överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser och att motsvarande belopp ska öka underlaget för SLP (RÅ 1997 ref. 30 II). 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 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).

I SLPL finns det inte några särskilda regler om SLP vid fusion (se även avsnitt 97.2.1 kantrubrik ”Fusion”).

Överföring av pensionsstiftelse

Vid överlåtelse och övertagande av pensionsutfästelser mellan arbetsgivare, som tryggat sina pensionsutfästelser genom en pensionsstiftelse, kan hela stiftelsen överföras mellan företagen efter tillstånd från tillsynsmyndigheten enligt 24 § TrL. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att överföringen inte påverkar underlagen för SLP för något av företagen (RÅ 2001 ref. 45). Förutsättningarna i RÅ 2001 ref. 45 var att 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 för SLP. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte det, eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen.

Bolagisering av utländsk filial

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att varken ersättningen eller skuldminskningen ska påverka underlaget för SLP när ansvaret för pensionsutfästelserna avseende personal som var anställd i en utländsk filial överförs till ett utländskt bolag (RÅ 2007 not. 169). Enligt förutsättningarna i rättsfallet avsåg ett svenskt bolag att bolagisera den verksamhet som vid tillfället bedrevs i filialform i utlandet. Bolaget 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 (jfr RÅ 2004 ref. 3 under avsnitt 97.2.1 kantrubrik ”Arbetsgivare med filial i utlandet”).

97.3 Eget pensionssparande i näringsverksamhet

Skatteunderlag

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).

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 inkomstbeskattningen. Jfr SLP på tryggade tjänstepensionsutfästelser där SLP påförs utan hänsyn till om avdragsrätt föreligger eller inte vid inkomstbeskattningen. 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 inkomstbeskattningen behandlas närmare i avsnitt 14.

Skattesats

SLP på utgifter för egna pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonto som dras av i näringsverksamhet tas ut med 24,26 %.

Saknar godkännande för F-skatt

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 är godkända för F-skatt men som ändå haft näringsinkomst av utfört arbete (3 § tredje stycket SLPL). Regeln ska förhindra att en form av dubbla avgifter/skatter påförs.

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.

Exempel

En näringsidkare som inte är godkänd för F-skatt 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, d.v.s. 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.

Medgivet avdrag

Som framgår av avsnitt 14 kan avdraget för premie till egen pensionsförsäkring eller inbetalning till pensionssparkonto i näringsverksamhet i vissa fall leda till underskott i förvärvs-

källan. 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.

98 Fastighetsskatt och fastighetsavgift

98.1 Inledning

Fastighetsavgift tas ut på bebyggda småhusenheter, ägarlägenhetsenheter, småhus på lantbruksenhet och för bostadsdelen i hyreshus. Vid 2013 års taxering uppgår fastighetsavgiften för småhus och ägarlägenheter till 6 825 kr dock högst 0,75 % av taxeringsvärdet. För småhus på ofri grund och för arrendetomter eller liknande, som är bebyggda enbart med småhus på ofri grund, är avgiften 3 412 kr, dock högst 0,75 % av taxerat byggnads- respektive tomtmarksvärde. För bostadsdelen i hyreshus tas avgiften ut med 1 365 kr per lägenhet dock högst 0,4 % av taxeringsvärdet. För andra skattepliktiga fastigheter gäller att de är skattepliktiga till fastighetsskatt. Näringsfastigheter och privatbostäder i utlandet är inte skatte- eller avgiftspliktiga. För inkomståret 2013 har reglerna för fastighetsavgift delvis ändrats, se avsnitt 98.7–98.8.

Fastighetsskatten och fastighetsavgiften baseras på fastighetstaxeringen. För att fastighetsskatt eller fastighetsavgift ska kunna tas ut på en fastighet/ägarlägenhet måste således ett taxeringsvärde ha åsatts året före taxeringsåret. Vilken procentsats som ska tas ut för fastighetsskatt är beroende av vilken typ av fastighet det är.

En begränsningsregel finns för fastigheter som innehas av pensionärer m.fl.

Underlaget för fastighetsskatt och fastighetsavgift fastställs av Skatteverket vid inkomsttaxeringen. Skatten eller avgiften tas ut per helt kalenderår och betalas av den som är ägare till fastigheten vid ingången av beskattningsåret. Det gäller även den som ägare till fastighet och är begränsat skattskyldig i Sverige. Någon fördelning av underlaget vid ägarbyte under inkomståret ska inte göras.

98.2 Kommunal fastighetsavgift – vilka fastigheter omfattas?

Kommunal fastighetsavgift ska enligt 1, 3 och 3 a §§ lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift (FAvL) betalas för uppförda bostadsbyggnader med tillhörande tomtmark som utgör småhusenhet, ägarlägenhetsenhet, hyreshusenhet, lantbruksenhet samt tomtmark för uppfört småhus där småhuset ägs av annan.

Fastighetsavgiften grundas på de taxeringsenheter och värderingsenheter för uppförda bostäder som beslutas vid fastighetstaxeringen enligt följande.

- småhusenhet (värderingsenhet för småhus med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)
- ägarlägenhetsenhet (värderingsenhet för ägarlägenhet med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)
- hyreshusenhet (den del som består av värderingsenhet för bostäder med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)
- lantbruksenhet (den del som består av värderingsenhet för småhus med tillhörande värderingsenhet för tomtmark)

Fastighetsavgift beräknas också för tomtmark för uppfört småhus där småhuset inte ingår i samma taxeringsenhet, s.k. arrendetomter, samt för tomtmark med ett uppfört småhus utan åsatt byggnadsvärde (värde under 50 000 kr). För dessa typer av fastigheter betalades fastighetsskatt för inkomståren 2009 och tidigare.

Undantag

Från skatte- och avgiftsplikt undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt FTL året före taxeringsåret (3 kap. FTL). Om en fastighet inte åsätts något taxeringsvärde för beskattningsåret betalas ingen fastighetsavgift eller fastighetsskatt.

Avgiftsplikten grundar sig på fastighetstaxeringen

Utgångspunkten vid bedömning av om skatte- eller avgiftsplikt föreligger är hur fastigheten betecknats vid den fastighetstaxering som gäller året före taxeringsåret.

Om inte taxeringsvärde, klassificering eller dylikt ändrats vid särskild fastighetstaxering ett senare år, gäller fortfarande den fastighetstaxering som åsattes vid den senaste allmänna eller förenklade fastighetstaxeringen. En fastighetstaxering gäller från fastighetstaxeringsårets ingång (1 kap. 3 § andra stycket och 16 kap. 1 § FTL).

I fråga om skatte- och avgiftsplikten är det karaktären på fastigheten enligt 3 kap. FTL som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36.)

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten eller fastighetsavgiften är densamma oberoende av om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Det har inte heller någon betydelse om fastigheten tillhör en aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Småhusenhet

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter.

En småhusenhet kan också bestå av enbart ett småhus om tomtmarken ägs helt eller delvis av annan (småhus på ofri grund). Begreppet omfattar både permanenthus och fritidshus. För att fastighetsavgift ska tas ut krävs också att småhuset är uppfört.

Ägarlägenhetsenhet

En ägarlägenhet är en byggnad som hör till en tredimensionell fastighet som är inrättad till bostad åt en enda familj. Med tredimensionell fastighet avses en fastighet som i sin helhet är avgränsad både horisontellt och vertikalt.

En ägarlägenhetsenhet är en typ av taxeringsenhet. Taxeringsenheten utgörs av ägarlägenheten och tomtmarken för en sådan byggnad.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter räknas också som småhus. Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Fastighetsavgiften för lantbruksenhet avser bara uppförda bostäder med tillhörande tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

Hyreshusenhet

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas i allmänhet som hyreshusenheter.

För hyreshus med både *bostäder* och *lokaler* delas taxeringsvärdet upp på en bostadsdel och en lokaldel vid fastighetstaxeringen. Bostadsdelen och lokaldelen utgör därför alltid

skilda värderingsenheter. För hyreshusenheter erläggs fastighetsavgift för den del av hyreshusenheten som avser värderingsenhet för bostäder som är uppförda med tillhörande mark.

Uppförda

Att småhus, ägarlägenhet eller hyreshus med bostäder måste vara uppfört för att omfattas av fastighetsavgift innebär att byggnaderna med tillhörande tomtmark inte får vara taxerade som byggnad under uppförande. Bostaden eller lägenheten ska vara i sådant skick att den kan tas i bruk. Avgörande för bedömningen är hur byggnaden är inrättad den 1 januari fastighetstaxeringsåret.

Fastighetsskatt beräknas i stället i de fall där småhusenheter, ägarlägenheter, småhus på lantbruksenhet och bostadsdelen av hyreshusenheter innehåller tomtmark med bostadsbyggnad under uppförande eller obebyggd mark som är avsedd att bebyggas med bostäder.

Arrendetomter

Fastighetsavgift gäller dock för tomtmark för småhus där uppfört småhus inte ingår i samma taxeringsenhet, s.k. arrendetomter, samt för tomtmark med ett uppfört småhus utan åsatt byggnadsvärde (värde under 50 000 kr). För dessa typer av fastigheter betalades inkomståret 2009 och tidigare fastighetsskatt.

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en del av en fastighet taxerats som en enhet eller att flera delar av olika fastigheter taxerats som en enhet. Bestämmelserna i FSL och FAvL ska i dessa fall tillämpas på samma sätt som när en hel fastighet utgör en taxeringsenhet.

98.3 Statlig fastighetsskatt – vilka fastigheter omfattas?

Fastighetsskatt ska enligt lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt (FSL) betalas för sådana fastigheter som vid fastighetstaxeringen betecknas som

- småhusenhet som består av småhus under uppförande med tillhörande tomtmark samt obebyggd tomtmark.
- lantbruksenhet till den del det finns värderingsenheter som består av småhus under uppförande med tillhörande tomtmark samt obebyggd tomtmark
- ägarlägenhetsenhet som består av ägarlägenhet under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark

samt tomtmark som hör till ägarlägenhet som ägs helt eller delvis av annan person

- hyreshusenhet som utgörs av värderingsenheter för lokaler med tillhörande tomtmark, lokaler under uppförande med tillhörande tomtmark, bostäder under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där byggnaden för bostäder och/eller lokaler ägs helt eller delvis av annan person än markägaren.
- industrienhet
- elproduktionsenhet.

Undantag

Från skatte- och avgiftsplikt undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt FTL året före taxeringsåret (3 kap. FTL). Om en fastighet inte åsätts något taxeringsvärde för beskattningsåret beräknas ingen fastighetsavgift eller fastighetsskatt.

Fastighetsskatten grundar sig på fastighetstaxeringen

Utgångspunkten vid bedömning av om skatte- eller avgiftsplikt föreligger är hur fastigheten betecknats vid den fastighetstaxering som gäller året före taxeringsåret.

Om inte taxeringsvärde, klassificering eller dylikt ändrats vid särskild fastighetstaxering ett senare år, gäller fortfarande den fastighetstaxering som åsattes vid den senaste allmänna eller förenklade fastighetstaxeringen. En fastighetstaxering gäller från fastighetstaxeringsårets ingång (1 kap. 3 § andra stycket och 16 kap. 1 § FTL).

I fråga om skatte- och avgiftsplikten är det karaktären på fastigheten enligt 3 kap. FTL som avgör och inte den faktiska taxeringen (RÅ 1993 ref. 36).

Det har inte någon betydelse hur fastigheten inkomstbeskattas. Fastighetsskatten eller fastighetsavgiften är densamma oberoende av om fastigheten är en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Det har inte heller någon betydelse om fastigheten tillhör en aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Småhusenhet

Med småhus menas byggnader som är inrättade till bostad åt en eller två familjer. Småhus och tomtmark för småhus betecknas i allmänhet som småhusenheter. Begreppet omfattar både permanenthus och fritidshus. Fastighetsskatt ska betalas i de fall småhus (med tillhörande tomtmark) är under uppförande, och då tomtmarken är obebyggd.

Ägarlägenhetsenhet

Ägarlägenhet och tomtmark för sådan byggnad betecknas som ägarlägenhetsenhet. Ägarlägenhet är inrättad för boende åt en enda familj och den kan vara permanentbostad eller fritidsbostad. Fastighetsskatt ska betalas i de fall ägarlägenhet (med tillhörande tomtmark) är under uppförande, då tomtmark för ägarlägenhetsenhet är obebyggd samt då tomtmark som hör till ägarlägenhet ägs helt eller delvis av annan person.

Lantbruksenhet

De småhus jämte tomtmark som hänförs till lantbruksenhet är sådana som ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Bostadshus på lantbruksenheter med tre till tio lägenheter räknas också som småhus. Bostadshus med flera än tio lägenheter klassificeras som hyreshusenheter.

Fastighetsskatten omfattar bostäder under uppförande och obebyggd tomtmark. Ekonomibyggnader, skogsmark, åker, bete och övriga delar av lantbruksenheterna är undantagna från skatte- och avgiftsplikt.

Hyreshusenhet

Hyreshus är byggnader som är inrättade till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell och restaurang och liknande. Hyreshus och tomtmark för hyreshus betecknas i allmänhet som hyreshusenheter.

I hyreshus med både *bostäder* och *lokaler* delas taxeringsvärdet upp på en bostadsdel och en lokaldel vid fastighetstaxeringen. Bostadsdelen och lokaldelen utgör därför alltid skilda värderingsenheter.

Fastighetsskatt betalas för lokaler med tillhörande tomtmark, lokaler under uppförande med tillhörande tomtmark, bostäder under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där byggnaden för bostäder och/eller lokaler ägs helt eller delvis av annan person än markägaren.

Industrienheter m.m.

Fastighetsskatt tas även ut på industrienheter och elproduktionsenheter.

Taxeringsenhet

Vid fastighetstaxeringen förekommer det att flera fastigheter taxerats som en enhet. Det är också möjligt att en del av en fastighet taxerats som en enhet eller att flera delar av olika fastigheter taxerats som en enhet. Bestämmelserna i FSL ska i dessa fall tillämpas på samma sätt som när en hel fastighet utgör en taxeringsenhet.

98.4 Vem är skyldig att betala skatt eller avgift?

Skattskyldig/ avgiftsskyldig

Skattskyldig till fastighetsskatt och/eller avgiftsskyldig till fastighetsavgift är den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten/ägarlägenheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL ska anses som ägare (2 § FSL och 2 § FAvL). Den som innehar fastigheten med fideikommissrätt, tomträtt eller med ständig eller ärftlig besittningsrätt ska anses som ägare (1 kap. 5 § FTL).

Samtliga ägare av skattepliktiga och avgiftspliktiga fastigheter, både fysiska och juridiska personer, ska betala fastighetsskatt och/eller fastighetsavgift. Detta oavsett om de är skattskyldiga till inkomstskatt eller inte. Det innebär att exempelvis ideella föreningar och stiftelser, stat och kommun samt personer bosatta i utlandet betalar fastighetsskatt/fastighetsavgift för skatte- och avgiftspliktiga fastigheter. De är därmed också deklarationsskyldiga (2 kap. 2 § p. 5, 4 § p.2 och 7 § p. 4 LSK Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter upphörde att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock för 2013 och tidigare års taxeringar).

Tomträttshavare

Tomträttshavare anses som ägare av fastighet enligt 1 kap. 5 § FTL. Den som innehar en fastighet med tomträtt ska således betala fastighetsavgift eller fastighetsskatt för både byggnaden och tomten.

Bostadsrättsföreningar m.fl.

För fastigheter som innehas av bostadsrättsföreningar ska ägaren, d.v.s. normalt föreningen, betala fastighetsskatten/ fastighetsavgiften, inte de olika bostadsrättsinnehavarna.

Handelsbolag

Om ett handelsbolag eller kommanditbolag äger en fastighet, ska fastighetsskatt/fastighetsavgift betalas av bolaget.

Dödsbon

Dödsbon är själva skattskyldiga för sina fastigheter.

Skatt/avgift per kalenderår

Fastighetsskatten och fastighetsavgiften ska betalas för helt kalenderår av den som vid ingången av kalenderåret är ägare till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § FTL anses som ägare (2 § FSL och 2 § FAvL). Överlåts fastigheten under året är det ändå den som var ägare vid kalenderårets ingång som betalar fastighetsskatt eller fastighetsavgift för hela året. Avtalad tillträdesdag saknar betydelse.

Äganderättsklausul

Ett köpekontrakt innehåller vanligen en klausul som anger att äganderätten ska övergå till köparen först vid en senare tid-

punkt. Här kan exempelvis anges att ”äganderätten till fastigheten övergår först på tillträdesdagen” eller ”äganderätten till fastigheten övergår till köparen först sedan kvitterat köpebrev överlämnats”. När det finns en äganderättsklausul i köpekontraktet så är det denna klausul som avgör äganderättens övergång. Saknas sådan klausul anses äganderätten övergå redan på köpekontraktsdagen (RÅ 1993 ref. 16). Avtalad tillträdesdag saknar även här betydelse.

Exempel

Om ett köpekontrakt daterat 2011-12-10 anger att äganderätten ska övergå 2012-01-15, är säljaren ägare till fastigheten vid ingången av år 2012 och det är säljaren som ska betala kommunal fastighetsavgift eller fastighetsskatt för hela år 2012.

Säljare och köpare av en fastighet kan avtala att köparen utöver köpeskillingen för fastigheten ska ersätta säljaren för fastighetsskatt/fastighetsavgift som belöper på tid efter äganderättsövergången. Detta påverkar inte att det är ägaren vid årets ingång som ska påföras underlaget för fastighetsskatt/fastighetsavgift. En sådan ersättning ska inte heller påverka kapitalvinstberäkningen (Skatteverket 2008-01-28, dnr 131 47088-08/111).

Före den 1 januari 2008 skedde en proportionering av underlaget för fastighetsskatt efter den tid man faktiskt ägt fastigheten.

Delägarskap

Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin del av fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt/fastighetsavgift ska därför fördelas i proportion till innehavd andel. Detta gäller både när man äger en ideell andel i en fastighet och när man äger ett bestämt område av fastigheten.

Dold äganderätt

Även om en person är lagfaren ägare till en fastighet kan en annan person vara delägare i fastigheten, så kallad dold äganderätt. Dold äganderätt godtas vid taxering till fastighetsskatt och fastighetsavgift (RÅ 1992 ref. 41).

Ombildning/ avregistrering

Underlag för fastighetsskatt bestäms utifrån förhållandena vid beskattningsårets ingång och utgörs av det taxeringsvärde som gäller under ett visst kalenderår för en vid detta års ingång befintlig taxeringsenhet. Om en fastighet förändras genom fastighetsbildning (ombildas) eller upphör att existera (avregistreras) är det Skatteverkets uppfattning att underlaget för fastighetsskatt inte ska jämkas (Skatteverket 2009-03-04, dnr 131 173308-09/111).

När överföring av mark genom fastighetsreglering baseras på ett köpekontrakt eller en särskild överenskommelse om fastighetsreglering sker äganderättsövergången på avtalsdagen om avtalet inte innehåller en äganderättsklausul som reglerar äganderättens övergång (RÅ 1993 ref. 65).

En fastighet eller en bostadsrätt ska anses avyttrad vid försäljning på exekutiv auktion, när ett inrop har godtagits av Kronofogdemyndigheten. Tidpunkten när inropet godtas jämställs med kontraktstidpunkten, även då det gäller att avgöra när äganderätten ska anses ha övergått vid den löpande inkomstbeskattningen, och vad gäller fastighet, vid uttag av fastighetsavgift och fastighetsskatt (Skatteverket 2010-04-21, dnr 131 241812-10/111).

98.5 Gemensamma principer för beräkning av underlag

98.5.1 Allmänna regler

Det är det vid fastighetstaxeringen faktiskt åsatta taxeringsvärdet som är utgångspunkt vid beräkning av underlaget för fastighetsskatt och fastighetsavgift. Om taxeringsvärdet är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens/fastighetsavgiftens storlek ska påverkas.

Ändring av fastighetsindelningen

Om en fastighet nybildas under året och därför ännu inte åsatts något taxeringsvärde kan fastighetsskatt eller fastighetsavgift inte tas ut.

Underlag för fastighetsskatt utgörs av det taxeringsvärde som gäller under ett visst kalenderår för en vid detta års ingång befintlig taxeringsenhet.

98.5.2 Olika räkenskapsår

Fastighetsskatten och fastighetsavgiften beräknas för kalenderår.

Kalenderår

För den som har kalenderår som räkenskapsår eller i de fall fastigheten inte ingår i näringsverksamhet, beräknas fastighetsskatten/fastighetsavgiften således för kalenderåret.

Brutet räkenskapsår

Fastighetsskatt och fastighetsavgift tas ut på grund av innehav av fastighet vid ingången av kalenderåret. Vid ett förlängt räkenskapsår som innefattar två ingångar av kalenderår tas således dubbel fastighetsskatt/fastighetsavgift ut. Vid ett förkortat räkenskapsår som inte innefattar ingången av något kalenderår tas ingen fastighetsskatt/fastighetsavgift ut.

Två räkenskapsår

Om två räkenskapsår taxeras samma taxeringsår, tas fastighetsskatt/fastighetsavgift ut för varje år för sig. Avdrag görs också för varje år för sig.

98.5.3 Avdrag vid inkomsttaxeringen

Näringsfastighet

Privatbostadsfastighet

Fastighetsskatten/fastighetsavgiften räknas som en särskild skatt och för näringsfastigheter är den en avdragsgill driftkostnad i näringsverksamheten (16 kap. 17§ IL). Någon motsvarande avdragsrätt i kapital finns inte för fastighetsavgift/fastighetsskatt för privatbostadsfastigheter. Säljare och köpare av fastighet kan avtala om att köparen ska kompensera säljaren för fastighetsskatt som påförs avseende tiden efter äganderättens övergång. Denna kompensation ska ses som en skattepliktig intäkt för säljaren och en avdragsgill kostnad för köparen om fastigheten utgör en näringsfastighet (Skatteverket 2008-01-28, dnr 131 47088-08/111).

Undantag bostadsrättsföreningar

Bostadsrättsföreningar och bostadsaktiebolag som är privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § IL beskattas inte för intäkter och kostnader som hör till fastigheten. De har därmed inte rätt till avdrag för fastighetsskatt och fastighetsavgift.

Lantbruksfastigheter

Fastighetsavgift belöper på bostadsdelen av lantbruksenhet. Avdragsrättföreligger inte om bostadsdelen brutits ut som privatbostadsfastighet utan endast om bostadsdelen ingår i näringsfastigheten.

Tidpunkt för avdrag

Fastighetsskatt/fastighetsavgift tas ut för kalenderår. Avdrag medges för det beskattningsår på vilket skatten belöper.

Om två räkenskapsår ska taxeras samma taxeringsår, ska fastighetsskatten/fastighetsavgiften dras av var för sig på respektive räkenskapsår.

98.6 Underlag för fastighetsskatt

Taxeringsvärdet

Det vid fastighetstaxeringen åsatta taxeringsvärdet är utgångspunkten för uttag av fastighetsskatt. Det är det faktiskt åsatta taxeringsvärdet som avses. Om det är felaktigt måste fastighetstaxeringen ändras för att fastighetsskattens storlek ska påverkas.

Småhusenhet

Fastighetsskatt tas ut på småhusenheter om

- de är obebyggda,
- det finns byggnad som är under uppförande.

I dessa fall är fastighetsskatten 1 % av underlaget för fastighetsskatt. Underlaget är fastighetens taxeringsvärde. Det samma gäller för småhus på lantbruksenhet. För småhusenheter med byggnad som ägs av annan betalar såväl den som äger marken som den som äger byggnaden fastighetsavgift. För inkomståret 2009 och tidigare gällde att man för s.k. arrendetomter betalade fastighetsskatt.

Ägarlägenhetsenhet

Fastighetsskatt tas ut på ägarlägenhetsenhet till den del ägarlägenhet är under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark som hör till ägarlägenhet som helt eller delvis ägs av annan person än markägaren. Fastighetsskatt tas ut med 1 % av underlaget för fastighetsskatt.

Hyreshus

För hyreshus tas fastighetsskatt ut med 1 % av taxeringsvärdet för lokaler med tillhörande tomtmark och för lokaler under uppförande med tillhörande tomtmark. Fastighetsskatten är 0,4 % av taxeringsvärdet för hyreshusenheter med bostäder under uppförande med tillhörande tomtmark, obebyggd tomtmark samt tomtmark där byggnaden för bostäder och/eller lokaler ägs helt eller delvis av annan person än markägaren

Industrienhet

En industrienhet är en byggnad avsedd för industriell verksamhet samt tillhörande tomtmark. Till industrienhet räknas också täktmark och byggnad på täktmark. Fastighetsskatt tas ut på industrienheter med 0,5 % av taxeringsvärdet.

Elproduktionsenheter

Elproduktionsenheter delas in i tre grupperingar, vattenkraftverk, vindkraftverk och elproduktionsenhet som inte nyttjar vatten- eller vindkraftverk. För en produktionsenhet som utgör taxeringsenhet med vattenkraft är fastighetsskatten 2,8 %, för taxeringsenhet med vindkraftverk är fastighetsskatten 0,2 % och för övriga elproduktionsenheter (vanligtvis värmekraftverk) är fastighetsskatten 0,5 %.

98.7 Underlag för fastighetsavgift

Småhus

Kommunala fastighetsavgiften är vid 2013 års taxering 6 825 kr för varje småhus med tillhörande tomtmark dock högst 0,75 % av taxeringsvärdet. Om en taxeringsenhet består av flera uppförda småhus ska jämförelsen ske för varje småhus med tillhörande tomtmark. Beloppet 6 825 kr jämförs således med ett belopp motsvarande 0,75 % av småhusets byggnadsvärde och tomtmarksvärde.

Detta innebär att en värderingsenhet småhus med tillhörande värderingsenhet tomtmark får en fastighetsavgift med 6 825 kr

om taxeringsvärdet för dessa värderingsenheter är 910 000 kr eller högre.

Om tomtmarken är gemensam för flera småhus och inget av dem har nedsatt fastighetsavgift på grund av nyproduktion, ska hela tomtmarksvärdet hänföras till det småhus som har det högsta byggnadsvärdet. Motsvarande ska gälla om tomtmarken är gemensam för flera småhus som på grund av nyproduktion har halverad avgift (Skatteverket 2008-07-10, dnr 131 295054-08/111). Se vidare avsnitt 98.8 under kantrubriken ”Flera byggnader på samma taxeringsenhet”.

Halv avgift

Fastighetsavgift beräknas för tomtmark där bostadsbyggnaden inte ingår i samma taxeringsenhet, s.k. arrendetomter. Fastighetsavgiften är begränsad till halv avgift, 3 412 kr, dock högst 0,75 % av taxeringsvärdet, för dessa tomter. Samma begränsning av fastighetsavgiften gäller för småhus där tomtmarken inte ingår i samma taxeringsenhet, s.k. byggnader på ofri grund. Avgiften uppgår till 3 412 kr, dock högst 0,75 % av byggnadens taxeringsvärde. För inkomståret 2009 och tidigare betalades full fastighetsskatt för tomten och full fastighetsavgift för byggnaden.

Hyreshus

Vid 2013 års taxering är fastighetsavgiften för bostadsdelen i ett hyreshus 1 365 kr per bostadslägenhet dock högst 0,4 % av taxeringsvärdet för värderingsenheten för bostäder med tillhörande värderingsenhet tomtmark. Med bostadslägenhet avses en sådan lägenhet som är avsedd att helt eller till en inte oväsentlig del användas som bostad (3−4 § § FAvL.)

Högsta förvaltningsdomstolen har kommit fram till att varje enskilt studentrum ska anses utgöra en bostadslägenhet (RR 2010-06-17, mål nr 654-10).

Indexering

Det fasta beloppet per småhus respektive bostadslägenhet förändras årligen procentuellt lika mycket som förändringen av inkomstbasbeloppet. Utgångspunkten för småhus är det fasta beloppet 6 000 kr för 2008 som ska räknas upp med samma procenttal som inkomstbasbeloppet för 2008 (48 000 kr) förändras till det aktuella kalenderåret. Den procentuella förändringen bestäms med två decimaler där efterföljande decimaler faller bort. Det fasta beloppet anges i hela kronor och öretalen stryks. Inkomstbasbeloppet 2012 var 54 600 kr. Fastighetsavgiften för 2013 års taxering har därför indexerats med 113,75 %. Inkomstbasbeloppet för 2013 är bestämt till 56 600 kr. Fastighetsavgiften ska därför vid 2014 års taxering indexeras med 117,91 %. Fastighetsavgiften för småhus blir då

högst 7 074kr. För bostadshyreshus sänks det fasta beloppet per lägenhet genom lagändring, se vidare nedan, på så sätt att avgiften för inkomståret 2013, efter indexomräkning, blir högst 1 210 kr per bostadslägenhet.

Nya regler från inkomståret 2013

Från och med kalenderåret 2013, 2014 års inkomsttaxering, sänks det fasta maxbeloppet för bostadslägenheter i hyreshus. Det fasta beloppet uppgår till 1 210 kr efter indexomräkning och fastighetsavgiften får uppgå till högst 0,3 % av taxeringsvärdet för värderingsenhet bostäder med tillhörande värderingsenhet för tomtmark i stället för tidigare 0,4 %. Indexberäkningen av det fasta beloppet kommer som tidigare att ändras procentuellt i förhållande till inkomstbasbeloppets ändring mellan 2008 och varje inkomstår. Som utgångspunkt för indexberäkningen ska beloppet för 2008 vara 1 027 kr (i stället för tidigare 1 200 kr).

98.8 Nedsättning av fastighetsavgift

98.8.1 Värdeår

För nybyggda bostäder i småhus, ägarlägenheter, småhus på lantbruksenhet och bostadshyreshus betalas ingen fastighetsavgift de första fem åren och halv fastighetsavgift de därpå följande fem åren i de fall bostadsbostadsbyggnaden har åsatts värdeåret 2011 eller tidigare. För bostadsbyggnader med värdeår 2012 och senare är fastighetsavgiften helt nedsatt de första femton åren efter nybyggnationen. Reglerna om nedsättning av fastighetsavgift gäller bostadsbyggnader med tillhörande tomtmark och reglerna har knutits till det värdeår som åsätts vid fastighetstaxeringen för bostadsbyggnaden. Det krävs normalt att det för byggnaden beräknats ett värdeår som utgör året före fastighetstaxeringsåret (6 § FAvL).

Värdeår åsätts byggnad vid fastighetstaxeringen och utgångspunkten är att det motsvarar det år byggnaden uppfördes.

Exempel

Ett bostadshyreshus byggdes färdigt 2012. Vid fastighetstaxeringen 2013 åsätts det värdeåret 2012. Detta värdeår gäller från den 1 januari 2013 och ligger till grund för beräkningen av fastighetsavgiften i deklarationen taxeringsår 2014. Med färdigt menas att det är inflyttningsklart till övervägande del (Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2012:08, 2 §).

För hyreshus är det främst den återstående ekonomiska livslängden som har betydelse för värdeåret. Denna påverkas främst av om- och tillbyggnader och andra större byggnadsåtgärder.

Byggnation kan ändra värdeåret

Om en större byggnation skett efter det att byggnaden färdigställts kan ett nytt senare värdeår ha åsatts. Detta sker vid fastighetstaxeringen året efter byggnationen och gäller från det årets ingång.

För småhus ändras värdeåret av om- eller tillbyggnader som ökar småhusets boyta (SKVFS 2011:04, 10 §).

Det nya värdeåret kan beräknas till ett årtal fr.o.m. det gamla värdeåret t.o.m. det år byggnationen skett.

Det vid fastighetstaxeringen åsatta värdeåret kan i undantagsfall frångås (prop. 1990/91:54 s. 193, prop. 1982/83:50 bil. 2 s. 11).

Värdeår saknas

I vissa undantagsfall åsätts inget värdeår.

Byggnad under uppförande

Om en byggnad uppförs över en tidsperiod som sträcker sig över ett kalenderårsskifte t.ex. mellan år 1 och år 2, åsätts byggnaden ett taxeringsvärde, s.k. värde för byggnad under uppförande, vid fastighetstaxering år 2. Detta värde baseras på nedlagda kostnader under år 1. Något värdeår åsätts emellertid inte eftersom byggnaden inte är färdig. Om huset byggs färdigt år 2 åsätts i stället i allmänhet ett värdeår vid fastighetstaxering år 3. Det kan emellertid inträffa att taxeringsvärdepåverkan år 3 är så låg jämfört med de kostnader som läggs ner under år 2 att det på grund av de spärregler som gäller vid särskild fastighetstaxering inte görs någon ny fastighetstaxering år 3. Den gamla fastighetstaxeringen från år 2 kommer då att gälla även år 3 och något värdeår åsätts inte.

Enligt en särskild bestämmelse medges även sådana fastigheter avgiftslättnad. Avgiftslättnad medges under de första tio åren efter nybyggnation för byggnader med värdeår 2011 och tidigare och under de första 15 åren för byggnader med värdeår 2012 och senare. I sådana fall ska man utgå från det värdeår som skulle ha åsatts (år 3) om fastighetstaxering skett (6 § FAvL).

98.8.2 Nedsatt avgift för nybyggda bostadshus med värdeår 2011 och tidigare

Nedsättning av fastighetsavgiften sker helt eller till hälften under tio år efter nybyggnation för nybyggda småhus,

ägarlägenheter och bostadshyreshus med värdeåret 2011 och tidigare. Nedsättning av fastighetsavgiften börjar inkomståret efter nybyggnadsåret, under förutsättning att huset då har blivit taxerat och fått ett värdeår (nybyggnadsåret) vid fastighetstaxeringen.

Exempel

Ett hus byggs färdigt 2011. Vid fastighetstaxeringen 2012 åsätts byggnaden värdeåret 2011. Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 2012. Vid inkomsttaxeringarna 2013−2017 kommer således ingen fastighetsavgift att tas ut. Vid inkomsttaxeringarna 2018−2022 kommer halv fastighetsavgift att tas ut.

Den bostadsfastighet som inkomståret 2011 befinner sig i en tioårig lättnadsperiod som börjat med fastighetsskatten, fortsätter utan avbrott med nedsatt fastighetsavgift.

Om- eller tillbyggnader på äldre småhusfastigheter leder inte till avgiftsfrihet eller nedsatt avgift. Så sker bara om åtgärderna är så omfattande ytmässigt sett, att de i praktiken motsvarar en nybyggnad och byggnaden får ett värdeår som motsvarar året för tillbyggnaden.

Exempel

Tillbyggnaden sker år 2011. Vid fastighetstaxeringen 2012 åsätts värdeåret 2005. Någon avgiftsfrihet/nedsatt avgift erhålls då inte. För nedsättning hade det krävts att byggnaden åsatts värdeåret 2011.

Hyreshus

För nybyggda hyreshus som helt eller delvis innehåller bostäder och har värdeåret 2011 eller tidigare betalas ingen fastighetsavgift på bostadsdelen under de fem första åren och halv fastighetsavgift på bostadsdelen under de följande fem åren. Detta gäller oavsett om byggnaden består av huvudsakligen bostäder eller inte.

Exempel

Ett hus med hälften bostäder, hälften lokaler byggs färdigt 2011. Vid fastighetstaxeringen 2012 åsätts byggnaden värdeåret 2011 och hela fastigheten taxeringsvärdet 4 000 000 kr, varav hälften avser bostäder.

Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 2012. Vid 2013–2017 års taxering tas ingen fastighetsavgift ut på bostadsdelen. Vid 2018–2022 års taxering tas halv

fastighetsavgift ut på bostadsdelen. (För lokaldelen med tillhörande tomtmark betalas fastighetsskatt.)

98.8.3 Nedsatt avgift för nybyggda bostadshus med värdeår 2012 och senare

Nya regler fr.o.m. 1 januari 2013

Från och med den 1 januari 2013 ska hel nedsättning av fastighetsavgiften göras under femton år efter nybyggnation av småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus med värdeåret 2012 och senare. Nedsättning av fastighetsavgiften börjar inkomståret efter nybyggnadsåret, under förutsättning att huset då har blivit taxerat och fått ett värdeår (nybyggnadsåret) vid fastighetstaxeringen.

Exempel

Ett hus byggs färdigt 2012. Vid fastighetstaxeringen 2013 åsätts byggnaden värdeåret 2012. Denna fastighetstaxering gäller från och med 1 januari 2013. Vid inkomsttaxeringen 2014-2028 kommer fastighetsavgiften att sättas ned helt.

Hyreshus

För nybyggda hyreshus som helt eller delvis innehåller bostäder och har värdeåret 2012 eller senare betalas ingen fastighetsavgift på bostadsdelen under de kommande femton åren. Detta gäller oavsett om byggnaden består av huvudsakligen bostäder eller inte.

Exempel

Ett hus med hälften bostäder, hälften lokaler byggs färdigt 2012. Vid fastighetstaxeringen 2013 åsätts byggnaden värdeåret 2012 och hela fastigheten taxeringsvärdet 4 000 000 kr, varav hälften avser bostäder.

Denna fastighetstaxering gäller från den 1 januari 2013. Vid 2014–2028 års taxering tas ingen fastighetsavgift ut. (För lokaldelen med tillhörande tomtmark betalas fastighetsskatt även fortsättningsvis.)

98.8.4 Allmänt om nedsättning

Nedsättning görs på den del av taxeringsvärdet som belöper på bostäder med tillhörande tomtmark. Det innebär att bostadsdelen av byggnaderna samt den del av tomtmarken som hänförs till bostäder kan få nedsatt avgift

Nedsättningen gäller endast kommunal fastighetsavgift och inte fastighetsskatt. För obebyggda tomter betalas därmed full fastighetsskatt.

Nedsättningen gäller inte heller för arrendetomter, d.v.s. tomtmark som inte ingår i samma taxeringsenhet som småhuset (Skatteverket 2010-05-31, dnr 131 324 216-10/111).

Om det sker en förändring i fastighetsindelningen följer avgiftsfriheten bostadsbyggnaden. Det innebär att om exempelvis en avstyckning av enbart tomtmark görs kommer skattefriheten att stanna på stamfastigheten. Om däremot bostadshuset hör till den avstyckade nybildade fastigheten kommer skattefriheten att gälla den avstyckade fastigheten.

Det fanns tidigare en möjlighet att få nedsättning av fastighetsskatten när en eller flera bostäder eller lokaler inte kunde hyras ut eller stod tomma på grund av pågående byggnationer. Denna bestämmelse är sedan den 1 januari 2008 avskaffad.

Flera byggnader på samma taxeringsenhet

Om det finns flera byggnader på samma småhusenhet men med olika värdeår, görs bedömningen för varje byggnad för sig (prop. 1989/90:110 s. 732). Detsamma gäller om det finns flera byggnader med olika värdeår på samma lantbruksenhet.

Om byggnadsåtgärder vidtas i sådan omfattning att värdeåret påverkas utan att det därmed kommer att fastställas till året före fastighetstaxeringsåret går man inte miste om en redan påbörjad generell nedsättning av fastighetsavgiften. Denna löper således vidare på vanligt sätt.

Om det på en värderingsenhet för tomtmark finns flera värderingsenheter småhus ska tomtmarken anses tillhöra det eller de småhus som inte har fått en minskad fastighetsavgift. Skulle samtliga småhus ha erhållit nedsättning av fastighetsavgiften så ska tomtmarken anses tillhöra de eller det småhus med lägst grad av nedsättning, 6 § FAvL. Om småhusen råkar ha samma grad av nedsättning (halverad avgift) ska tomtmarken hänföras till det småhus som har högst byggnadsvärde (Skatteverket 2008-07-10, dnr 131 295054-08/111.

98.9 Begränsad fastighetsavgift för pensionärer

Berättigade till skattereduktion

Uttaget av fastighetsavgift begränsas genom skattereduktion för vissa fysiska personer som har varit ägare till en s.k. reduktionsfastighet för vilken avgiftsskyldighet råder. Fastigheten ska ha innehafts under hela året före taxeringsåret. Reglerna omfattar pensionärer (personer som fyllt 65 år vid ingången av året före taxeringsåret), personer som får sjuk- eller aktivitetsersättning samt personer som får ersättning

enligt lagstiftning om social trygghet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som betalas ut enligt grunder som är jämförbara med vad som gäller för sjuk- eller aktivitetsersättning (Lag (2008:826) om skattereduktion för kommunal fastighetsavgift).

Reduktions-fastighet

Reduktionsfastigheten ska vara en småhusenhet eller ett småhus inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet. Fastighetens ägare ska också ha varit bosatt på fastigheten under hela året före taxeringsåret.

Spärrbelopp

Begränsningen av fastighetsavgiften sker genom en skattereduktion. Lagen innebär att fastighetsavgiften inte ska överstiga fyra procent av den skattskyldiges inkomst det s.k. spärrbeloppet. Den skattskyldiges inkomst beräknas i detta fall till summan av den beskattningsbara förvärvsinkomsten och överskott i inkomstslaget kapital. Eventuellt underskott i inkomstslaget kapital beaktas inte.

Spärrbeloppet 2008 uppgick till 2 800 kr. För år 2009 och senare justeras spärrbeloppet med hänsyn till förändringen av prisbasbeloppet mellan 2008, 41 000 kr, och det aktuella kalenderåret. Prisbasbeloppet för 2012 är 44 000 kr. Fastighetsavgiften kan därför vid 2013 års taxering som lägst reduceras till 3 004 kr. För 2013 är prisbasbeloppet 44 500 kr och vid 2014 års taxering kan fastighetsavgiften reduceras till lägst 3 038 kr. För det fall att fastighetsavgiften överstiger spärrbeloppet ska den avgiftsskyldige tillgodoräknas en skattereduktion som motsvarar skillnaden mellan avgiften och spärrbeloppet. Skattereduktion kan inte tillgodoräknas dödsbon. Det är endast den avgiftsskyldiges inkomst och inte hushållets gemensamma inkomst som räknas med.

99 Pensionsgrundande inkomst, PGI

99.1 Inledning

Pensionsgrundande inkomst, PGI, beslutas av Skatteverket vid den årliga taxeringen. Bestämmelserna om PGI finns i Socialförsäkringsbalken, SFB, som gäller från 1 januari 2011. Förarbeten finns i prop. 2008/09:200. SFB ersätter lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, LIP. PGI fastställs för varje intjänandeår som en person varit försäkrad och haft inkomster som är pensionsgrundande. Den av Skatteverket fastställda pensionsgrundande inkomsten används av Pensionsmyndigheten som räknar ut pensionsrätten för den allmänna pensionen (inkomstpension och premiepension).

Inkomstpension och premiepension beräknas utifrån de pensionsrätter som fastställs för en försäkrad. Pensionsrätt fastställs årligen och grundas främst på vad som utgör pensionsgrundande inkomst enligt 59 kap. SFB samt för pensionsgrundande belopp, PGB, enligt 60 kap. PGB fastställs av pensionsmyndigheten för plikttjänstgöring, studier, barnår samt för sjuk- eller aktivitetsersättning. Ersättningar och inkomster som är pensionsgrundande är i regel också underlag för socialavgifter enligt SAL och underlag för den allmänna pensionsavgiften.

Den pensionsgrundande inkomsten för ett år är för en försäkrad summan av dennes inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete för det året. Huvudprincipen är att pensionsrätt enligt SFB grundas på inkomst av förvärvsarbete och att inkomster av annat slag inte är pensionsgrundande. Att vissa inkomster som inte grundas på förvärvsarbete ändå ger pensionsrätt framgår av 59 kap. 13 § SFB. Det gäller främst olika socialförsäkringsersättningar såsom sjukpenning, ersättning från arbetslöshetskassa m.m.

99.2 Allmänna bestämmelser om pensionsgrundande inkomst

99.2.1 Vad är pensionsgrundande inkomst?

Pensionsgrundande inkomst beräknas av Skatteverket på inkomster som den försäkrade har haft och som är pensionsgrundande (59 kap. 2 § SFB).

99.2.2 Vilka inkomster är pensionsgrundande?

Det finns i 59 kap. 3 § SFB två grundläggande begrepp som används vid beräkningen av den pensionsgrundande inkomsten: inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete (än anställning). Observera att dessa begrepp inte alltid har samma innebörd som IL:s inkomstbegrepp tjänst respektive näringsverksamhet.

99.2.3 Hur beräknas pensionsgrundande inkomst?

En persons pensionsgrundande inkomst för ett år (intjänandeåret) utgörs av summan av inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbetet för det året.

Takbelopp

I SFB finns det en takregel som anger att vid PGI-beräkningen ska det bortses från inkomster av anställning och annat förvärvsarbete som sammanlagt överstiger 7,5 inkomstbasbelopp under intjänande året. Inkomster över 7,5 inkomstbasbelopp ger inte pensionsrätt (59 kap. 4 § andra stycket). Det bortses i första hand från inkomster av annat förvärvsarbete.

Eftersom det är inkomsten efter avdrag för debiterad allmän pensionsavgift som är underlag för PGI (59 kap. 36 § andra stycket) innebär det att inkomsten måste uppgå till 8,07 inkomstbasbelopp för att motsvara en pensionsgrundande inkomst på 7,5 inkomstbasbelopp. Detta motsvarar 440 622 kr inkomstår 2012. Inkomstbasbeloppet har för 2012 fastställts till 54 600. Avdraget för den allmänna pensionsavgiften, som uppgår till 7 %, innebär att PGI beräknas på 93 % av inkomsten upp till taket.

99.2.4 När fastställs pensionsgrundande inkomst?

Pensionsgrundande inkomst fastställs för varje år som en person har varit försäkrad och haft sådana inkomster här i landet som är pensionsgrundande (59 kap. 5 § SFB). Den pensionsgrundande inkomsten fastställs endast om summan av de inkomster som är pensionsgrundande uppgår till minst

42,3 % av det prisbasbelopp som gäller för intjänandeåret (59 kap. 5 § SFB andra stycket). Regeln är en följd av att det är den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt som ligger till grund för beräkning av PGI (59 kap. 33 § SFB). Taxering förutsätter normalt en självdeklaration och deklarationsskyldigheten inträder i regel när inkomsterna uppgår till 42,3 % av prisbasbeloppet (2 kap. 2 § LSK).

Åldersgräns

Pensionsgrundande inkomst fastställs inte för en försäkrad som är född 1937 eller tidigare (59 kap. 6 § SFB). För personer födda 1937 eller tidigare gäller de äldre reglerna som innebär att inkomster som en sådan försäkrad erhåller för år efter det han fyllt 64 år inte ska beaktas vid PGI-beräkningen. Det finns ingen undre åldersgräns i det reformerade pensionssystemet. Tidigare var den undre åldersgränsen 16 år.

PGI för avliden

PGI ska normalt inte fastställas för det år då en person har avlidit. Detta gäller dock inte om överföring ska göras av den pensionsrätt för premiepension som ska fastställas för den försäkrade. Sådan överföring kan även avse det år då den försäkrade har avlidit, om inte maken till vilken överföring ska ske har avlidit samma år. En överföring förutsätter att PGI fastställs för den avlidne för det året (59 kap. 7 § SFB).

99.2.5 Socialförsäkringsskyddet

En grundläggande förutsättning för pensionsrätt är att personen är försäkrad. Försäkrad är den som uppfyller kraven om bosättning, arbete eller andra omständigheter (4 kap. 3 § SFB).

Socialförsäkringen är indelad i tre försäkringsgrenar. Dessa avser

- bosättningsbaserade förmåner
- arbetsbaserade förmåner
- övriga förmåner (tas inte upp i det här avsnittet).

99.2.5.1 Bosättningsbaserade förmåner

De bosättningsbaserade förmånerna är sådana försäkringar som faller ut med garantibelopp och bidrag. Det är försäkringar som faller ut oberoende av vilka inkomster den enskilde har eller har haft, t.ex. föräldrapenning på lägsta nivåer, barnbidrag, underhållsstöd, vårdbidrag, assistansersättning, garantipension, bostadsbidrag m.m.

Gemensamt för dessa förmåner är att de inte förutsätter att den försäkrade haft några förvärvsinkomster i motsats till vad som gäller för den arbetsbaserade försäkringen. Bestämmelserna om bosättning i Sverige finns i 5 kap. SFB. Bosättningsbegreppet inom socialförsäkringen är i princip detsamma som används vid folkbokföringen. En person anses vara bosatt i Sverige om han eller hon har sitt egentliga hemvist här i landet (5 kap. 2 § SFB). Den som kommer till Sverige och kan antas komma att vistas här under längre tid än ett år anses också bosatt här. Det gäller dock inte om synnerliga skäl talar emot det. Ett sådant synnerligt skäl kan vara att en person vistas här under lång tid på grund av fängelsestraff och som efter avtjänat straff ska utvisas. Den som kommer till Sverige för högst ett år är således inte försäkrad för de bosättningsbaserade förmånerna. Att personen trots detta kan vara omfattad av den arbetsbaserade försäkringen framgår av 6 kap. 2 § och 4 § SFB. Den som är bosatt i Sverige och som lämnar landet ska fortfarande anses vara bosatt här om utlandsvistelsen kan antas vara längst ett år, vilket framgår av den så kallade ettårsregeln i 5 kap. 3 § SFB. Bestämmelsen i 3 § tredje meningen tar sikte på s.k. massflyktsituationer i vilka utlänningar kan beviljas tillfälliga uppehållstillstånd. En person som beviljats uppehållstillstånd med tillfälligt skydd och som kan antas komma att vistas här under kortare tid än tre år ska som huvudregel inte folkbokföras. Dessa personer ska inte heller anses bosatta under den tid de inte är folkbokförda (prop. 2001/02:185 s. 85).

Vissa särskilda personkategorier ska också anses bosatta i Sverige:

Statsanställda

Den som av en statlig arbetsgivare sänds ut till ett annat land för arbete för arbetsgivarens räkning anses bosatt i Sverige under hela utsändningstiden om han eller hon tidigare någon gång varit bosatt här i landet (5 kap. 4 § SFB)

Det innebär att bestämmelsen också kan tillämpas på dem som varit utsända och som inte återvänder till Sverige innan de sänds ut direkt från det land de vistas i, s.k. direkt utsända. Regeln gäller däremot inte när en svensk statlig myndighet lokalanställer personal utomlands, exempelvis när en svensk ambassad utomlands anställer en på orten bosatt chaufför.

I 5 kap. 4 § SFB andra stycket regleras det motsatta förhållandet, d.v.s. när en annan stat sänder en person till Sverige för arbete för arbetsgivarens räkning. I konsekvens med vad som

gäller enligt första stycket ska en sådan person inte anses bosatt i Sverige oavsett utsändningstidens längd. Observera att reglerna enbart gäller statligt anställda, d.v.s. de som är anställda av statliga myndigheter. Däremot gäller inte bestämmelsen för offentligt anställda i kommuner och landsting och inte heller för dem som är anställda av statliga bolag. Bestämmelserna om statsanställda är särskilt viktiga eftersom de gäller även för förmåner som omfattas av den arbetsbaserade försäkringen t.ex. inkomstgrundad ålderspension.

Diplomater m.fl.

Arbete som utförs av en person som tillhör en annan statsbeskickning eller karriärkonsulat ska anses som arbete i Sverige endast om det är förenligt med bestämmelserna om immunitet och privilegier i de konventioner som anges i 2 och 3 §§ lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Detta gäller även en sådan persons privattjänare. Reglerna om ambassadanställda gäller endast om det är förenligt med Wienkonventionerna om diplomatiska (1961) respektive konsulära (1963) förbindelser. Den personkrets som ska undantas från den mottagande statens lagstiftning om social trygghet är begränsad till den diplomatiska personalen samt medlemmar av beskickningen i övrigt som är medborgare i den sändande staten eller i tredje stat och som inte heller stadigvarande bosatta i den mottagande staten. Förenklat kan sägas att den lokalanställda personalen vid ambassader inte är undantagen från svensk socialförsäkring genom Wienkonventionerna. Personal som följt med från det sändande landet åtnjuter i regel undantag (privilegier) på socialförsäkringsområdet. Utvidgningen av försäkringsskyddet för lokalanställd personal på beskickningar och konsulat innebär således att de anställda som arbetar i Sverige är försäkrade för samtliga arbetsbaserade förmåner. De är också försäkrade för de bosättningsbaserade förmånerna enligt 5 kap. 5 § SFB. Det innebär också att utländska ambassader ska betala arbetsgivaravgifter i Sverige för den personal som är omfattad av den arbetsbaserade försäkringen. För lokalanställda på EES-ambassader har detta gällt sedan 1994 på grund av EU-rätten (förordning EEG 1408/71 respektive EU 883/04).

Biståndsarbetare

En i Sverige bosatt person som lämnar landet för arbete för arbetsgivarens räkning ska fortfarande anses vara bosatt här om han eller hon är anställd av en svensk ideell organisation som bedriver biståndsverksamhet, eller ett svenskt trossamfund eller ett organ som är knutet till ett sådant samfund. Detta under förutsättning att utlandsvistelsen kan antas vara längst

fem år (5 kap. 6 § SFB). Till skillnad från vad som gäller för statsanställda gäller regeln endast den bosättningsbaserade försäkringen. En biståndsarbetare som sänds ut för högst fem år har således rätt till exempelvis barnbidrag, men lönen ger inte rätt till PGI i Sverige.

Utlandsstuderande m.fl.

En i Sverige bosatt person som lämnar landet för att studera i ett annat land ska fortfarande anses vara bosatt här så länge han eller hon genomgår en studiestödsberättigande utbildning eller har utbildningsbidrag för doktorander (5 kap. 7 § SFB).

Den som kommer till Sverige för att studera ska inte anses vara bosatt här. Detta gäller dock inte den som har utbildningsbidrag för doktorander.

Familjemedlemmar

Det som gäller de särskilda personkategorier, statsanställda, diplomater, biståndsarbetare, utlandsstuderande m.fl. gäller även medföljande make samt barn som inte fyllt 18 år. Med make likställs den som utan att vara gift med den utsände lever tillsammans med denne, om de tidigare varit gifta eller gemensamt har eller har haft barn (5 kap. 8 § SFB).

99.2.5.2 Arbetsbaserade förmåner

Den arbetsbaserade delen av socialförsäkringen träder in vid inkomstbortfall och ska ersätta del av inkomstbortfallet, t.ex. vid sjukdom och ålderdom. Den som arbetar i Sverige är försäkrad för t.ex. föräldrapenning, sjukpenning, närståendepenning, inkomstgrundad ålderspension m.m. (6 kap. 6 § SFB). För arbetstagare gäller försäkringen enligt 6 § från och med den första dagen av anställningstiden. För andra gäller försäkringen från och med den dag då arbetet har påbörjats.

Det är den arbetsbaserade försäkringen som i huvudsak är av intresse i detta sammanhang och som behandlas i detta avsnitt. Reglerna om vad som ska anses som arbete i Sverige har också betydelse för om socialavgifter ska betalas. Endast ett försäkringsvillkor gäller för var och en av försäkringsgrenarna: bosättning i Sverige respektive arbete i Sverige. Varken inskrivning hos Försäkringskassan eller svenskt medborgarskap är längre något försäkringsvillkor. Det förhållandet att medborgarskapet numera saknar betydelse är en mycket viktig förändring i förhållande till vad som gällde tidigare. Före 2001 kunde en svensk medborgare tjäna in pensionsrätt vid arbete för svensk arbetsgivare utomlands oavsett hur länge arbetet utomlands pågick och oavsett om personen var utsänd eller lokalanställd utomlands av den svenska arbetsgivaren.

Arbete i Sverige

Med arbete i Sverige avses förvärvsarbete i verksamhet här i landet, om inget annat särskilt anges (6 kap. 2 § SFB). Det ska vara fråga om arbete som rent fysiskt utförs i landet. Med det avses arbete eller verksamhet som arbetstagare, uppdragstagare eller som egenföretagare. Den arbetsbaserade försäkringen ska ge skydd vid arbete i Sverige oberoende av arbetets varaktighet och oberoende av den förvärvsarbetandes medborgarskap eller bosättning. Det är också utan betydelse var arbetsgivaren är medborgare eller har sitt säte med undantag för reglerna om utsändning i 6 kap. 4 § SFB (jfr prop. 1898/99:119 s. 103).

Reglerna om arbete i Sverige innebär att försäkringsskyddet även gäller för personer som är bosatta utomlands. En sådan person har numera rätt till PGI även på inkomster från mycket kortvariga arbeten som utförs här och det gäller oavsett om han är begränsat eller obegränsat skattskyldig här i landet. En förutsättning är dock att arbetsgivaren eller uppdragsgivaren är svensk. Se nedan vid kantrubriken ”Utsändning” om de undantag som gäller för personer som sänds hit respektive sänds ut från Sverige. Den som arbetar utomlands är inte försäkrad för den arbetsbaserade försäkringen även om arbetet är kortvarigt, såvida det inte är fråga om utsändning. Bestämmelserna innebär att om en här bosatt person tar en kortvarig anställning utomlands för utländsk arbetsgivare ska PGI inte beräknas även om personen är skattskyldig här för inkomsten. Då ska inte heller allmän pensionsavgift betalas.

Näringsverksamhet

I 6 kap. 2 § andra stycket SFB sägs att om en fysisk person som bedriver näringsverksamhet har sådant fast driftställe som avses i 2 kap. 29 § IL, ska verksamhet hänförlig dit anses bedriven här i landet. Det betyder att även tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige om det utförs som ett led i arbete vid ett fast driftställe i Sverige. Det kan t.ex. röra sig om arbete som en egenföretagare tillfälligt bedriver i utlandet under förutsättning att det inte kan anses självständigt i förhållande till arbetet vid det fasta driftstället i Sverige (jfr prop. 1998/99:119 s. 179). I sådant fall ska inkomsten från det tillfälligt utförda arbetet utomlands utgöra underlag för PGI i Sverige.

Sjömän

Arbete som sjöman på ett svenskt handelsfartyg ska räknas som arbete i Sverige. Det gäller även vid s.k. bare-boat charter, d.v.s. när det är fråga om anställning på fartyg som bär utländsk flagg och fartyget hyrs av en svensk redare i huvudsak obemannat. En förutsättning är att anställningen sker hos redaren eller hos någon arbetsgivare som redaren anlitat.

Som arbete i Sverige räknas också arbete i anställning hos ägaren till ett svensk handelsfartyg eller hos någon arbetsgivare som anlitats av ägaren om fartyget hyrs ut till en utländsk arbetsgivare i huvudsak obemannat (6 kap. 3 § SFB).

Utsändning

Att arbete utomlands i vissa fall ska räknas som arbete i Sverige och att arbete som utförs här i landet i vissa fall inte ska räknas som arbete i Sverige framgår av 6 kap. 4 §. När en arbetsgivare med verksamhet i Sverige sänder ut en arbetstagare för arbete utomlands för arbetsgivarens räkning ska arbetet räknas som arbete i Sverige om det kan antas vara längst ett år. Om en utländsk arbetsgivare under motsvarande förhållande sänder någon till Sverige ska arbete i Sverige inte anses föreligga. Det innebär att om någon sänds hit av utländsk arbetsgivare och arbetet här är planerat att pågå i längst ett år ska PGI inte beräknas för den anställde även om han är obegränsat skattskyldig här och därför taxeras för inkomsten. Den anställde ska i sådant fall inte heller betala den allmänna pensionsavgiften. Tidsgränsen definieras i lagtexten med uttrycket ”kan antas vara längst ett år”. I tidigare lagar användes formuleringen ”avses vara längst ett år”. I prop. 1998/99:119 sägs på s. 103 att denna ändring i uttryckssättet bör medföra en viss skärpning i regeltillämpningen på så vis att arbetstagarens egna uppgifter om arbetets varaktighet inte behöver tas för goda. Arbetstagarens uppgifter kan t.ex. styrkas av ett anställningsavtal eller intyg från arbetsgivaren. Som nämnts ovan gäller utsändningsreglerna för statligt anställda utan någon tidsbegränsning. Om en person som är bosatt i Sverige anställs av en svensk myndighet för att arbeta åt myndigheten i exempelvis Moskva och det kan antas att arbete ska pågå i flera år ska PGI beräknas under hela utsändningstiden.

Diplomater

Arbete som utförs av en person som tillhör en annan stats beskickning eller karriärkonsulat ska anses som arbete i Sverige endast om det är förenligt med bestämmelserna om immunitet och privilegier i de konventioner som anges i 2 och 3 §§ lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Detta gäller även en sådan persons privattjänare (6 kap. 5 § SFB). Av 2 § framgår att reglerna om ambassadanställda gäller endast om det är förenligt med Wienkonventionerna om diplomatiska (1961) respektive konsulära (1963) förbindelser. Den personkrets som ska undantas från den mottagande statens lagstiftning om social trygghet är begränsad till den diplomatiska personalen samt medlemmar av beskickningen i

övrigt som är medborgare i den sändande staten eller i tredje stat och som inte heller är stadigvarande bosatta i den mottagande staten. Samma regler gäller för en diplomatisk företrädares eller konsulatmedlems privattjänare, om denne omfattas av den sändande statens eller tredje stats lagstiftning om social trygghet. Förenklat kan sägas att den lokalanställda personalen vid ambassader inte är undantagen från svensk socialförsäkring genom Wienkonventionerna. Personal som följt med från det sändande landet åtnjuter i regel undantag (privilegier) på socialförsäkringsområdet.

Utvidgningen av försäkringsskyddet för lokalanställd personal på beskickningar och konsulat innebär att de anställda som arbetar i Sverige är försäkrade för samtliga arbetsbaserade förmåner. De är också försäkrade för de bosättningsbaserade förmånerna enligt 5 kap. 5 § SFB. Det innebär också att utländska ambassader ska betala arbetsgivaravgifter i Sverige för den personal som är omfattad av den arbetsbaserade försäkringen. För lokalanställda på EES-ambassader har detta gällt sedan 1994 på grund av EU-rätten (förordning EEG 1408/71 respektive EU 883/04).

99.3 Inkomst av anställning

99.3.1 Lön och kostnadsersättningar

Som inkomst av anställning räknas lön eller annan ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån som en försäkrad har fått som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön likställs kostnadsersättningar som ska räknas som lön enligt 10 kap. 3 § 9 eller 10 SFL (59 kap. 8 § SFB).

Det vanligaste är att ersättningar som beskattas i inkomstslaget tjänst också utgör inkomst av anställning enligt SFB. I vissa fall kan också inkomster från näringsverksamhet betraktas som inkomst av anställning. Detta gäller ersättning för arbete som utbetalas till enskild näringsidkare som saknar godkännande för F-skatt. Ersättningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men hänförs vid PGI-beräkningen, med ett undantag, till inkomst av anställning. Detta har också betydelse vid betalningen av de socialavgifter som belöper på ersättningen och som i detta fall ska betalas av utbetalaren i form av arbetsgivaravgifter. Det nämnda undantaget avser ersättning för arbete som utbetalas av privatpersoner och som understiger 10 000 kr under året. Sådana ersättningar ska hänföras till inkomst av annat förvärvsarbete även för mottagare som har

A-skatt, såvida inte parterna kommit överens om annat (59 kap. 19 § SFB). Till följd härav ska avgifterna betalas av mottagaren som egenavgifter (3 kap. 5 § SAL). Undantaget gäller dock inte för ersättning till god man eller förvaltare. Om denne inte är godkänd för F-skatt ska ersättningen alltid hänföras till inkomst av anställning.

Högsta förvaltningsdomstolen fastslår i en dom att skadestånd från en arbetsrättslig tvist ska ingå i underlaget för pensionsgrundande inkomst. En kvinna arbetade på ett flygbolag men sades upp på grund av arbetsbrist. Kort efter uppsägningen övertogs verksamheten av ett annat bolag. Arbetsdomstolen fann att kvinnan haft fortsatt företrädesrätt till återanställning och tillerkände henne ett skadestånd om 277 000 kr som utbetalades av det bolag som övertagit verksamheten och där kvinnan inte blev anställd. Kvinnan yrkar att skadeståndet ska ingå i pensionsgrundande inkomst.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar först att lagstiftaren eftersträvat ett nära samband mellan underlag för inkomstskatt, sociala avgifter och pension, vilket synts bland annat genom lagändringar om sociala avgifter och pension för avgångsvederlag. Högsta förvaltningsdomstolen finner att kvinnan fått ersättningen som arbetstagare eftersom ersättningen avsett att kompensera henne för förlust av anställningsförmåner. Skadeståndet är därmed pensionsgrundande enligt 2 kap. 3 § LIP (59 kap. 8−9 §§ SFB). Att ersättningen betalats ut av annan än arbetsgivaren är enligt Högsta förvaltningsdomstolen av underordnad betydelse, vilket framgår av andra stycket i den nämnda bestämmelsen, d.v.s. 59 kap. 9 § SFB (RÅ 2009 ref. 93).

Med begreppet ”annan ersättning i pengar” avses sådan ersättning som inte kan betecknas som lön. I förarbetena till pensionsreformen (prop. 1997/98:151) ges på s. 658 följande exempel på sådan ersättning: ”den del av ett avgångsvederlag som överstiger vad som kan anses som ersättning för lön under normal uppsägningstid och som utbetalas direkt från arbetsgivaren och inte från en försäkringsgivare.

Sådana vederlag har så gott som alltid sin grund i ett anställningsförhållande och kommer därför regelmässigt att vid taxeringen bedömas som inkomst av tjänst.”

Sådan ersättning kan inte betecknas som lön för utfört arbete utan mer som en ersättning, delvis av skadeståndsliknande karaktär, för uteblivna inkomster, såväl intjänade som framtida. I och med att ersättningen utbetalas av en arbetsgivare

eller en före detta arbetsgivare och har sin grund i anställningen ska ersättningen utgöra grund för PGI. Detsamma gäller också om någon annan är utbetalare, se nedan vid kantrubriken ”Det utvidgade arbetsgivarbegreppet”.

Ersättningar som avser att täcka arbetstagarens kostnader i arbetet är enligt huvudregeln inte pensionsgrundande. Detta anges i lagtexten med att ”med lön likställs kostnadsersättningar som inte undantas vid beräkning av skatteavdrag enligt 10 kap. 3 § 9 eller 10 SFL”. Här avses bl.a. traktamenten och bilersättning till den del dessa överstiger de avdragsgilla schablonbeloppen samt andra kostnadsersättningar som uppenbart överstiger avdragsgilla belopp eller som det är uppenbart att mottagaren inte får dra av vid beskattningen. På dessa ersättningar ska PGI beräknas.

99.3.2 Förmåner

Även värdet av skattepliktiga förmåner grundar rätt till pension. Hur förmånerna ska värderas vid PGI-beräkningen framgår av 59 kap. 35 § SFB. I bestämmelsen sägs att skattepliktiga förmåner ska tas upp till det värde som anges i 11 kap. 4-11 §§ SFL som avser förmånsvärdering vid beräkning av skatteavdrag.

Avvikelse får ske från det förmånsvärde som Skatteverket bestämt enligt 2 kap. 10a första stycket 1 och andra stycket samt 10b-10d §§ SAL om det finns skäl till detta. På begäran av arbetsgivare får Skatteverket bestämma värdet av bil, bostad och kost till justerade värden. Det är de justerade värdena som ska redovisas på kontrolluppgiften. Reglerna innebär i praktiken att det är det värde som fastställs vid taxering som är underlag för PGI. Det finns undantag när PGI inte följer taxeringen.

99.3.2.1 Undantag bostadsförmån

Ett av undantagen gäller värdet av bostadsförmån. Förmån av fri bostad ska normalt tas upp till belopp motsvarande det av Skatteverket fastställda schablonbeloppet som tillämpas vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Samma värde ska arbetsgivaren också redovisa på kontrolluppgiften. Vid inkomstbeskattningen däremot tas bostadsförmånen upp till marknadsvärdet. Det innebär att om förmånsvärdet vid beskattningen avviker från värdet enligt kontrolluppgiften måste PGI på förmånen registreras manuellt eftersom det maskinella PGI-förslaget baseras på taxeringen.

Värdet av bostadsförmån ska vid PGI-beräkning tas upp till belopp motsvarande det av Skatteverket fastställda schablonbeloppet som tillämpas vid beräkningen av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter eller justerat värde. Detta gäller både när den skattskyldige har taxerats för marknadsvärdet som är högre och lägre än värdet på kontrolluppgiften (KU).

Exempel

Inkomst ruta 03 – bostadsförmån	65 000
Bostadsförmån enligt KU	43 000

Personen ska ha PGI motsvarande det belopp som arbetsgivaren har lämnat KU på, 43 000. Det framgår av 59 kap. 35 § som hänvisar till att förmåner ska tas upp till ett värde som bestäms enligt 11 kap. 4-11 §§ SFL. Av 11 kap. 10 § SFL framgår att bostadsförmån ska beräknas enligt värdetabeller. Manuell PGI-registrering måste göras.

Exempel

Inkomst ruta 03 – bostadsförmån	35 000
Bostadsförmån enligt KU	43 000

Personen ska ha PGI för ytterligare 8 000 (35 000 upp till 43 000). Manuell PGI-registrering måste göras.

99.3.2.2 Undantag bilförmån

Ett annat undantag från huvudregeln att PGI följer taxeringen gäller förmånsvärdet för fri bil i vissa fall. Om den anställde vid inkomstbeskattningen fått förmånsvärdet av fri bil justerat ska trots det underlaget för PGI vara det värde som arbetsgivaren haft som underlag för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och som tagits upp på kontrolluppgiften (11 kap. 11 § SFL). Även här krävs att Skatteverket manuellt registrerar PGI.

Av 61 kap. 18 § IL framgår att förmånsvärdet ska justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. Som synnerliga skäl är om bilen använts som arbetsredskap, att bilen används i taxinäring och körts minst 6 000 mil i taxinäringen och den privata körningen därför varit begränsat. Värdet enligt KU ska utgöra PGI-underlaget.

Exempel

Bilförmån enligt KU	52 000
Bilförmån ruta 03 efter justering	39 000

Underlag för PGI blir 52 000.

99.3.2.3 Undantag från undantag

Det finns en ventil i 59 kap. 35 § SFB som innebär ett undantag från undantaget. Bestämmelsen anger att avvikelse får ske från det förmånsvärde som Skatteverket bestämt enligt 2 kap. 10b-c § SAL om det finns skäl till det. Exempel på när denna bestämmelse kan bli tillämplig anges i prop. 1991/92:129 där det på s. 23 sägs följande: ”Skäl att avvika från skattemyndighetens beslut om justerat förmånsvärde kan exempelvis finnas när den skattskyldige i sin självdeklaration lämnat sådana upplysningar att det framgår att förutsättningar för jämkning inte föreligger.” I ett sådant fall blir personen beskattad för ett högre förmånsvärde än som följer av kontrolluppgiften varför det finns skäl att beräkna PGI på det högre värdet. Någon manuell registrering av PGI-underlaget behöver inte göras i det fallet eftersom den maskinella PGI-beräkningen följer inkomstdeklarationen.

Nedsättning bilförmån

Observera att det finns skillnader i vilket värde som ska användas vid PGI när det gäller justering respektive nedsättning av bilförmån.

I de fall en arbetsgivare inte har tillämpat nedsättning för omfattande tjänstekörning för bilförmån (61 kap. 9 § IL) utan det har gjorts vid taxeringen gäller taxeringen även för PGI. Skälet är att nedsättning vid omfattande tjänstekörning är en värderingsregel, nedsättningen är inte en justering av förmånsvärdet enligt 61 kap. 18 § IL.

99.3.3 Uppdragsinkomster m.m.

Av 59 kap. 9 § SFB framgår att som inkomst av anställning räknas, även om mottagaren inte har varit anställd hos den som betalat ut ersättning, följande:

1. ersättning i pengar eller annan skattepliktig förmån för utfört arbete, dock inte pension, och
2. tillfällig förvärvsinkomst av verksamhet som inte bedrivs självständigt.

Den som utfört arbetet likställs med en arbetstagare och den som betalat ut ersättning med en arbetsgivare.

I 59 kap. 8 § SFB används begreppet arbetstagare. Att bestämmelserna också i vissa fall gäller för den som kan betecknas som uppdragstagare framgår av 9 § där det sägs att tillfälliga förvärvsinkomster av verksamhet som inte bedrivs självständigt utgör PGI av anställning. Med uppdragstagare brukar avses den som utan att vara anställd åtar sig tillfälliga uppdrag, t.ex. styrelseuppdrag, uppdrag som ledamot i olika nämnder, uppdrag som föredragshållare etc. I de fall uppdragsinkomsterna ska beskattas i inkomstslaget tjänst och den prestation som utgör grund för ersättningen har skett inom ramen för någon annans verksamhet, ska ersättningen utgöra inkomst av anställning. Avgörande för om sådan tillfällig förvärvsinkomst ska räknas som inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete är om den kan härledas ur ett uppdragsförhållande eller inte. Om den prestation som utgör grund för ersättningen inte kan anses ha skett inom ramen för någon annans verksamhet utan i stället som ett led i en självständigt bedriven verksamhet räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete enligt 59 kap. 14 § 2 SFB (jfr prop. 1997/98:151 s. 659f). Observera godkännande av F-skatt och dess rättsverkningar som kan innebära avsteg från ovanstående. Tjänsteinkomster för den som är godkänd för F-skatt utgör inkomst av annat förvärvsarbete medan ersättning för arbete till näringsidkare som inte har F-skatt ska anses som inkomst av anställning. Se vidare avsnitt 99.4.2.

Det utvidgade arbetsgivarbegreppet

Det krävs inte något direkt anställnings- eller uppdragsförhållande mellan utgivaren och mottagaren av en ersättning för att ersättningen ska anses som anställningsinkomst. I 59 kap. 9 § SFB anges att även om betalningsmottagaren inte varit anställd hos den som betalat ut en ersättning för utfört arbete, ska den som utfört arbetet i sådana fall likställas med en arbetstagare och den som betalat ut ersättningen med en arbetsgivare. Detta, som brukar kallas för det utvidgade arbetsgivarbegreppet, innebär att i de fall någon som utfört ett arbete åt en arbets-/uppdragsgivare erhåller betalningen från någon annan än den som arbetet utförts åt, är det utbetalaren av ersättningen som ska betala arbetsgivaravgifter. I SAL har denna reglering fått annan utformning eftersom begreppen arbetsgivare – arbetstagare inte används där, se 2 kap. 10 § första stycket SAL. Som inkomst av anställning hänförs också ersättning för arbete som betalas ut till enskild näringsidkare

som inte är godkänd för F-skatt antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. Detta är ett exempel på att en inkomst som skattemässigt hänförs till inkomst av näringsverksamhet utgör inkomst av anställning enligt social-försäkringsbalken. Observera att det endast är ersättningar för arbete för någon annans räkning som ska hänföras till inkomst av anställning för näringsidkaren. Övriga inkomster som näringsidkaren erhåller i sin verksamhet, försäljningsinkomster, hyror, räntor etc., utgör inkomst av annat förvärvsarbete oavsett vilken form av skattsedel näringsidkaren innehar.

Pension

Pension, privat eller offentlig, är inte pensionsgrundande (59 kap. 9 § SFB). Dock gäller för försäkrad som är anställd inom stat eller kommun och som enligt avlöningsavtal för statliga och vissa andra tjänstemän (AST) får avdrag på lönen för tjänstepension som utgår på grund av tidigare kommunal eller statlig anställning, att den avdragna lönedelen ska vara pensionsgrundande (Försäkringsdomstolens dom 1968-06-24 i mål nr 1154/67).

99.3.4 Rabatt m.m.

Som inkomst av anställning anses också rabatt, bonus eller annan förmån som utgetts på grund av kundtrohet eller liknande. Detta under förutsättning att den som slutligt stått för de kostnader som ligger till grund för rabatten är någon annan än den som är skattskyldig för förmånen. Ett vanligt exempel på sådana rabatter är de s.k. frequent flyer-rabatterna och andra liknande rabattförmåner. Utmärkande för dessa är att en rese-när kan erhålla bonuspoäng från exempelvis flygbolag eller hotellkedjor som berättigar resenären till fria flygresor eller fria övernattningar på hotell om tillräckligt många bonuspoäng intjänats. När någon erhållit sådana rabattförmåner i samband med tjänsteresor som bekostats av arbetsgivaren, är förmånen skattepliktig som inkomst av tjänst och pensionsgrundande som inkomst av anställning när förmånen utnyttjas privat (59 kap. 10 § SFB).

99.3.5 Vissa undantag

I vissa fall ska ersättningar som avses i 59 kap. 8–10 §§ SFB inte anses som inkomst av anställning. Bestämmelser om detta finns i 15−21 §§ samma kapitel och behandlar ersättningar till den som är godkänd för F-skatt, ersättningar från privatpersoner, ersättningar från handelsbolag till delägare samt ersättning från utländsk arbetsgivare.

99.3.6 Marie Curie-stipendium

Stipendier som är skattepliktiga enligt 11 kap. 46 § IL (Marie Curie-stipendium) utgör också pensionsgrundande inkomst av anställning enligt 59 kap. 12 § SFB. Förutsättningen för detta är att stipendiet utbetalats av fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person. Den som betalat ut sådan ersättning anses som arbetsgivare. Om ett Marie Curie-stipendium betalas ut av en utländsk utgivare är stipendiet PGI av annat förvärvsarbete (59 kap. 14 § SFB). Stipendier i övriga fall är vanligen skattefria och är därför inte pensionsgrundande. Om stipendiet är skattepliktigt på den grunden att det utges av mottagarens arbetsgivare eller det av andra skäl kan anses som ersättning för en prestation som har utförts eller ska utföras för utgivarens räkning är stipendiet PGI av anställning. Vissa konstnärsbidrag och långtidsstipendier är skattepliktiga och pensionsgrundande, se nedan vid kantrubriken ”Konstnärer och författare”.

99.3.7 Sociala förmåner

I 59 kap. 13 § SFB finns en katalog med olika former av ersättningar som är pensionsgrundande som inkomst av anställning trots att de inte utgör ersättning för arbete.

1. Föräldrapenningsförmåner.
2. Vårdbidrag, i den utsträckning bidraget inte är ersättning för merkostnader.
3. Ersättning från Försäkringskassan i form av sjuklönegaranti enligt 20 § lagen (1999:1047) om sjuklön.
4. Sjukpenning eller motsvarande ersättning i den utsträckning ersättningen har trätt i stället för en försäkrads inkomst som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst.
5. Inkomstrelaterad sjukersättning och inkomstrelaterad aktivitetsersättning.
6. Livränta på grund av arbetsskada eller annan skada som avses i 41–44 kap.
7. Närståendepenning.
8. Dagpenning från arbetslöshetskassa.
9. Aktivitetsstöd till den som deltar i ett arbetsmarknadspolitiskt program.
10. Utbildningsbidrag för doktorander.

11. Ersättning för deltagare i teckenspråksutbildning för vissa föräldrar (TUFF).
12. Dagpenning till totalförsvarspliktiga enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt.
13. Bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden i den utsträckning som regeringen föreskriver det.

Ersättningarna, utgör med undantag för punkt 5, underlag för den allmänna pensionsavgiften. Det är här främst fråga om olika ersättningar från den allmänna försäkringen som träder i stället för anställningsinkomster, t.ex. sjukpenning.

Inkomstrelaterad sjuk- och aktivitets-ersättning,

Det tidigare systemet med förtidspension har ersatts av sjuk- och aktivitetsersättning. Aktivitetsersättning kan bara ges till personer som är mellan 19–29 år. Såväl sjuk- som aktivitets-ersättning kan vara inkomstrelaterad. För den som inte har haft förvärvsinkomster eller haft endast låga sådana ges ersättningen ut i form av garantiersättning. Den inkomstrelaterade ersättningen är PGI av anställning enligt punkt 5 i 59 kap. 13 § SFB. Till skillnad från de övriga i 13 § uppräknade ersättningarna ska allmän pensionsavgift inte betalas på denna ersättning trots att den är pensionsgrundande (4 § andra stycket lagen om allmän pensionsavgift).

Konstnärer och författare

Som PGI av anställning räknas också bidrag från Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden i den utsträckning regeringen så föreskriver. I förordning (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m. är följande bidrag pensionsgrundande som inkomst av anställning:

1. vissa konstnärsbidrag och långtidsstipendier enligt förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer, under förutsättning att bidraget eller stipendiet lämnas under en tid av minst tre år,
2. viss ersättning enligt förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärsfond, under förutsättning att ersättningen lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär,
3. arbetsstipendium från Sveriges författarfond, under förutsättning att stipendiet lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär.

Försäkrings-ersättningar

Av katalogen ovan framgår vilka olika former av ersättningar, sociala förmåner, som är pensionsgrundande som inkomst av anställning trots att de inte utgör ersättning för arbete.

Katalogen är uttömmande. Ersättningar som utgår från exempelvis privata försäkringsbolag finns inte med i uppräkningen vilket innebär att sådana ersättningar inte är pensionsgrundande.

99.4 Inkomst av annat förvärvsarbete

99.4.1 Näringsverksamhet m.m.

Pensionsgrundande förvärvsinkomster som inte räknas till inkomst av anställning utgör i stället inkomster av annat förvärvsarbete (d.v.s. annat förvärvsarbete än anställning) 59 kap. 14 § SFB:

1. Inkomst av sådan näringsverksamhet som enligt 2 kap. 23 § IL utgör aktiv näringsverksamhet.
2. Tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet. Exempel på detta kan vara hobbyinkomster eller royalty från tillfälligt bedriven författarverksamhet som inte grundas på uppdrag m.m.
3. Ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner. Här är det ersättningar som normalt skulle utgöra inkomst av anställning enligt 59 kap. 8 § SFB men som av olika skäl ändå ska hänföras till annat förvärvsarbete, t.ex. tjänsteinkomster till den som har F-skatt.
4. Sjukpenning eller motsvarande ersättning som träder i stället för sådan inkomst som anges i 1–3. Sjukpenning som utgår på grund av näringsverksamhet är således också pensionsgrundande. Egenavgifter ska inte betalas på sjukpenningen, vilket framgår av 3 kap. 10 § SAL. Sjukpenningen är pensionsgrundande även om den betalas ut med mindre än 1 000 kr under året.
5. Marie Curie-stipendium som är skattepliktigt enligt 11 kap. 46 § IL och som kommer från utländsk utgivare. Om stipendiet i stället betalas ut av en fysisk person bosatt i Sverige eller av en svensk juridisk person utgör stipendiet inkomst av anställning enligt 59 kap. 12 § SFB.

Det som sägs ovan gäller endast i den utsträckning inkomsten inte ska räknas som inkomst av anställning. Detta är ett viktigt påpekande eftersom ersättningar enligt punkt 3 i de allra flesta fall utgör inkomst av anställning.

Aktiv näringsverksamhet

Förutsättningen för att inkomster från näringsverksamhet ska grunda pensionsrätt är att de utgör sådan aktiv näringsverksamhet som anges i 2 kap. 23 § IL. Verksamhet som bedöms som passiv är därför inte pensionsgrundande. Av bestämmelsen i IL framgår att självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid ska betraktas som passiv och således inte pensionsgrundande. I vissa fall kan EG-rätten medföra att den utomlands bedrivna näringsverksamheten ska vara pensionsgrundande här och om den taxeras här också underlag för egenavgifter. En av förutsättningarna för att en person ska vara försäkrad för inkomstgrundad ålderspension är att det är fråga om arbete i Sverige. Tillfälligt arbete utomlands kan anses som arbete i Sverige om det utförs som ett led i den i Sverige bedrivna näringsverksamheten. Inkomster som en egenföretagare har från tillfälligt arbete utomlands kan vara pensionsgrundande i Sverige under förutsättning att arbetet utomlands inte kan anses självständigt i förhållande till arbetet vid det fasta driftstället i Sverige (jfr prop. 1998/99:119 s. 179).

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning har arbetat i verksamheten. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Normalt omfattar en heltidsanställning ca 1 500 arbetstimmar per år. Kravet på att aktiviteten ska uppgå till minst en tredjedels årsarbetstid kan jämkas med hänsyn till omständigheterna. Den som vid sidan av en anställning driver en näringsverksamhet som i huvudsak baseras på den egna arbetskraften, får anses ha uppfyllt aktivitetskravet även om tredjedelskravet inte uppnåtts. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten ska kunna anses som aktiv (jfr prop. 1989/90:110 s. 646).

Av förarbetena framgår inte vad som avses med betydande balansomslutning. Någon generell gräns för olika slag av verksamheter går inte att ange. Det väsentliga kriteriet för att avgöra om kravet på aktivitet är uppfyllt är att arbetsinsatsen ska vara så omfattande som kan anses fordras för att bedriva den aktuella verksamheten. Om normal drift av en mycket liten jordbruksfastighet kan anses kräva endast 200 timmars

arbetsinsats under ett år, så är denna arbetsinsats tillräcklig för att kvalificera verksamheten som aktiv. Om någon vid förvaltning av en hyresfastighet lägger ned 350 timmars arbete och det därtill finns deltidsanställd personal för t.ex. renhållning och trappstädning etc. bör kravet på aktivitet däremot inte anses uppfyllt. Fastighetsförvaltning och jordbruksdrift borde i de flesta fall innebära att betydande balansomslutning föreligger och därför kräva en arbetsinsats av lägst ca 500 timmar för att kunna hänföras till aktiv näringsverksamhet. Finns det flera delägare i en näringsverksamhet ska den eller de delägare som arbetat minst 1/3 av normal årsarbetstid betraktas som aktiva.

Passiv närings-verksamhet

Den som inte uppnår kravet på aktivitet anses i stället ha inkomst av passiv näringsverksamhet. Inkomsten blir då inte pensionsgrundande. Skälet till detta är huvudprincipen för pensionssystemet som säger att pensionsrätt grundas på förvärvsarbete. En passiv näringsverksamhet anses ha sådana likheter med kapitalplacering att inkomsterna från den därför inte ska vara underlag för pensionen.

Sjukpenning

Sjukpenning som träder i stället för inkomster från en aktiv näringsverksamhet ska också utgöra PGI av annat förvärvsarbete vilket framgår av 59 kap. 14 § 4 SFB. Detta gäller även i det fall en näringsidkare haft sjukpenning under hela inkomståret. Även om ett överskott av näringsverksamhet helt eller till övervägande del består av inkomst i form av sjukpenning som har trätt i stället för inkomst från en aktiv näringsverksamhet bör verksamheten ändå normalt betraktas som aktiv näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. Jfr Skatteverket 2006-03-16, dnr 131 141234-06/111.

99.4.2 Ersättning till den som är godkänd för F-skatt

Semesterkassa

Ersättning för arbete som betalas ut till den som är godkänd för F-skatt eller åberopar godkännande för F-skatt hänförs – med ett undantag – alltid till inkomst av annat förvärvsarbete (59 kap. 15 § SFB). Undantaget avser ersättningar som betalas ut av en semesterkassa. Dessa ersättningar räknas som inkomst av anställning oavsett mottagarens skatteform.

Regeln om att ersättning för arbete till den som är godkänd för F-skatt räknas som inkomst av annat förvärvsarbete, gäller oavsett om ersättningen beskattas i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet. Om betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt med villkor (FA-skatt) räknas ersättningen som inkomst av annat förvärvsarbete endast om godkännandet av

F-skatt åberopats skriftligen (59 kap. 16 § SFB). F-skattens rättsverkningar gäller om betalningsmottagaren är godkänd för F-skatt antingen vid avtalstillfället eller vid betalningstillfället.

En uppgift om godkännande av F-skatt får godtas om uppgiften lämnas i en anbudshandling, en faktura eller någon jämförlig handling som även innehåller uppgifter om

– utbetalarens och betalningsmottagarens namn och adress eller andra uppgifter som är godtagbara för identifiering, och

– betalningsmottagarens personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer.

Uppgiften om godkännande av F-skatt får dock inte godtas om den som betalar ut ersättningen känner till att uppgiften är oriktig (59 kap. 18 § SFB).

99.4.3 Viss ersättning från privatpersoner

Även när mottagaren inte är godkänd för F-skatt ska ersättning för arbete från privatpersoner räknas som inkomst av annat förvärvsarbete under vissa förutsättningar. Det gäller om

1. utbetalaren var en fysisk person eller ett dödsbo,
2. den ersättning som betalats ut inte var en utgift i en näringsverksamhet som utbetalaren har bedrivit,
3. den sammanlagda ersättningen för arbetet från samma utbetalare under inkomståret var mindre än 10 000 kronor,
4. utbetalaren och mottagaren inte hade träffat en överenskommelse om att ersättningen ska anses som inkomst av anställning, d.v.s. parterna har inte kommit överens om att socialavgifter ska betalas av utbetalaren som arbetsgivare och
5. det inte är fråga om sådan ersättning som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken, d.v.s. det avser inte ersättning till god man eller förvaltare.

Ersättning till god man eller förvaltare ska räknas som inkomst av anställning så snart ersättningen från huvudmannen uppgår till minst 1 000 kr under året under förutsättning att mottagaren inte är godkänd för F-skatt.

Bestämmelsen om 10 000-kronorsgränsen, som också finns i SFL beträffande skatteavdrag och i SAL beträffande socialavgifter, har tillkommit för att underlätta för privatpersoner

som tillfälligt anlitar exempelvis hantverkare, som inte är godkända för F-skatt, för mindre arbeten. Regeln har dock fått en något annorlunda utformning i de senare lagarna för att undvika problem när beloppsgränsen överskrids utan att detta varit parternas avsikt från början.

99.4.4 Ersättning från handelsbolag till delägare, m.m.

Inkomster som delägare i handelsbolag erhåller för arbete åt handelsbolaget räknas alltid till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 59 kap. 20 § SFB. Regeln är en följd av att delägare i handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för sina inkomster från bolaget. Även inkomst från en europeisk ekonomisk intressegruppering till en medlem i intressegrupperingen räknas som inkomst av annat förvärvsarbete.

99.4.5 Ersättning från utländsk arbetsgivare

Lön eller annan ersättning från en utländsk arbetsgivare är också pensionsgrundande även om arbetsgivaren skulle sakna fast driftställe här. Detta gäller under förutsättning att det är fråga om arbete i Sverige och att personen inte ska tillhöra något annat lands försäkring enligt EU-rätten eller enligt någon socialförsäkringskonvention. Om lönen kommer från en arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige kan parterna komma överens om att socialavgifter ska betalas av mottagaren i form av egenavgifter. Lönen ska då hänföras till PGI av annat förvärvsarbete enligt 59 kap. 21 §.

99.5 Undantag för vissa inkomster

99.5.1 Ersättning under 1 000 kr

Anställning

Ersättning från en och samma arbetsgivare som avses i 59 kap. 8–10 §§ SFB som under året inte har uppgått till sammanlagt 1 000 kr är inte pensionsgrundande. Staten betraktas i detta sammanhang som en arbetsgivare, vilket innebär att ersättningar från flera statliga myndigheter läggs samman vid beräkningen av PGI. På så sätt kan inkomst från en statlig myndighet understigande 1 000 kr bli pensionsgrundande om den tillsammans med inkomst från annan statlig myndighet uppgår till minst 1 000.

Annat förvärvsarbete

Beträffande inkomst av annat förvärvsarbete krävs enligt 59 kap. 22 § punkten 2 SFB att inkomst av näringsverksamhet eller av annan självständigt bedriven verksamhet (hobby) uppgår till minst 1 000 kr under året.

Privatpersoner

I de fall tjänsteinkomster hänförs till inkomst av annat förvärvsarbete, t.ex. inkomster från privatpersoner understigande 10 000 kr, är en förutsättning för pensionsrätt att ersättningen från respektive uppdragsgivare uppgår till minst 1 000 kr under året. Sjukpenning och andra ersättningar av socialförsäkringskaraktär är däremot pensionsgrundande även om beloppen understiger 1 000 kr vilket framgår indirekt av 59 kap. 22 § SFB.

Stipendium

Stipendium som avses i 59 kap. 12 § eller 14 § första stycket punkten 5 SFB om beloppet är mindre än 1 000 kr under ett år.

99.5.2 Vissa utdelningar, kapitalinkomster, lån m.m.

Ersättningar som beskattas i inkomstslaget tjänst för delägare i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag enligt bestämmelserna i 10 kap. 3 § 1–4 IL är inte heller pensionsgrundande (59 kap. 23 § SFB). Det avser bl.a. utdelning på och vinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag enligt 57 kap. IL. Inte heller utgör sådan inkomst som på grund av bestämmelserna om s.k. förbjudna lån ska tas upp i inkomstslaget tjänst PGI

99.5.3 Mindre ersättningar till idrottsutövare

Som pensionsgrundande inkomst av anställning räknas inte ersättning som en idrottsutövare får från en sådan ideell förening som av ses i 7 kap. 7 § IL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under ett år är mindre än hälften av det för året gällande prisbasbeloppet. Regeln som är viktig innebär att idrottsmän och olika funktionärer i en idrottsförening som arbetar direkt med idrottsverksamheten inte får tillgodoräkna sig någon PGI på inkomster från föreningen om ersättningen under 2012 (2013 års taxering) är lägre än 22 000 kr. Regeln gäller för respektive arbetsgivare vilket betyder att den idrottsutövare som arbetar åt flera idrottsföreningar under samma år kan erhålla ersättningar som sammanlagt väsentligt överstiger det halva prisbasbeloppet utan att få pensionsrätt på inkomsterna, 59 kap. 24 § SFB.

99.5.4 Vissa avtalsförmåner som avses i lagen om särkskild löneskatt

Ersättningar som enbart utgör underlag för särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) är inte pensionsgrundande vilket framgår av 59 kap. 25 § SFB. Främst avses vissa kollektivavtalsgrundade avgångsersättningar m.m. Att inkomster från passiv näringsverksamhet, som också är underlag för SLF, inte är pensionsgrundande framgår av 59 kap. 14 § 1 SFB.

99.5.5 Ersättning från vinstandelsstiftelse

Ersättning från en vinstandelsstiftelse är i regel inte pensionsgrundande, förutsatt att det inte är fråga om ersättning för arbete åt stiftelsen. Bestämmelsen finns i 59 kap. 26 § SFB. Ytterligare förutsättningar för bestämmelsen är att de bidrag som arbetsgivaren lämnat till stiftelsen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att de på likartade villkor tillkommer en betydande del av de anställda.

Vinstandelssystem är relativt vanliga bland större företag. Syftet med sådana vinstandelssystem är att låta de anställda få del av företagets vinst. Ofta bildas ett från företaget fristående rättssubjekt, en vinstandelsstiftelse. Företaget utfäster sig att avsätta del av varje års vinst till stiftelsen. Avsättning görs vanligen i samband med att bokslutet för det gångna året upprättas. Stiftelsen förvaltar de medel som tillförts stiftelsen. Efter viss tid, ofta först i samband med att den anställde avgår med pension, betalas den anställdes andel av stiftelsens behållning ut till honom. Den anställde beskattas först i samband med att vinstandelsmedel utbetalas till honom. Beskattningen sker i inkomstslaget tjänst även för den värdestegring som kan ha skett av medlen när de förvaltades av stiftelsen.

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag gäller inte det som skrivs ovan om vinstandelsstiftelse för ersättning som lämnats till företagsledare eller delägare i företaget eller till en person som är närstående till någon av dem (59 kap. 27 § SFB). Sådana ersättningar är i stället pensionsgrundande för mottagaren och underlag för arbetsgivaravgifter för vinstandelsstiftelsen. Med fåmansföretag, fåmanshandelsbolag, företagsledare och närstående avses detsamma som i IL.

När pensionsgrundande inkomst beräknas ska det bortses från sådan ersättning från en vinstandelsstiftelse som härrör från bidrag som arbetsgivaren har lämnat under åren 1988−1991 (59 kap. 28 § SFB).

99.6 Hur är samordnade sociala förmåner pensionsgrundande?

Har försäkringskassan eller en arbetslöshetskassa till en försäkrad för en viss månad betalat ut en ersättning som är pensionsgrundande antingen genom att den utgör pensionsgrundande inkomst, eller att de ska beräknas ett pensions-

grundande belopp eller pensionspoäng och har den försäkrade senare för samma månad beviljats annan ersättning som är pensionsgrundande och samordnad med den ersättning som tidigare har betalats ut gäller följande. Den senare beviljade ersättningen är pensionsgrundande endast till den del ersättningen avser tid från och med den månad då den har betalats ut (59 kap. 29 § SFB).

Vi tillämpning av 29 § ska det anses som om sjukersättning eller aktivitetsersättning har betalats ut före livränta, om det vid samma tidpunkt beviljas

- inkomstrelaterad sjukersättning eller inkomstrelaterad aktivitetsersättning, och
- livränta på grund av arbetsskada eller annan skada som avses i 41−44 kap.

Har livränta lämnats tillsammans med sjukersättning eller aktivitetsersättning är livräntan inte pensionsgrundande till den del den har samordnats med inkomstrelaterad sådan ersättning.

99.7 Beräkning av pensionsgrundande inkomst

99.7.1 Grundläggande bestämmelser

Inkomster av anställning och inkomster av annat förvärvsarbete som är pensionsgrundande ska beräknas enligt 59 kap. 33−38 §§ SFB och var för sig avrundas till närmaste lägre hundratal kronor.

Underlaget för den pensionsgrundande inkomsten är den försäkrades till statlig inkomstskatt taxerade inkomst (59 kap. 33 § SFB). Om en inkomst som är pensionsgrundande har mottagits under ett beskattningsår som inte sammanfaller med kalenderår ska den inkomsten anses ha mottagits under kalenderåret närmast före taxeringsåret.

För den som inte är skattskyldig i Sverige för inkomsten men som ändå har rätt till pensionsförmåner här ska PGI beräknas med ledning av en kontrolluppgift från arbetsgivaren (19 §). Det är blanketten Särskild kontrolluppgift – Pensionsgrundande inkomst och utbyte av kontrolluppgifter (SKV 2303, KU14) som ska användas. För den som omfattas av reglerna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) ska kontrolluppgift lämnas på blankett SKV 2340, KU13.

99.7.2 Värdering av skattepliktiga förmåner

Skattepliktiga förmåner ska tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 11 kap. 4-11 §§ SFL. Se vidare avsnitt 99.3.1.

Avvikelse får ske från det förmånsvärde som Skatteverket bestämt enligt 2 kap. 10a första stycket 1 och andra stycket samt 10b-10d §§ SAL om det finns skäl till detta. Se vidare punken 99.3.2.

99.7.3 Avdrag för kostnader och allmän pensionsavgift

5 000 När den försäkrades pensionsgrundande inkomster av anställning beräknas ska avdrag göras för kostnader som han eller hon har haft i arbetet. Detta gäller i den utsträckning den försäkrades kostnader, minskat med erhållen kostnadsersättning, överstiger 5 000 kr. Någon motsvarande 5 000 kr begränsning finns inte för annat förvärvsarbete. En grundprincip i pensionssystemet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte ger pensionsrätt. Av 59 kap. 8 § SBL framgår att när en arbetsgivare betalar ut särskild kostnadsersättning vid sidan av lönen ska kostnadsersättningen, så länge den i princip motsvarar vid taxeringen avdragsgilla kostnader, inte räknas med i den pensionsgrundande ersättningen. Om den som erhåller inkomster av anställning har avdragsgilla kostnader i arbetet, för vilka han inte fått särskild kostnadsersättning, ska kostnaderna även i sådana fall påverka PGI-beräkningen. Avdrag ska göras för kostnader i arbetet i den mån kostnaderna minskade med erhållen kostnadsersättning överstiger 5 000 kr. Det är således kostnader i arbetet som ska påverka. Andra avdragsgilla kostnader såsom för resor till och från arbetet, ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning etc. påverkar inte den pensionsgrundande inkomsten.

Exempel

En anställd använder sin bostadstelefon för utlandssamtal i tjänsten och erhåller telefonersättning från arbetsgivaren vid sidan av lönen med 3 000 kr. Han medges avdrag i taxeringen för telefonkostnader med 10 500 kr. Vid PGI-beräkningen taxeringsår 2013 ska avdrag göras med 2 500 kr (= 10 500 - kostnadsersättning 3 000 - 5 000).

Exempel

I det här fallet har en person inkomster som både är pensionsgrundande, 300 000, och inkomster som inte är pensionsgrundande, 50 000, samt kostnader för tjänsteresor 10 000 och övriga utgifter 30 000. Vid utredning har det framkommit att kostnaderna för tjänsteresor är hänförliga till inkomsten i ruta 03 i inkomstdeklarationen och kostnaderna för övriga utgifter är hänförliga till de inkomster som inte är pensionsgrundande i ruta 16.

Inkomst ruta 03	300 000
Inkomst ruta 16	50 000
Tjänsteresor ruta 08	10 000
Övriga utgifter ruta 06	30 000

Den pensionsgrundande inkomsten, 300 000, ska minskas med kostnader, tjänsteresor 10 000, som är hänförliga till den inkomsten. Det är bara den del som överstiger 5 000 som ska påverka PGI.

I de fall personen har kostnader som är högre än de ej pensionsgrundande inkomsterna ska kostnaderna inte påverka inkomster som är pensionsgrundande. Detta förutsatt att kostnaderna är hänförliga till inkomsterna som inte är pensionsgrundande.

Exempel

En person har inkomster som både är pensionsgrundande och inte pensionsgrundande. Vid utredning framkommer att kostnaderna om 30 000 hör till den ej pensionsgrundande inkomsten.

Inkomst ruta 03	300 000
Inkomst ruta 16	20 000
Övriga utgifter ruta 06	30 000

Vid beräkning av den pensionsgrundande inkomsten ska avdrag göras för kostnader som denne haft i arbetet. Eftersom kostnaderna härrör till inkomster som inte är pensionsgrundande ska inget kostnadsavdrag göras.

Kostnads-fördelning

Det kan även bli aktuellt att fördela kostnaderna för exempelvis en musiker med många uppdragsgivare där inkomsterna från vissa av uppdragsgivarna understiger 1 000 kr.

Exempel

Summa ersättningar som var för sig är minst 1 000 kr	92 000
Summa ersättningar som var för sig understiger 1 000 kr	16 000
Kostnader	9 500
Kostnadsavdrag $\frac{92\,000 \times 9\,500}{108\,000}$ =	8 093

Vid PGI-beräkningen görs kostnadsavdrag med 3 093 kr (= 8 093 - 5 000).

En fördelning av kostnader måste också göras om det både finns inkomster som understiger 1 000 kr och sjukpenning eller annan ersättning enligt kontrolluppgift från pensions- och försäkringsutbetalare m.fl. (KU 18) med ersättningskod 100, 112, 113 eller 121.

Exempel

En person har inkomster i ruta 03 om totalt 410 596 kr varav ersättningar som var och en är lägre än 1 000 kr på 6 955 kr och sjukpenning på 31 280 kr. Kostnaderna som är hänförliga till arbetsinkomsten om totalt 379 316 kr måste proportioneras mellan inkomster som överstiger 1 000 kr och inkomster som understiger 1 000 kr. Kostnaderna är hänförliga till inkomsten i ruta 03.

Inkomst i ruta 03, varav belopp mindre än 1 000 kr på 6 955 och sjukpenning 31 280 kr	410596
Inkomst i ruta 16	38 781
Kostnader	12 996
Kostnadsavdrag $\frac{12996 \times 372361}{379316}$=	12 757

PGI-avdrag blir 7 757 kr (12 757 - 5 000).

Utbrytning av anställnings-inkomst

Det förekommer att inkomster som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utgör pensionsgrundande inkomst av anställning. Det kan exempelvis vara fallet för den näringsidkare som när han påbörjar sin näringsverksamhet inte är

godkänd för F-skatt och som erhåller ersättning för arbete från uppdragsgivare. Hela verksamheten ska taxeras som näringsverksamhet men eftersom näringsidkaren under viss period endast har haft A-skatt har uppdragsgivaren redan betalat socialavgifter för viss del av inkomsten. För att såväl beräkningen av PGI av anställning respektive annat förvärvsarbete som debiteringen av egenavgifter ska bli korrekt måste anställningsinkomsten brytas ut från den taxerade inkomsten av näringsverksamheten. Om det finns kostnader hänförliga till anställningsinkomsterna måste också kostnaderna brytas ut och den del som tillsammans med eventuella övriga PGI-påverkande kostnader i inkomstslaget tjänst överstiger 5 000 kr noteras som kostnadsavdrag.

Framgår det inte av deklarationen eller tillgängliga handlingar hur mycket av kostnaderna som ska hänföras till anställningsinkomsten bör kostnaderna fördelas proportionellt mellan inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete.

Exempel

En näringsidkare med A-skatt har fått ersättningar från uppdragsgivare enligt kontrolluppgifter med 14 000 kr (han har inga inkomster i inkomstslaget tjänst). På detta belopp har utbetalarna betalat arbetsgivaravgifter. Beloppet ingår i den sammanlagda bruttointäkt på 64 500 kr han redovisar i sin självdeklaration. Hans bruttokostnader i verksamheten uppgår till 28 500 kr. Om kostnaderna är hänförliga till samtliga intäkter krävs för att få en korrekt PGI- och avgiftsberäkning att de kostnader som avser PGI av anställning bryts ut.

Kostnader hänförliga till inkomst av anställning:

$$\frac{14\,000 \times 28\,500}{64\,500} = 6\,186 \text{ kr}$$

Bruttointäkt	Kostnader	Netto
64 500 kr	- 28 500 kr	= 36 000 kr
14 000 (anst. inkomst)	- 6 186 kr	- 7 814 kr
Återstår av näringsverksamhet		28 186 kr

Vid beräkning av PGI av anställning ska avdrag göras för kostnader i arbetet i den utsträckning kostnaderna, minskade med eventuell kostnadsersättning, överstiger 5 000 kr (59 kap. 36 §

SFB). Det innebär i detta exempel att från 14 000 kr ska avdrag göras med (6 186 - 5 000) = 1 186 kr.

Avdrag allmän pensionsavgift

En viktig regel i det reformerade pensionssystemet är att också den del av finansieringen av ålderspensionen som den enskilde själv svarar för genom betalning av den allmänna pensionsavgiften, ska påverka PGI-beräkningen. Denna avgift betalas enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift och uppgår till 7,0 % av underlaget. Numera är inte någon del av pensionsavgiften avdragsgill vid inkomsttaxeringen utan i stället medges skattereduktion med hela avgiften enligt 65 kap. 10 § IL.

Bestämmelserna om avdrag för den allmänna pensionsavgiften vid beräkning av PGI 59 kap. 37 § SFB. Avdraget innebär i praktiken att endast 93 % av inkomsten är pensionsgrundande. För den med inkomst av annat förvärvarbete görs avdraget i första hand från sjukpenning eller motsvarande ersättning (59 kap. 37 § andra stycket 4 SFB).

När pensionsgrundande inkomster av annat förvärvsarbete beräknas ska underskott i en förvärvskälla inte dras av från inkomst av en annan förvärvskälla.

Obetalda avgifter

Den som har PGI på inkomster av annat förvärvsarbete men inte har betalat hela ålderspensionsavgiften enligt SAL får inte tillgodoräkna sig full pensionsrätt. Reglerna om obetalda avgifter finns i 61 kap. 8 § SFB. Detta gäller också om inte den allmänna pensionsavgiften är betald. Om inte dessa avgifter till fullo har erlagts inom den tid som föreskrivs ska vid bestämmande av pensionsunderlaget bortses från inkomster av annat förvärvsarbete till den del avgifter inte betalats för inkomsterna. Det är således inte den försäkrades pensionsgrundande inkomst som påverkas utan själva pensionsrätten.

Om avgifter har betalats till viss del, ska pensionsrätt fastställas för den del av inkomsten för vilken betalning anses ha erlagts. Samma andel av skatter och avgifter som har betalats för hela inkomsten, oavsett hur hög denna varit, ska användas vid beräkningen av hur stor andel av pensionsrätten som ska fastställas. Pensionsrätten däremot räknas endast på inkomster upp till det s.k. intjänandetaket. Den som t.ex. har en inkomst som motsvarar 15 gånger inkomstbasbeloppet men endast betalat 75 % av sina skatter och avgifter på denna inkomst ska endast tillgodoräknas 75 % av pensionsrätten (som beräknats på 7,5 gånger inkomstbasbeloppet). Jfr prop. 1997/98:151 s. 690 f.

99.8 Förfarandet

99.8.1 Inledning

De förfaranderegler som har betydelse vid fastställelse av PGI finns i socialförsäkringsbalken (SFB).

Förfaranderegler SFB, FL och FPL

I den mån ett förfarande inte regleras i SFB så gäller förvaltningslagens (1986:223), FL, respektive förvaltningsprocesslagens (1971:291), FPL, bestämmelser. Något förtydligande i SFB avseende att bestämmelserna däri gäller utöver eller i stället för bestämmelserna i FL och FPL har inte ansetts nödvändigt (prop. 2008/09:200 s. 550).

99.8.2 Handläggning av ärenden

Bestämmelser om handläggning finns i 110 kap. SFB och ska tillämpas hos Skatteverket i de fall det är särskilt angivet (110 kap. 3 § SFB).

Uppgiftsskyldighet

Om Skatteverket i utredningen av ärende om PGI behöver uppgifter från andra myndigheter, arbetsgivare, uppdragsgivare samt försäkringsinrättningar ska sådana uppgifter lämnas om det är av betydelse för tillämpningen av balkens bestämmelser (110 kap. 31 § SFB).

99.8.3 Kommunikation

Kommunikation 17 § FL

Enskild ska underrättas om uppgift som tillförts ärendet av annan samt ges tillfälle att yttra sig över uppgiften innan ärendet avgörs (17 § FL). Kommunikation i ärende om PGI behöver inte ske om avgörandet inte går enskild emot eller om det avser uppgifter som den enskilde redan känner till, t.ex. obligatoriska kontrolluppgifter.

Övrig kommunikation

I vissa fall kan kommunikation behöva ske i utredande syfte. Normalt följer PGI taxeringsändringen och den utredning som sker utifrån taxeringsfrågan är tillräcklig. Har däremot en utredning företagits särskilt om PGI så kan kommunikation behöva ske som ett led i utredningen. På samma sätt bör kommunikation ske vid omprövning av underlag för PGI på Skatteverkets initiativ till nackdel för enskild.

99.8.4 Beslut

Motivering av beslut

Beslut om PGI till nackdel för enskild ska motiveras (20 § FL). Undantag från skyldigheten att motivera ett beslut föreligger bl.a. när beslutet inte går part emot och i de fall där det är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen. Vid en taxerings-

ändring som sker utifrån obligatoriska kontrolluppgifter följer PGI taxeringen till statlig inkomstskatt. Det kan då vara uppenbart obehövligt att lämna en särskild motivering avseende PGI-beslutet om det inte finns något som i det enskilda fallet talar emot en sådan bedömning.

Automatiserad behandling

I de fall skälen får utlämnas får Skatteverkets beslut om PGI fattas genom automatiserad behandling (112 kap. 6 § SFB).

Underrättelse av beslut

PGI beslutas av Skatteverket. Om en försäkrad har debiterats slutlig skatt ska Skatteverket underrätta den försäkrade om beslutet om PGI på beskedet om slutlig skatt. I annat fall ska underrättelse ske genom särskilt besked senast den 15 december det år fastställelse sker. Av underrättelsen ska framgå hur man begär omprövning av beslutet. En underrättelse behöver inte sändas till den som inte är bosatt i Sverige och vars adress är okänd (58 kap. 9 § SFB).

Beslut om följdändring

Om ett taxeringsbeslut eller ett beslut om avgifter ändras ska även PGI ändras i den mån den påverkas (70 kap. 2 § SFB). Sådan följdändring av PGI ska göras oavsett av vilken anledning ett taxeringsbeslut eller beslut om avgifter har ändrats, t.ex. om Skatteverket har beslutat om eftertaxering eller efter domstols dom. Vid omprövning av taxering eller egenavgifter som medför att PGI ändras ska en skriftlig underrättelse om PGI lämnas och även upplysning om hur man begär omprövning av beslutet (70 kap. 3 § SFB). Underrättelsen om ändringen av PGI görs lämpligen i samma beslutshandling som taxeringsfrågan.

99.8.5 Omprövning

Vid omprövning av ett beslut om PGI tillämpas bestämmelserna i 113 kap. 7 § andra stycket samt 9, 21, 23–24, 26–27 och 29–31 §§ SFB (113 kap. 22 § tredje stycket SFB).

Hinder för omprövning

Omprövning får inte ske av en fråga som redan har avgjorts genom omprövning eller genom domstols dom. Inte heller får omprövning ske av ett avvisningsbeslut som grundas på att en begäran om omprövning eller ett överklagande kommit in för sent (113 kap. 7 § andra stycket SFB). Om den enskilde begär omprövning av ett beslut och det allmänna ombudet överklagar samma beslut, då ska inte omprövning ske utan den enskildes begäran om omprövning ska i sådant fall anses som ett överklagande (113 kap. 9 § SFB). Se även 99.8.6 kantrubrik ”Allmänna ombudets överklagande”.

Omprövning på begäran av enskild

Skatteverkets beslut om PGI ska omprövas om den som beslutet gäller skriftligen begär detta (113 kap. 23 § jfr med 113 kap. 22 § tredje stycket SFB). Begäran om omprövning av PGI ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter det fastställelseår som beslutet avser (113 kap. 26 § andra stycket SFB). Tidsfristen blir därmed densamma som gäller för taxeringen vilket innebär att en begäran om omprövning för inkomståret 2012 måste ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av 2018. Om den enskilde gör sannolikt att denne inte har fått kännedom om ett beslut, eller annan handling med uppgift om vad som beslutats, inom två månader före utgången av den tid som anges i 26 § andra stycket ska begäran om omprövning i stället ha kommit in inom två månader från den dag då den enskilde fick kännedom om beslutet (113 kap. 27 § SFB).

Omprövning på Skatteverkets initiativ

Omprövningsbeslut på Skatteverkets initiativ ska meddelas inom ett år efter fastställelseåret, d.v.s. kalenderåret efter intjänandeåret (113 kap. 29 § andra stycket SFB). Om en omprövning föranleds av att den enskilde lämnat oriktiga uppgifter eller har underlåtit att fullgöra sin uppgifts- eller anmälningsskyldighet finns ingen tidsfrist (113 kap. 30 § SFB). Det är möjligt att utan begränsning i tiden ompröva ett beslut som blivit felaktigt på grund av att underlaget för beslutet var uppenbart felaktigt eller ofullständigt eller om det föreligger andra synnerliga skäl. Dessutom kan omprövning ske, om det vid bestämmande av avgiftsunderlaget för arbetsgivaren t.ex. beslutas att ett belopp, som ingår i inkomst av anställning, inte ska inräknas i avgiftsunderlaget. Om detta påverkar beräkningen av PGI för en enskild vars inkomst inte längre ska anses som inkomst av anställning, ska dennes PGI omprövas (113 kap. 31 § SFB). Bestämmelserna om tidsfrister i 29–31 §§ medför ingen inskränkning i de möjligheter till ändring av beslut om PGI som regleras i 70 kap. 2 § SFB (se 99.8.4 kantrubrik ”Beslut om följdändring”).

99.8.6 Överklagande

Beslut om PGI får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Innan överklagande får ske måste beslutet ha omprövats. Ett överklagande av beslut om PGI som kommer in till Skatteverket innan beslutet har omprövats ska anses som en begäran om omprövning. Ett överklagande av beslut om PGI ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet (113 kap. 10 § och 32 § första stycket jfr med tredje stycket samt 113 kap. 20 § SFB).

Överklagande av avvisningsbeslut

Har en begäran om omprövning eller ett överklagande avvisats ska avvisningsbeslutet överklagas i samma ordning som beslutet i huvudsaken (113 kap. 21 § SFB).

Allmänna ombudets överklagade

Allmänna ombudet hos Skatteverket har möjlighet att överklaga beslut om PGI utifrån vad som anges i bestämmelserna 113 kap. 10–18, 20, 21, 33–34 och 36 §§ SFB. Det som föreskrivs i nämnda bestämmelser om Pensionsmyndigheten och det allmänna ombudet ska i stället avse Skatteverket och det allmänna ombudet hos Skatteverket (113 kap. 32 § tredje stycket SFB).

99.8.7 Äldre år

Bestämmelserna i 113 kap. SFB gäller för omprövning och överklagande av beslut om PGI avseende äldre år (1 kap. 3 § och 9 kap. 15 § lag (2010:111) om införande av socialförsäkringsbalken, SFBP).

Resning

Om tiden för att begära omprövning eller överklaga har gått ut kan den enskilde ansöka om resning hos kammarrätten.

Sakregister

10 %-regeln, 2377, 2379, 2380, 2382, 2384
Ackord, 2562
– ackordsförlust, 2564
– ackordsvinst, 2563
– i HB/KB, 2567
– offentligt, 2562
– underhandsackord, 2562
– underskottsavdrag, 2566
Ackumulerad inkomst, 2455
– dödsbo, 2455
Aktier, 2630, 2631
Allmän löneavgift, 2205
Allmän pensionsavgift, 2748
Andelar i handelsbolag, 2346
– avyttringar med kapitalförlust, 2355
– begränsad avdragsrätt, 2351
– begränsning av ränteavdrag, 2355
– bostad ägd av fåmanshandelsbolag, 2355
– kapitalvinst/kapitalförlust, 2348
– marknadsnoterade andelar, 2350
– negativ justerad anskaffningsutgift, 2353
– ny delägare, 2352
– skalbolag, 2355
– tillskott, 2353
– underprisöverlåtelse, 2355
– uppskovsgrundande andelsbyte, 2355
Andelsbyte, 2265, 2295, 2296, 2524
– byte av kvalificerade andelar, 2524
– fusionsvederlag, 2265
– uppskov, 2339
Andra tillgångar, 2295
Anskaffningsutgift, 2277
– mottagna andelar, 2277
Anstånd
– redovisning och betala in kupongskatt, 2644
Arbetsbaserade förmåner, 2724
Arbetsgivare, 2650
– avsättningar för pensioner, 2650
– bostadsföretag, 2651
Arbetsmarknadsförsäkring, 2684
– egenföretagare, 2686
– FORA, 2685, 2687
– tjänstemän, 2685
Artist, 2619
A-SINK, 2607
– arrangör, 2620
– artistföretag, 2620
– artistisk verksamhet, 2619
– *idrottslig verksamhet*, 2620
– skatteplikt undantagna inkomster, 2621
– skattepliktiga inkomster, 2620
– skattesats, 2622
– socialavgifter, 2626
Avdrag för beräknad utländsk skatt, 2263
Avkastningsskatt
– arbetsgivare, 2649
– avdragsgill, 2671
– avräkning, 2669, 2671, 2675
– avsatt till pension, 2649
– fusion, 2672

– inte avdragsgill, 2671
– jämkning, 2667
– kapitalpension, 2667
– kapitalunderlaget, 2652
– kupongskatt, 2670
– livförsäkringsföretag, 2649
– nedsättning, 2671, 2675
– panträtt i försäkringen, 2650
– pensionssparinstitut, 2674
– pensionssparkonto, 2649, 2651
– pensionsstiftelse, 2649
– utländska tjänstepensionsinstitut, 2650
Avsatt till pensioner, 2657, 2693
– kapitalunderlag, 2657
– kreditförsäkring, 2693
– schablonmässigt avdrag, 2693
Avser, 2377
Avstämningsbolag, 2630, 2639, 2641, 2642
Avstämningsförbehåll, 2630
Avstämningskonto, 2630
Avsättning i balansräkning, 2690
– SLP, 2690
Avsättning till pensionsstiftelse
– SLP, 2689
Avtalsförsäkring, 2684
Avyttring inom en intressegemenskap, 2296
Back-to-back-lån, 2379
Begränsad skattskyldighet, 2633
Begränsat skattskyldig
– särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, 1989
Beloppsgräns, 2740
Beloppsspärren, 2398
Beneficial owner, 2381
Beskattning av andelsägarna
– andelsbyten, 2265
– klassificering, 2265
Beskattning vid verksamhetsavyttring
– andra tillgångar än kapitaltillgångar, 2273
– begäran krävs, 2273
– ersättningsstorlek, 2272
– fonder, 2275
– framtida utgifter, 2275
– grundregel, 2273
– inventarier, 2274
– kapitaltillgångar, 2274
– kvarstående kapitalförluster, 2275
– lager, 2273
– reservering, 2275
– skattskyldig i Sverige, 2273
– underskott, 2275
– underskott i det köpande företaget, 2275
– villkor för undantag, 2272
Beskattningstidpunkt, 2296
Beskattningsunderlaget för SLP
– avräkningsförfarande, 2680
Bestämmande inflytande, 2374, 2387
Bodelning, 2418, 2420, 2459
Bostadsrätt, 2295
Bostäder i fåmansföretag, 2468
Bosättningsbaserade förmåner, 2721
Bouppteckning, 2443
Brandförsäkringar, 2030
Bulvanförhållande, 2636
Byggnadsrörelse
– byggnadsrörelse, 2442
Cap, 2300
CFC-bolag, 2327
– andelar avyttras, 2326
Del av årsresultat före koncernförhållande, 2260
Delägarbeskattad utländsk juridisk person
– avyttring andelar, 2326
Delägarrätter, 2295, 2296
– kapitalförlust, 2327
– kapitalvinst, 2327
Den som faktiskt har rätt till inkomsten, 2381
Derivat, 2290, 2297

Diplomat
– svensk, 2633
– utländsk, 2633
Direktnedsättning
– kupongskatt, 2640
Dödsbo, 2416, 2459
– ackumulerad inkomst, 2455
– aktier, 2433
– aktiv eller passiv, 2447
– allmän pensionsavgift, 2422, 2423
– allmänna arvsfonden, 2425
– allmänna avdrag, 2422
– andel i handelsbolag, 2433
– andelsbyte, 2435
– anskaffningsutgift, 2426, 2428, 2433, 2440, 2442, 2455, 2457
– arv, 2427, 2438, 2439, 2442, 2444, 2452
– arv och köp, 2430, 2445
– arvingar, 2416
– arvsavstående, 2418, 2425, 2459
– arvskifte, 2419, 2420, 2426, 2459
– bodelning, 2418, 2420, 2426, 2438, 2439, 2442, 2445, 2452, 2455, 2459
– bostadsrätter, 2433
– bouppteckning, 2418
– boutredning, 2419, 2425, 2443
– civilrätt, 2416
– disponibla pensionsmedel, 2443
– dödsboanmälan, 2418
– dödsbodelägare, 2416, 2460
– dödsbosuccession, 2416, 2420
– egenavgifter, 2423
– enmansdödsbo, 2419, 2449, 2453
– enskild egendom, 2417, 2419, 2460
– ersättningsfond, 2453
– expansionsfond, 2448
– fastighetsskatt, 2454
– förbättringsutgifter, 2427
– förvaltningsutgift, 2434
– förvärvsinkomster, 2424
– giftorättsgods, 2416, 2418, 2419, 2460
– grundavdrag, 2422, 2423, 2456
– hemortskommun, 2421
– inkomst av kapital, 2424, 2426
– inkomst av näringsverksamhet, 2437
– inkomstbeskattning, 2421, 2423, 2424
– kapitaltillgång, 2427
– karaktärsbytet, 2427, 2441
– konstnärs, 2440
– kontinuitet, 2426, 2437
– lagertillgång, 2426
– lagfart, 2454
– laglott, 2417
– lantbruksenhet, 2419
– latent skatteskuld, 2428
– legatarie, 2417, 2460
– lön, pension, 2425
– nystartavdrag, 2451
– periodiseringsfonder, 2450
– periodiska understöd, 2456
– personlig tillgång, 2433, 2441
– privatbostad, 2423, 2424, 2427, 2457
– retroaktivt skifte, 2421
– räntefördelning, 2447
– räntor, 2434
– saklegat, 2419, 2425
– sambolagen, 2418
– skattereduktion, 2434
– skattesubjekt, 2423
– skifteslikvid, 2427, 2444
– skogsavdrag, 2452
– skogskonto, 2452
– slutligt underskott, 2434, 2444
– statlig inkomstskatt, 2424
– särkullbarn, 2416, 2418, 2460
– särskild löneskatt, 2422, 2423

– testamente, 2417
– underskott, 2443
– universell testamentstagare, 2417, 2460
– upphovsmannakonto, 2453
– uppskovsavdrag, 2434
– utländskt dödsbo, 2456
– uttagsbeskattning, 2438, 2439, 2442
– äganderätt, 2419
Eftergift av fordran, 2567
Efterredovisning, 2642
Egenavgifter
– avdrag, 2210
– avvikelse från deklarationen, 2212
– dödsbo, 2210
– karenstid, 2205
– nedsättning, 2206
– regionalt företagsstöd, 2207
– rättelse, 2212
– skönstaxering, 2212
– underlaget, 2210
– verksamhet utomlands, 2210
Ekonomisk förening
– underskott, 2410
Enskild egendom, 2417
Enskild näringsverksamhet, 2167
– ersättning till barn, 2167
– ersättning till make, 2168
– gemensam verksamhet, 2167, 2169
– medhjälparfall, 2167, 2169
Ersättning till barn, 2168, 2177
Ersättning till make, 2168, 2178
Ersättningsfonder, 2011
– avdrag, 2012
– avdragets storlek, 2013
– dispens, 2016
– ersättningar som ger rätt till avdrag, 2012
– ianspråktagande, 2014
– partiell fission, 2018
– skattemyndighetens beslut, 2019
– tas över, 2018
– turordning, 2015
– verksamhetsavyttring, 2018
– återföring, 2016
Etthundraåttiotredagarsregeln (183-dagarsregeln), 2615
Europabolag, 2307
Exemptavtal
– avdragsförbud, 2325
Expansionsfond, 2448
– beloppsgränser, 2055
– expansionsfondsskatt, 2054
– fastighet, 2058
– justerat resultat, 2056
– kapitalunderlag för enskilda näringsidkare, 2057
– kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare, 2060
– realtillgångar, 2075
– särskild post, 2059
– tillämpningsområde, 2053
– återföring, 2062
– överföring, 2066
– övergångspost, 2060
Fastighet, 2150, 2295
Fastighetsavgift, 2701, 2711
– avgiftspliktiga, 2702
– avgiftsskyldig, 2707
– avregistreras, 2708
– begränsad, 2717
– dold äganderätt, 2708
– nedsättning, 2713
– ombildas, 2708
– värdeår, 2714
– äganderättsklausul, 2708
– överlåts, 2707
Fastighetsskatt, 2454, 2701, 2710
– avregistreras, 2708
– dold äganderätt, 2708
– ombildas, 2708

– skatteplikt, 2704
– skattskyldig, 2707
– tomträttshavare, 2707
– äganderättsklausul, 2708
– överlåts, 2707
Fiktiv avräkning, 2263, 2276
– anskaffningsvärde förvärvare inte skattskyldig i Sverige, 2277
– beräkning nettovärdet, 2277
– förhållande till vissa andra regler, 2277
– tillgångar annat EES-land, 2276
– tillgångar i fast driftställe, 2276
– tillgångar och skulder knutna till annat EES-land, 2264
– tillgångar och skulder knutna till annat EU-land, 2264
– utländsk association, 2276
– utländsk association inom EU, 2264
Fission, 2249, 2344
– beskattningsregler, 2266
– fondavsättningar, 2267
– fållanförluster, 2267
– skatterättsliga begreppet, 2266
– utländska dotterföretag, 2267
Floor, 2300
Fondbolag, 2632
Fordringar, 2295
FPG (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti), 2685
Fusion, 2249, 2344, 2679, 2696
– absorption, 2249
– annat EES-land, 2264
– avkastningsskatt, 2673
– beskattningsår, 2257
– beskattningsårets längd, 2255
– byggnadsrörelse, 2257
– definitioner, 2252
– EU-land, 2264
– fastighet, 2259
– fastighetsavgift resp. fastighetsskatt, 2259
– fiktiv avräkning, 2263
– framskjuten beskattning, 2266
– fusionsavtal, 2250
– fusionsvederlag, 2250
– fållanförluster, 2256
– förhållande till andra omstruktureringsregler, 2252
– gränsöverskridande, 2250
– hemvist inom EU, 2253
– investmentföretag, 2253, 2256
– justering av internvinster, 2260
– kombination, 2249
– kontinuitet, 2253, 2255
– kvalificerad fusion, 2252
– lager, fordringar och liknande tillgångar, 2258
– moderbolag och helägt dotterbolag, 2250
– omvänd, 2250
– part i process, 2252
– privatbostadsföretag, 2253
– särskild löneskatt på pensionskostnader, 2256
– tillgångar och skulder, 2263, 2264
– underskott, 2260
– utgifter i samband med, 2265
– utländsk association, 2264
– vilka företag omfattas?, 2252
– överlåtande företaget, 2254
– övertagande företaget, 2254
Fusionsdirektivet, 2250
– beskattning – allmänt, 2251
Fusionsspärr, 2261
Fusionsvederlag, 2254
Fåmansföretag, 2177
– CFC-bolag, 2462
– ersättning till barn, 2177
– företagsledare, 2178
– medhjälpande make, 2178

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag
– bilförmån, 2467
– bostäder, 2468
– delägare, 2464
– den subsidiära definitionen, 2463
– dödsbo, 2466
– ersättning till make, 2466
– fri utbildning, 2467
– företagsledare, 2465
– förmåner m.m., 2466
– närstående, 2466
– ränta, 2468
– utländsk juridisk person, 2462
– utvidgat fåmansföretagsbegrepp, 2464
– vinstandelslån, 2467
– vissa särbestämmelser, 2468
Fåmanshandelsbolag, 2180
– ersättning till barn, 2177, 2181
– ersättning till make, 2178
Förhållande till vissa andra regler, 2277
Förlustregel, 2369
Förpackning, 2330
Förvaltningsföretag, 2320
Förvaringsinstitut, 2632, 2643
Gemensam ledning, 2372
Giftorättsgods, 2460
Gruppsjukförsäkring, 2686
Gruppsjukförsäkring enligt kollektivavtal
– SLP, 2686
Gränsgångare, 2617
Handelsbolag, 2295, 2360, 2634
– avkastningsskatt, 2650
– kapitalförlust, 2346
– kapitalförlust på delägarrätt, 2360
– kapitalvinst, 2346
Hemvistintyg, 2640
Huvudsak gemensam ledning, 2376
Hypotetiskt test, 2379, 2380
Indrivning, 2645
Inkomst av annat förvärvsarbete, 2736
– aktiv näringsverksamhet, 2737
– F-skatt, 2738
– passiv näringsverksamhet, 2738
Inkomst av anställning
– författare, 2735
– konstnärer, 2735
– konstnärsbidrag, 2735
– stipendium, 2734
– uppdragstagare, 2732
Inkomstuppdelning, 2173
– enskild näringsverksamhet, 2169
– fördelning, 2175
– gemensam verksamhet, 2175
– marknadsmässig ersättning, 2173
– medhjälparfallen, 2173
Inlösen
– gränsbelopp, 2501
Insättningsgaranti, 2295
Internationella organ, 2641
Intresseföretag
– kapitalförlust, 2333
Intressegemenskap, 2376, 2378
– skalbolag, 2590
Investerarskydd, 2295
Investeringssparkonto, 2638
Investmentföretag, 2321, 2382
ITP (Industrins och handelns tilläggspension), 2685
– Collectum, 2685
ITP-planen
– pensionsmedförande lön, 2688
Juridisk person, 2358
– delägarrätt, 2358
– kapitalförlust, 2358
Kapitalförlust, 2150, 2296, 2311, 2357, 2358
– fastighet, 2336
– intresseföretag, 2333
– outnyttjad, 2358
Kapitalförsäkring, 2667
– nya regler, 2667

Kapitalplaceringandelar, 2310
– kapitalförlust, 2316
– skattefri kapitalvinst, 2316
– skattefri utdelning, 2316
Kapitalregler, 2294
Kapitaltillgång, 2148
Kapitaltillskott, 2400
Kapitaltillskott efter 2009-06-04, 2403
Kapitalunderlag, 2652
– beräkning, 2655
– genomsnittlig statslåneränta, 2652
– schablonmässig avkastning, 2652
– skatteunderlag, 2652
Kapitalvinst, 2285
– skattefri, 2311
Karaktärsbyte
– andelar, 2317
Kollektivavtalsreglerade försäkringar, 2699
– egenföretagare, 2699
Kommissionärsföretag, 2244
Kommissionärsförhållanden, 2243
Kommittentföretaget, 2244
Koncern, 2359
– kapitalförlust, 2359
– kapitalvinst, 2359
Koncernavdrag, 2231
– fållade förluster, 2239
– företag i intressegemenskap, 2234
– omräkning, 2239
– slutlig förlust, 2234, 2236
– underskott, 2239
– ändringar i efterhand, 2242
Koncernbidrag, 2215
– dispens, 2230
Koncernbidragsspärren, 2405
Koncerninterna andelsavyttringar, 2339
Konkurs, 2547, 2679
– arbetsgivaravgifter, 2551
– beslut, 2547
– bokföringsskyldighet, 2551
– deklarationsskyldighet, 2552
– förvaltning, 2548
– kontrolluppgifter, 2551
– mervärdesskatt, 2552
– punktskatt, 2552
– skatteavdrag, 2551
– skattedeklaration, 2551
Konkursbo, 2550
– egna skulder, 2551
– juridisk status, 2550
– skattskyldighet, 2554
– äganderätt, 2550
Konkursfordran, 2554
Konkursförvaltare, 2550
Konkursgäldenär, 2548, 2555
– fonder, 2560
– partshabilitet, 2549
– räkenskapsår, 2559
– skattskyldighet, 2555
– underskottsavdrag, 2561
– uppgiftsskyldighet, 2553
Konstnärlig verksamhet, 2440
Kreditförsäkringskostnad, 2694
Kupongbolag, 2632, 2639, 2642
Kupongskatt, 2629, 2636, 2643, 2644
– anstånd, 2644
– avstämningsbolag, 2629, 2630, 2631, 2632
– definition, 2629
– diplomater, 2633
– dödsbo, 2634
– efterredovisning, 2642
– europeiska intressegrupperingar, 2634
– handelsbolag, 2634
– hemvistintyg, 2640
– indrivning, 2645
– investeringsfonder, 2632
– kommanditbolag, 2634
– kupongbolag, 2632, 2639, 2642
– rederier, 2634

– redovisningstidpunkt, 2642
– skatteinbetalning, 2644
– återbetalning, 2640, 2641, 2644
Kvalificerad fusion, 2252
– avskrivningsprocent, 2258
– beskattningsår, 2257
– beskattningsårets längd, 2255
– byggnadsrörelse, 2257
– fastighet, 2259
– fastighetsavgift och fastighetsskatt, 2259
– fusionsvederlag, 2254
– goodwill, 2258
– innehavstid näringsbetingade andelar, 2260
– investmentbolag och SLP, 2256
– kontinuitet, 2253, 2255
– kraven inte uppfyllda, 2255
– lagertillgångar, 2258
– räkenskapsenlig avskrivning, 2257
– skattemässig karaktär bibehålls, 2256
– skattemässiga värderingen frikopplad från den redovisningsmässiga värderingen, 2259
– överlåtande företaget, 2254
– övertagande företaget, 2254
Källskatt
– definitiv, 2629
Lager, 2287, 2293
Lex ASEA, 2344, 2541, 2639
Likvidation, 2637
Livförsäkringsföretag, 2652
– finansiella skulder, 2653
– kapitalunderlag, 2652
Lundinregeln, 2310
Lättnad, 2638
Massafordran, 2555
Medhjälpande make, 2174
Moder-dotterbolagsdirektivet, 2324
Nedsättning, 2637, 2638, 2640
Notional intrest deduction (NID), 2380
Näringsbetingade andelar, 2307
– kapitalförlust, 2310
– skattefri kapitalvinst, 2310
– skattefri utdelning, 2310
Näringsbetingat innehav, 2635
Näringsverksamhet, 2634
Offentlig tjänst, 2609
Ombildning, 2153
– ekonomisk förening till aktiebolag, 2163
– enskild näring till aktiebolag, 2156
– enskild näring till handelsbolag, 2158
– handelsbolag till aktiebolag, 2160
– handelsbolag till enskild näring, 2159
Omkostnadsbelopp, 2148
Omvänd fusion
– fusionsvederlag, 2261
– marknadsvärde på dotterbolagaktier, 2261
Partiell fission, 2277
– beskattning av delägare, 2280
– definitioner, 2278
– ersättningen storlek, 2279
– fiktiv avräkning, 2280
– företag som omfattas, 2278
– kvalificerade andelar, 2531
– kvalificerat innehav, 2281
– kvarstående kapitalförlust, 2280
– marknadsmässig ersättning, 2279
– mottagna andelar, 2281
– skattereglerna tvingande, 2279
– skattskyldighet, 2280
– tillgångar och förpliktelser, 2280
– underskott, 2280
– verksamhetsgren, 2279
– villkor för undantag, 2279

– överlåtande och övertagande företag, 2280
Passiv näringsverksamhet, 2738
Pension, 2611, 2733
Pensionsgrundande inkomst, 2720
– fåmansföretag, 2741
– idrottsutövare, 2741
– kostnadsfördelning, 2746
– pensionsrätt, 2719
– taket, 2720
– vinstandelsstiftelse, 2742
Pensionskostnad, 2689
– utjämning av, 2689
Pensionssparande i näringsverksamhet
– SLP, 2697
Pensionssparkonto, 2638, 2658
– jämkning, 2667
– kapitalunderlag, 2658
– skattesats 15 %, 2664
Pensionsstiftelse, 2689
Pensionsutfästelse
– arbetsgivare övertar, 2672
Periodiseringsfond, 2450
– avdrag, 1997
– avsättning i räkenskaperna, 1999
– beloppsgränser, 1999
– delägarbeskattad juridisk person i en annan stat inom EES, 1998
– från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare, 2006
– från enskild näringsverksamhet till aktiebolag, 2003
– från handelsbolag till aktiebolag, 2004
– från handelsbolag till enskild firma, 2007
– från juridisk person till annan juridisk person, 2007
– handelsbolag, 1997
– partiell fission, 2008
– räntebeläggning, 2008
– schablonintäkt, 2008
– verksamhetsavyttring, 2008
– återföring, 2000
– överta periodiseringsfond, 2003
Personlig tillgång, 2433
Premieåterbäring, 2684
Privatbostadsföretag, 2119
Retroaktivitet, 2153
Revisionspromemoria, 2553
– konkursförvaltare, 2553
Royalty, 2622
Ränta, 2293
Ränte- och royaltydirektivet, 2378
Räntebeläggning av periodiseringsfond, 2008
Räntefördelning, 2447
– andelsägare i utländsk delägarbeskattad juridisk person, 2023
– expansionsfond, 2039
– flera näringsverksamheter, 2051
– justerad anskaffningsutgift, 2045
– justerade resultatet, 2025
– justering vid långa och korta räkenskapsår, 2050
– kapitalunderlaget – enskilda näringsidkare, 2027
– kapitalunderlaget – handelsbolagsdelägare, 2044
– makar, 2042, 2050
– negativ räntefördelning, 2024, 2591
– nystartad verksamhet, 2027
– positiv räntefördelning, 2023, 2025, 2589, 2594
– räkenskapsår justeras, 2024, 2027
– ränteförmånligt lån, 2048
– skatter, 2039
– skulder, 2036
– sparat fördelningsbelopp, 2026, 2041, 2049
– särskild post, 2034
– tillgångar, 2028

– tillskott föregående år, 2040, 2048
– tillämpningsområde, 2022
– underskott från föregående år, 2039
– värdering, 2030
– värdering av fastigheter, 2031
– övergångspost, 2041, 2049
– överlåtelse av övergångspost, 2042, 2049
Rörelsebetingad delägarrätt, 2365
Sign-on bonus, 2621, 2627
SINK, 2608
– dagpendlare, 2608
– omvandling av SINK, 2619
– sjöinkomst, 2613
– skatteavdrag, 2617
– skattesats, 2617
– socialavgifter, 2626
– återbetalning av skatt, 2618
Sjuk- och aktivitetsersättning, 2735
Sjukförsäkringsavgift, 2205
Skalbolag, 2586
– definition, 2571
– deklaration, 2581
– egenavgifter, 2577
– företag i intressegemenskap, 2573, 2574, 2581, 2590
– handelsbolag avyttrar skalbolag, 2593
– huvudregel, 2577
– jämförelsebeloppet, 2574
– kompletterande säkerhet, 2584
– koncerninterna fordringar, 2572
– likvida tillgångar, 2571, 2587
– minoritetsposter, 2578
– skalbolagsdeklaration, 2580, 2598
– SLF, 2577
– subsidiärt betalningsansvar, 2585, 2603
– säkerhet, 2582, 2600
– särskilt bokslut, 2580
– tillämpningsområde, 2570
– ventilen, 2577, 2596
– värdepapper, 2572
– återköp, 2575, 2591
Skatteavtal, 2622, 2640
Skattesats, 2617, 2622
Skatteunderlag
– schabloniserad avkastning, 2662
Skattskyldighet
– KupL, 2629
Skogsavdrag, 2452
Skogskonto, 2452
Skulder i utländsk valuta, 2295
Skuldsanering, 2409
SLF, 2207
– avlidit, 2209
– avtalsgruppsjukförsäkring, 2209
– dödsbo, 2209
– passiv näringsverksamhet, 2209
– trygghetsförsäkring, 2209
SLP
– avdragsgill, 2677
– avsättning i balansräkningen, 2690
– bokföringsmässiga grunder, 2683
– Collectum, 2686
– enskild firma, 2697
– gruppsjukförsäkring, 2686
– handelsbolag, 2697
– näringsverksamhet, 2697
– skatteunderlag, 2697
– skattskyldig, 2678
– SLP på avgiften, 2697
– underlag för uttag av arbetsgivaravgift, 2697
SLP-underlag, 2695
– utgiven ersättning, 2695
– övertagen pensionsutfästelse, 2695
Slussning, 2381
Swap, 2300

Särskild inkomstskatt
– utomlands bosatta, 2607
– utomlands bosatta artister, 2607
Särskild löneskatt, 2207
– avsättningens storlek, 2212
– dödsbo, 2211
– egen pensionsförsäkring, 2697
– eget pensionssparkonto, 2697
– passiv näringsverksamhet, 2211
Särskild post, 2034, 2059
Särskilt kvalificerade andelar, 2525, 2532
Tillfällig skuld, 2378
Tjänstepensionsförsäkring
– arbetsmarknadsförsäkringar, 2685
– Fora, 2685
– premiebefrielseförsäkring, 2684
– underlag för SLP, 2684
– återköp, 2684
Tjänstepensionsinstitut, 2649
– utländskt, 2694
Tryggad pensionsförmån, 2682
Turordningsregler, 2371
Underpris, 2147
Underprisöverlåtelse, 2109, 2345
– aktier, 2130
– andel, 2120
– avstående från underskott, 2131
– besparingsskog, 2120
– bostadsrätt, 2124
– enstaka tillgång, 2121
– fastigheter, 2125
– företag, 2118
– förtäckt lön, 2114
– gåva, 2118
– handelsbolag, 2128, 2131, 2135, 2137
– ideell andel, 2123
– ideell förening, 2120, 2126, 2128
– indirekt ägande, 2138
– investmentföretag m.m., 2119
– karaktärsbyte, 2125
– koncernbidragsrätt, 2130, 2133
– koncernbidragsspärren, 2133
– kontanta medel, 2122
– kooperativa ekonomiska föreningar, 2120
– kvalificerade andelar, 2127
– lagerfastighet, 2144
– leasingverksamhet, 2126
– livförsäkringsföretag, 2126
– nyttjanderätt, 2125
– näringsbetingad andel, 2111, 2122
– näringsfastighet, 2129, 2144
– näringsfastighet – lagertillgång, 2144
– ombildning, 2136
– omkostnadsbelopp, 2117
– otillbörlig skatteförmån, 2110, 2131
– skatteflyktsregel, 2110
– skattemässigt värde, 2120
– stiftelse, 2120, 2126
– takbelopp, 2138
– tjänstebeskattning, 2115
– underpris, 2118
– underskott hos förvärvaren, 2131
– utdelningsbeskattning, 2139, 2141
– utländskt bolag, 2119
– verksamhetsgren, 2121
– värdepapper, 2122, 2123
– återläggning av värdeminskningsavdrag, 2143
– överlåtelse, 2118
Underskott, 2260
– beloppsspärr, 2261, 2398
– dispensmöjlighet, 2404
– enligt 14 kap. 11 § IL., 2263
– fusionsspärr, 2261
– fållade kapitalförluster, 2262
– koncernbidragsrätt, 2262

– koncernbidragsspärr, 2405
– ägarförändring, 2390
Underskottsavdrag, 2185
– aktiv näringsverksamhet, 2189, 2195
– avdragsbegränsning, 2196
– dödsbo, 2186
– kommanditdelägare, 2198
– kulturarbetare, 2199
– kvittning, 2186
– kvittning mot kapitalvinst, 2189
– likartad verksamhet, 2194
– nystartad verksamhet, 2192
– näringsverksamhetens upphörande, 2190
– närstående, 2197
– rullning, 2186
– turordning, 2191
Underskottsföretag, 2387
Upphovsmannakonto, 2077, 2078, 2453
– avdragets storlek, 2078
– insättning på kontot, 2078
– uttag från kontot, 2079
Uppskov
– eftergift, 2340
Uppskovsavdrag, 2435
Utdelning, 2636, 2641, 2642
Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag
– andelsbyte, 2480, 2524
– andra delägarrätter, 2473
– basbeloppsregeln, 2511
– differentierad utdelning, 2503
– dödsbo, 2476
– förmögenhetsregeln, 2501
– gränsbelopp, 2484
– indexmetoden, 2488
– inkomstbasbeloppsregeln, 2522
– inlösen, 2504
– kapitalunderlagsregeln, 2490
– kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag, 2513
– kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar, 2508
– löneunderlag, 2496
– samma eller likartad verksamhet, 2477
– skatteberäkning inom familjen, 2537
– underlag för beräkning av gränsbelopp, 2487
– uppräknad anskaffningsutgift, 2488
– uppskovsbelopp vid andelsbyten, 2488
– utomståenderegeln, 2514
– utskiftning, 2504
– utvidgat fåmansföretag och fåmanshandelsbolagsbegrepp, 2470
Utländsk
– förvaltare, 2640
Utländsk delägarbeskattad juridisk person, 2325, 2326
Utländsk försäkring, 2658, 2665
Utländsk juridisk person, 2322, 2323, 2325, 2326, 2329, 2634
Utländsk kapital- och pensionsförsäkring, 2658
– fribelopp, 2660
– kapitalunderlag, 2658
Utländsk livförsäkring, 2651
– avkastningsskatt, 2651
– beskattningsårets ingång, 2651, 2652
– överlåtits, 2651
Utländska företag, 2322
Utländska investeringsfonder, 2634
Utländska kapital- och pensionsförsäkringar, 2651
Utländska pensionsförsäkringar, 2684
Utländska tjänstepensionsinstitut, 2650
Utländskt dödsbo, 2634

Uttag, 2296
Uttagsbeskattning
– anskaffningsvärde, 2104
– anstånd med skattebetalning, 2086
– avskattning, 2092
– begagnade bilar, 2096
– benefik överlåtelse av hel näringsverksamhet, 2091
– bilförmån, 2089
– blandade fång, 2091
– bodelning, 2090
– bränsle, 2097
– egen konsumtion, 2083
– fusion, 2098
– gåva, 2090
– handelsbolag, 2101
– inventarier, 2088
– kapitalvinstbeskattade tillgångar, 2088
– karaktärsbyte, 2088
– konstnärs dödfall, 2093
– kontanter, 2083
– krediter, 2095
– Lex ASEA, 2097
– marknadsintroduktion, 2096
– marknadsvärdet, 2096
– näringsbetingade andelar, 2098
– näringsfastighet, 2083, 2094
– ombildning, 2092, 2094
– personalrabatter, 2096
– sista affärshändelsen, 2093
– tjänst, 2081, 2094
– tyst kvittning, 2093
– underprisöverlåtelser, 2098
– utskiftning från svensk ekonomisk förening, 2098
– uttag ur handelsbolag, 2082
– överföring till annan nrv, 2089
Utvidgade arbetsgivarbegreppet, 2732
Ventilen, 2377, 2383, 2384
Verksamhetsavyttring, 2269
– definitioner, 2270
– företag som omfattas, 2271
– verksamhetsgren, 2270, 2271
Verksamhetsavyttringar, 2269, 2343
– ersättningsstorlek, 2272
– skattskyldighet i Sverige, 2273
Verksamhetsgren, 2270, 2271
Villkorat aktieägartillskott, 2151
Vinstandelslån, 2467
Värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget, 2263
Värdepapper, näringsverksamhet, 2283
Värdepappersfond, 2641
Värdepappershandel, 2286
– förvaltning, 2287
Återbetalning, 2641
Återköp, 2637
Ägarförändring
– spärrar, 2390
Äktenskapsförord, 2460
Övergångspost, 2041, 2049
Överlåtelse, 2147
– privata tillgångar till underpris, 2147
– utländsk juridisk person, 2152