

Till statsrådet Bosse Ringholm

Genom beslut den 31 oktober 1996 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utvärdera och se över regelsystemet för enskilda näringsidkare och handelsbolag.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades fr.o.m. den 1 november 1996 statssekreteraren Claes Ljungh som särskild utredare.

Som sakkunnig förordnades fr.o.m. den 21 januari 1997 regeringsrådet Stig von Bahr (t.o.m. 10 april 2000).

Att som experter biträda utredningen vid utarbetandet av slutbetänkandet förordnades fr.o.m. den 21 januari 1997 leg redovisningskonsulten Peter Berg (t.o.m. 14 november 2001), skattedirektören Sune Jansson, departementsrådet Anders Kristoffersson, jur. kand. Hans Peter Larsson, auktoriserade revisorn Birgitta Lindén, auktoriserade revisorn Christine Stålhammar, redovisningsexperten Sören Wallin. Som ytterligare experter förordnades fr.o.m. den 1 april 1997 departementssekreteraren Fredrik Lundqvist (t.o.m. 15 augusti 2000), från den 1 juni 1997 kanslirådet Stefan Pärnhem, departementssekreteraren Mats Fagerlund (t.o.m. 2000-11-30) och kanslirådet Marie Jönsson, från den 1 mars 1999 kammarrättsrådet Raymond Grankvist och skattejuristen Ulla Werkell, från den 27 mars 2000 kammarrättsassessorn Christina Rosén och advokaten Olle Stenman, från den 10 april 2000 skattechefen Urban Rydin, från den 15 februari 2001 departementssekreteraren Richard Löfqvist, från den 18 juni 2001 departementssekreteraren Martina Elfgren Lilja (t.o.m. 18 november 2001) och från och med den 19 november 2001 ämnessakkunnige Lars Falkenlind.

Som sekreterare vid utarbetandet av slutbetänkandet förordnades från den 1 mars 1999 jur. kand. Magnus Elfström (t.o.m. 22 augusti 2001), från den 15 januari 2000 kammarrättsassessorn Cecilia

Silfverhjem. Merparten av sekreteraruppdraget har utförts av Cecilia Silfverhjem. Under perioden den 23 april 2001 till den 15 juli 2001 har advokaten Olle Stenman biträtt utredningens sekretariat.

Utredningen får härmed överlämna slutbetänkandet Ny handelsbolagsbeskattning SOU 2002:35.

Särskilda yttrande har avgetts av experterna Urban Rydin och Ulla Werkell. Yttrandena har fogats till betänkandet.

Stockholm i april 2002

Claes Ljungh

/Cecilia Silfverhjem

Innehåll

Sammanfattning	11
Författningsförslag	15
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	15
2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	99
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag	103
4 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	105
5 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	106
6 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	108
7 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	110
8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.....	120
9 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	122
10 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	125
11 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	128
1 Utredningsuppdraget	137
2 Utgångspunkter för en översyn av beskattningsreglerna för handelsbolag	139
2.1 Inledning.....	139
2.1.1 Kort historik.....	139
2.1.2 Vem använder handelsbolag?	140
2.1.3 Några statistiska uppgifter	141

2.2	Behovet av nya regler för beskattning av handels- och kommanditbolag	142
2.2.1	Allmänt om rättsutvecklingen	142
2.2.2	Särskilt om användandet av handelsbolag i skatteplaneringssammanhang	144
2.2.3	Ett väl fungerande system?	148
2.3	Vägval	150
2.3.1	Enkla bolagsmodellen	150
2.3.2	Handelsbolag som skattesubjekt	151
3	Ett nytt system för beskattning av handelsbolag	153
3.1	Huvuddragen i ett system för beskattningen av handelsbolaget och bolagsmännen	153
3.2	Vad är den materiella innebörden av att handelsbolaget blir skattesubjekt?	155
3.2.1	Innebörden av skattesubjektivitet	155
4	Beskattningen av handelsbolag	157
4.1	Allmänna principer	157
4.2	Fastigheter	157
4.3	Handelsbolagsbidrag	158
4.3.1	Kretsen av skattskyldiga som får ge och ta handelsbolagsbidrag	158
4.3.2	Beloppsgränserna för handelsbolagsbidraget	160
4.4	Näringsbetingade andelar	161
4.4.1	Sambandet mellan handelsbolagsbidrag och vinstutdelning	163
4.5	Underskott i handelsbolag	163
4.5.1	Spärr på grund av handelsbolagsbidrag	164
4.6	Byte av företagsform	165
4.6.1	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	165
4.6.2	Övertagande av periodiseringsfond och ersättningsfond	167

4.7	Övriga frågor som rör handelsbolagets beskattning.....	168
4.7.1	Redovisningsfrågor	168
4.7.2	Räkenskapsår	169
4.7.3	Nedläggning m.m.....	169
5	Beskattningen av delägare	171
5.1	Grundläggande principer för beskattningen av delägare	171
5.2	Fysiska personer	173
5.2.1	Beskattning av lön, m.m.	173
5.2.2	Beskattning av penninglån från handelsbolag	174
5.2.3	Beskattning av kapitalavkastning	176
5.2.4	Avyttring av andel i handelsbolag	183
5.3	Handelsbolag som är fåmansföretag	185
5.3.1	Definitioner	186
5.3.2	Utdelning på kvalificerad andel i handelsbolag	187
5.3.3	Underlag för beräkning av gränsbelopp	187
5.3.4	Kapitalvinst på kvalificerad andel i handelsbolag	188
5.3.5	Familjebesiktning.....	188
5.4	Juridiska personer.....	188
5.4.1	Allmänt	188
5.4.2	Handelsbolagsbidrag.....	189
5.4.3	Näringsbetingade andelar	189
5.4.4	Avyttring av andel i handelsbolag	190
6	Beskattning vid avyttring av näringsfastighet och näringsbostadsrätt som är anläggningstillgång	191
6.1	Inledning.....	191
6.2	Historisk tillbakablick.....	191
6.3	Beskattning av kapitalvinster vid försäljning av fastighet och bostadsrätt i handelsbolag som är skattesubjekt.....	194

7	Kommanditbolag	197
7.1	Kommanditbolagets kännetecken	197
7.2	Beskattningen av kommanditbolag och delägare i kommanditbolag	198
7.2.1	Beloppsbegränsning i fråga om rätten att dra av handelsbolagsbidrag	198
7.2.2	Bolagsmännens betalningsansvar för kommanditbolagets skatter	199
8	Utländska delägare i svenska handelsbolag	201
8.1	Inledning	201
8.2	Utländska delägare som är fysiska personer	201
8.3	Utländska delägare som är juridiska personer	202
8.3.1	Reglerna om handelsbolagsbidrag	203
8.3.2	Reglerna om näringsbetingade andelar.....	203
9	EEIG	205
9.1	Inledning	205
9.2	Beskattning av EEIG	205
10	Redovisningsfrågor och skattekontroll	207
10.1	Bokföringsregler	207
10.1.1	Löpande bokföring.....	207
10.1.2	Redovisning av eget kapital.....	207
10.2	Handelsbolag som skattesubjekt.....	208
11	Skattebetalning	211
11.1	Skattebetalningslagen	211
11.1.1	Företrädaransvar.....	211
11.1.2	Handelsbolagets skatter	213
11.2	Handelsbolag som skattesubjekt.....	215

12	Övergångsfrågor.....	219
12.1	Inledning.....	219
12.2	Aktiva handelsbolag.....	220
12.2.1	Tillskjutet kapital.....	220
12.2.2	Kapitalunderlag.....	223
12.2.3	Expansionsfond.....	225
12.2.4	Periodiseringsfond.....	226
12.2.5	Kvarstående underskott.....	227
12.2.6	Överföring av ersättningsfond.....	228
12.2.7	Överföring av pensionsåtaganden.....	228
12.2.8	Delägare med negativt kapitalkonto respektive negativ anskaffningsutgift.....	229
12.3	Inaktiva handelsbolag.....	230
13	Övriga frågor.....	233
13.1	Ackumulerad inkomst.....	233
13.1.1	Gällande regler.....	234
13.1.2	Statistik.....	241
13.1.3	Behov av ändrade regler.....	243
13.1.4	Förslagen.....	246
13.2	Djur i jordbruk och renkötsel.....	248
13.2.1	Bakgrund.....	248
13.2.2	Gällande redovisningsregler.....	249
13.2.3	Gällande skatteregler.....	250
13.2.4	Överväganden och förslag.....	252
14	Konsekvensanalyser.....	255
14.1	Kostnads- och intäktskonsekvenser för det allmänna.....	255
14.1.1	Handelsbolag som skattesubjekt samt ändrad beskattning vid avyttring av näringsfastigheter.....	255
14.1.2	Finansiella effekter av utredningens övriga förslag.....	256
14.1.3	Förslagets sammanlagda finansiella konsekvenser...	257
14.2	Förslagets konsekvenser för delägare i handelsbolag.....	257
14.3	Reglernas effekter i övrigt.....	258

15	Författningskommentar.....	261
15.1	Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	261
15.2	Förslaget till lagen om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	291
15.3	Förslaget till lagen om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.....	292
15.4	Förslaget till lagen om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	292
15.5	Förslaget till lagen om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	293
15.6	Förslaget till lagen om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	293
15.7	Förslaget till lagen om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	293
15.8	Förslaget till lagen om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.....	296
15.9	Förslaget till lagen om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	296
15.10	Förslaget till lagen om ändring i socialavgiftslagen (2000:980).....	296
15.11	Förslaget till lagen om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	297
	Särskilda yttranden.....	301
	Bilagor:	
1	Kommittédirektiv.....	307
2	Gällande rätt.....	319
3	Statistik m.m.	357
4	Tidigare reformförslag.....	363
5	Tabeller m.m.	371
6	Utländsk rätt.....	383
7	Förslagens finansiella konsekvenser.....	397

Sammanfattning

Beskattningen av handelsbolag

Utredningens förslag innebär att handelsbolag skall inkomstbeskattas som skattesubjekt och att delägarna skall beskattas för de uttag som de gör från bolaget. En delägare skall kunna ta tillbaka tillskjutet kapital utan beskattningsekvenser.

För att förhindra att en delägare i ett handelsbolag skjuter upp det andra ledet i beskattningen genom att låna pengar från bolaget föreslår utredningen att det införs ett skatterättsligt låneförbud. Låneförbudet är i princip uppbyggt med motsvarande låneförbud från aktiebolag som förebild och omfattar lån till delägare och delägaren närstående personer. Kommersiella lån och s.k. koncernlån skall vara undantagna från låneförbudet.

Bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, blir med vissa avvikelser tillämpliga även på utdelning och kapitalvinst på andelar i handelsbolag. Handelsbolag föreslås omfattas av begreppet fåmansföretag vilket innebär att uttrycket fåmanshandelsbolag slopas. De s.k. lättnadsreglerna i 43 kap. blir också tillämpliga för fysisk person som är delägare i ett handelsbolag. Vinst vid avyttring av andel i handelsbolag skall beskattas som avyttring av delägarrätt.

Till skillnad från vad som gäller i fråga om aktiebolag ställs det inte något krav på att delägarna i ett handelsbolag skall skjuta till kapital till bolaget. En handelsbolagsdelägare kan välja att låna in kapital till verksamheten och ta ut avkastning i form av ränta som, om den är marknadsmässig, får dras av i bolaget. Det betyder att delägare i handelsbolag inte behöver tillämpa 3:12-reglerna vid den löpande beskattningen. Enligt utredningens bedömning kommer de flesta handelsbolagsdelägare välja att låna in kapital vilket är en stor fördel ur förenklingssynpunkt både för de skattskyldiga och för det allmänna.

Utredningens förslag innebär att reglerna om räntefördelning och expansionsfond kan slopas för delägare i handelsbolag. Det samma gäller reglerna om justerade anskaffningsutgifter i 50 kap. IL och de särskilda bestämmelserna i 51 kap. IL om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i handelsbolag.

Sammantaget innebär utredningens förslag att de nya beskattningsreglerna för handelsbolag i stor utsträckning ansluter till redan existerande regelsystem för beskattning av juridiska personer och särskilt till beskattning av fåmansföretag. Det betyder att beskattningen av fåmansföretag blir mer renodlad och enhetlig vilket leder till ökad neutralitet mellan olika företagsformer. Utredningen föreslår också att den särreglering som gällt sedan 1990 års skattereform i fråga om kapitalvinstbeskattning av fastigheter i handelsbolag skall slopas. Avyttring av näringsfastighet och näringsbostadsrätt som är kapitaltillgång skall alltså beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt samma principer som gäller för sådan avyttring i aktiebolag.

Lagtekniskt innebär utredningens förslag att antalet särbestämmelser för handelsbolag kan minskas väsentligt.

Utredningen har strävat efter att bevara de möjligheter till resultatutjämnning mellan handelsbolag och delägare som är skattskyldig juridisk person som nuvarande skatteregler medger. Utredningen föreslår att detta skall ske genom att handelsbolag och delägare som är juridisk person kan utjämna resultatet mellan verksamheterna med s.k. handelsbolagsbidrag. De nya bestämmelserna har stora likheter med reglerna om koncernbidrag. Regler om handelsbolagsbidrag införs i ett nytt kapitel i IL.

Det har också varit viktigt att skapa regler som förhindrar kedjebeskattnings effekter i bolagskonstruktioner där handelsbolag ingår. Utredningens förslag innebär därför att reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar utvidgas till att omfatta även utdelning på andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag.

Reglerna om handelsbolagsbidrag och skattefri utdelning på näringsbetingade andelar är sammankopplade på så sätt att förutsättningar för handelsbolagsbidrag mellan delägaren och handelsbolaget i båda riktningarna skall föreligga om delägarens andel i handelsbolaget är näringsbetingad enligt utredningsregeln i 24 kap. 16 § 2 IL. I annat fall inträder en kedjebeskattnings effekt.

Vissa särskilda bestämmelser som gäller för aktiebolag och vissa andra juridiska personer, bl.a. bestämmelserna om koncernbidrag, kommissionärsförhållanden, fusioner och fissioner, verksamhets-avyttringar samt slutligen särskilda bestämmelser för vissa juridiska personer (bl.a. försäkringsföretag och kooperativa föreningar) har utredningen av förenklingsskäl valt att inte göra tillämpliga på handelsbolag.

Beskattningen av EEIG

Enligt förordningen nr 2137/85 om Europeiska ekonomiska intressegrupperingar skall sådana intressegrupperingar delägarbeskattas. Det primära syftet för en EEIG är inte att skapa vinst för grupperingen som sådan utan att förbättra resultatet för medlemmarnas verksamheter. Antalet grupperingar som finns registrerade i Sverige är hittills mycket begränsat. Utredningens förslag innebär dels att avyttring av andel i en EEIG skall anses som avyttring av en andel i grupperingens tillgångar och skulder, dels att antalet regler som berör grupperingarna och dess medlemmar minskas jämfört med vad som gäller idag.

Övriga frågor

Utredningen föreslår att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerade inkomst skall slopas. Inhämtad statistik visar att behovet av särskild skatteberäkning minskat kraftigt efter 1990 års skattereform. Det beror dels på att progressiviteten i inkomstbeskattningen reducerats väsentligt, dels på att engångsbelopp inte längre används i samma utsträckning som tidigare i inkomstslaget tjänst. Utredningen föreslår samtidigt att det för enskilda näringsidkare öppnas en möjlighet att få fördela vissa inkomster inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet i taxeringslagen. De inkomster som skall kunna fördelas är återförda avdrag i samband med avyttring av näringsfastighet, dvs. värdeminskningss-avdrag m.m.

Slutligen analyserar utredningen vilka problem som är förknippade med skillnaderna i redovisnings- och skattereglerna i fråga om redovisning av djur i jordbruk och renskötsel om driften sker i en juridisk person. I förenklingssyfte föreslås att handels-

bolag med enbart fysiska personer som delägare skall ges samma möjlighet som enskilda näringsidkare har enligt årsredovisningslagen att välja att redovisa samtliga djur som omsättningstillgångar, oavsett avsikten med innehavet.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 5 kap. 2 §, 13 kap. 5 §, 21 kap. 8 §, 23 kap. 5, 15, 20, 21, 25 och 26 §§, 25 kap. 12 och 18 §§, 27 kap. 7 §, 30 kap. 13 §§, 33 kap. 9, 19 och 20 §§, 34 kap. 12,13, 15–17, 19, 21 och 22 §§, 45 kap. 30 och 31 §§, 46 kap. 15 och 16 §§, 48 kap. 27 §, 49 kap. 7, 15 och 18 §§, 50–51 kap., 56 kap. 4 § och 60 kap. 14 § samt rubrikerna närmast före 45 kap. 30 och 31 §§, 46 kap. 15 och 16 §§, 49 kap. 7 § och 66 kap. skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 25 kap. 12 §, 33 kap. 8 och 19 §§, 34 kap. 12, 19, 21–22 §§, 45 kap. 30–31 §§, 46 kap. 15–16 §§ samt 49 kap. 7 §, skall utgå,

dels att nuvarande 5 kap. 3 § skall betecknas 5 kap. 2 §, nuvarande 40 kap. 19 § skall betecknas 40 kap. 18 a § och nuvarande 26 kap. 15 § skall betecknas 26 kap. 17 §,

dels att 1 kap. 10 och 14 §§, 2 kap. 1 och 3 §§, 3 kap. 2, 19 och 23 §§, 5 kap. 1 och nya 2 §§, 6 kap. 2 och 13 §§, 10 kap. 3 och 4 §§, 11 kap. 17, 25 och 45 §§, 13 kap. 3, 4, 7 och 9 §§, 14 kap. 10, 13–15 och 17 §§, 15 kap. 1, 3 och 6 §§, 16 kap. 1, 8, 16, 22, 24, 27 och 31 §§, 17 kap. 29 §, 18 kap. 11, 17 a och 17 b §§, 19 kap. 14 och 14 a §§, 20 kap. 6 och 23 §§, 22 kap. 3 §, 23 kap. 4, 6, 11, 14, 16, 17, 19, 23 och 29 §§, 24 kap. 12, 13 och 15 §§, 25 kap. 2, 6, 11, 14, 28 och 30 §§, 26 kap. 1 §, 27 kap. 4–6 och 8 §§, 30 kap. 2, 3, 6, 8 och 10–12 §§, 31 kap. 2 och 20 §§, 33 kap. 1 och 8 §§, 34 kap. 1, 2, 4, 6, 14, 20 och 23 §§, 40 kap. 3–7, 9–16, 21 och 24 §§, 41 kap. 4 §, 42 kap. 3, 14 och 32 §§, 43 kap. 1, 4 och 20 §§, 44 kap. 1, 2, 8 och 34 §§, 45 kap. 32 §, 46 kap. 17 §, 48 kap. 2, 7, 12, 20 och 26 §§, 49 kap. 6 och 19 §§, 52 kap. 1 och 7 §§, 53 kap. 1, 2 och 6 §§, 55 kap. 11 §, 56 kap. 1, 2, 5, 6 och 8 §§, 57 kap. 3–5, 7, 8 och 12 §§,

59 kap. 4, 10 och 15 §§, 60 kap. 1, 12 och 13 §§, 62 kap. 2 §, 63 kap. 5 §, rubriken till 5 kap. och 56 kap. samt rubrikerna närmast före 1 kap. 14 §, 10 kap. 14 §, 13 kap. 4 §, 23 kap. 17 §, 30 kap. 11 §, 34 kap. 6 §, 56 kap. 2 § och 60 kap. 12 § skall ha följande lydelse,

dels att det närmast före rubriken före 42 kap. 18 § skall införas en ny rubrik samt närmast före nya 26 kap. 15 §, 40 kap. 19 §, 44 kap. 5 a § och 48 kap. 7 a § nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 35 a kap., och 22 nya paragrafer, 11 kap. 45 a–c §§, 15 kap. 3 a–c §§, 24 kap. 16 a §, 26 kap. nya 15 och 16 §§, 30 kap. 12 a §, 31 kap. 25 a §, 40 kap. 12 a, 19 och 19 a §§, 43 kap. 4 a och b §§, 44 kap. 5 a §, 48 kap. 7 a §, 57 kap. 5 a, 8 a och b §§, 62 kap. 4 a §,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelser finns om

- vissa inkomster som är skattefria i 8 kap.,
- vissa utgifter som inte skall dras av i 9 kap.,
- kapitalvinster och kapitalförluster i 44–54 kap.,
- insättningsgaranti och investerarskydd i 55 kap.,
- fåmansföretag och fåmanshandelsbolag i 56 och 57 kap.,
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton i 58 kap.,
- pensionssparavdrag i 59 kap.,
- familjebeskattning i 60 kap., och
- värdering av inkomster i annat än pengar i 61 kap.

Föreslagen lydelse

1 kap.

10 §

- vissa inkomster som är skattefria i 8 kap.,
- vissa utgifter som inte skall dras av i 9 kap.,
- kapitalvinster och kapitalförluster i 44–54 kap.,
- insättningsgaranti och investerarskydd i 55 kap.,
- fåmansföretag i 56 och 57 kap.,
- pensionsförsäkringar och pensionssparkonton i 58 kap.,
- pensionssparavdrag i 59 kap.,
- familjebeskattning i 60 kap., och
- värdering av inkomster i annat än pengar i 61 kap.

14 §

Inkomster i handelsbolag

Inkomster i ett svenskt handelsbolag skall tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte skall tas upp i inkomstslaget kapital.

Inkomster i europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Inkomster i en europeisk ekonomisk intressegruppering skall tas upp vid den taxering då grupperingen skulle ha taxerats om den hade varit skattskyldig.

2 kap.1 §¹

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

byggnadsinventarier i 19 kap.
19–21 §§
delägare i fåmansföretag eller
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §
delägarrätt i 48 kap. 2 §

fåmansföretag i 56 kap. 2, 3
och 5 §§
fåmanshandelsbolag i 56 kap.
4 och 5 §§

företagsledare i 56 kap. 6 §

förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §
handelsbolag i 5 kap., se också
3 §

byggnadsinventarier i 19 kap.
19–21 §§
delägare i fåmansföretag i
56 kap. 6 §
delägarrätt i 48 kap. 2 §

fåmansföretag i 56 kap. 2, 3
och 5 §§

företagsledare i 56 kap. 6 §

förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §

¹ Senaste lydelse 2001:1176.

hyreshusenhet i 15 §

hyreshusenhet i 15 §

3 §²

Bestämmelserna om juridiska personer skall inte tillämpas på

- dödsbon,
- *svenska handelsbolag*, eller – *europiska ekonomiska intressegrupperingar*, eller
- juridiska personer som förvaltar samfälligheter och som avses i 6 kap. 6 § andra stycket.

Bestämmelserna om juridiska personer skall tillämpas också på värdepappersfonder.

Särskilda bestämmelser om dödsbon efter dem som var begränsat skattskyldiga vid dödsfallet finns i 4 kap. 3 §.

Att bestämmelserna om svenska handelsbolag gäller också för europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår av 5 kap. 2 §.

I vilka fall utländska associationer anses som eller behandlas som juridiska personer framgår av 6 kap. 8 §.

3 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- *delägare i svenska handelsbolag* i 5 kap., – *medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar* i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 kap. 6 § andra stycket, och
- delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag i 6 kap. 13–16 §§.

19 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något till-

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något till-

² Senaste lydelse 2001:1185.

fälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp. *Skattskyldigheten gäller också belopp som motsvarar en kapitalvinst och som enligt 51 kap. 3 och 4 §§ skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.*

Skattskyldigheten enligt första stycket omfattar

1. andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag för andelar i privatbostadsföretag,
2. konvertibla skuldebrev och konvertibla vinstandelsbevis som getts ut av svenska aktiebolag,
3. köp- och teckningsoptioner som utfärdats i förening med skuldebrev av svenska aktiebolag, och
4. terminer och optioner som avser sådana tillgångar som anges i 1–3.

23 §

Om någon överlåter sin rätt till periodiskt understöd eller liknande periodisk inkomst, är överlåtaren – i stället för förvärvaren – skattskyldig för utfallande belopp. Detta gäller dock inte till den del överlåtaren skulle ha haft rätt till avdrag för beloppet antingen såsom utgift för att förvärva och bibehålla inkomster eller såsom periodiskt understöd, om han hade betalat ut det.

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag gäller första stycket för delägarna i handelsbolaget.

Svenska handelsbolag **5 kap.**
Europeiska ekonomiska intresse-
grupperingar (EEIG)

1 §

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna skall i stället beskattas hos *delägarna*.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna skall i stället beskattas hos *medlemmarna*.

2 §

(nuvarande 3 §)

Varje *delägare* skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur *bolaget* eller ej.

När det gäller *delägarnas* skattskyldighet tillämpas

- 3 kap. för fysiska personer,
- 4 kap. för dödsbon, och
- 6 kap. för juridiska personer.

Varje *medlem* skall beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av *den europeiska ekonomiska intressegrupperingens* inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur *grupperingen* eller ej.

När det gäller *medlemmarnas* skattskyldighet tillämpas

6 kap.

2 §

Bestämmelser om skattskyldighet finns för

- *delägare i svenska handelsbolag* i 5 kap.,
- *medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar* i 5 kap.,
- delägare i vissa samfälligheter i 6 § andra stycket, och
- delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag i 13–16 §§.

13 §

En obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person som är delägare i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag är skattskyldig i den utsträckning som framgår av 16 § för den

utländska juridiska personens inkomster under de förutsättningar som anges i 14 eller 15 §.

Innehav genom <i>ett svenskt handelsbolag</i> likställs med direkt innehav vid tillämpning av 14–16 §§.	Innehav genom <i>en europeisk ekonomisk intressegruppering</i> likställs med direkt innehav vid tillämpning av 14–16 §§.
---	--

10 kap.

3 §³

Till inkomstslaget tjänst räknas

1. utdelningar och kapitalvinster på aktier m.m., i den utsträckning som anges i 57 kap., i företag som är eller har varit fåmansföretag,

2. *kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag i den utsträckning som anges i 50 kap. 7 §,*

3. penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) *eller* 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,

4. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 §, och

5. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §.

2. penninglån i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. *och penninglån från ett svenskt handelsbolag enligt bestämmelserna i 11 kap. 45 a §,*

3. avskattning av pensionsförsäkring enligt bestämmelserna i 58 kap. 19 §, och

4. avskattning av pensionssparkonto enligt bestämmelserna i 58 kap. 33 §.

4 §

Till inkomstslaget tjänst räknas inte

1. räntor på skulder för utbildning eller på andra skulder för tjänsten, och

2. vad <i>delägare i ett svenskt handelsbolag</i> fått i lön från detta.	2. vad <i>medlem i en europeisk ekonomisk intressegruppering</i> fått
--	---

³ Senaste lydelse 2000:1341.

i lön från *denna*.

Till inkomstslaget tjänst räknas inte heller inkomster och utgifter på grund av sådant fastighetsinnehav som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) likställs med ägande vid beskattningen, även om fastigheten innehas som en löneförmån.

11 kap.

17 §

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att örvärvsarbeta skall inte tas upp hos den som riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Första stycket gäller inte förmån från fämansföretag *eller fämanshandelsbolag*, om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första stycket inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren

Första stycket gäller inte förmån från fämansföretag, om den anställda är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första stycket inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

25 §

Totalförsvarspliktigas dagersättningar och tillägg till sådana ersättningar, naturaförmåner, fälttraktamenten, befattningspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag skall inte tas upp.

Familjebidrag till totalförsvarspliktiga skall tas upp bara om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Familjebidrag anses tillfalla den totalförsvarspliktige, även om bidraget betalas ut till någon annan. Familjebidrag i form av näringsbidrag skall tas upp i inkomstslaget

Familjebidrag till totalförsvarspliktiga skall tas upp bara om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Familjebidrag anses tillfalla den totalförsvarspliktige, även om bidraget betalas ut till någon annan. Familjebidrag i form av näringsbidrag skall tas upp i inkomstslaget

tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person *eller av ett svenskt handelsbolag* som den värnpliktige inte är delägare i, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person som den värnpliktige inte är delägare i, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

Första och andra styckena tillämpas också för annan personal vid det svenska totalförsvaret som avlönas enligt de grunder som gäller för totalförsvarspliktiga.

45 §

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren *eller hos en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare*, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

45 a §

Som intäkt hos låntagaren skall tas upp penninglån som har lämnats från ett svenskt handelsbolag till

1. *en fysisk person som är delägare i handelsbolaget eller ett annat bolag i samma koncern, eller*

2. *den som är närstående till person som avses i 1.*

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om låntagaren driver näringsverksamhet och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för låntagarens verksamhet.

Som intäkt hos låntagaren skall

även tas upp penninglån som handelsbolag lämnar i syfte att

- 1. låntagaren,*
- 2. en närstående till en sådan person som avses i 1, eller*

3 en juridisk person över vars verksamhet låntagaren eller någon som avses i 2 har ett bestämmande inflytande

skall förvärva andelar i bolaget eller något annat bolag i samma koncern.

Med penninglån avses även ställande av säkerhet.

45 b §

Lånebeloppet i 45 a § skall inte tas upp som intäkt om det finns synnerliga skäl mot detta.

45 c §

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av andelar i ett handelsbolag eller ett annat bolag i samma koncern får skattemyndigheten medge undantag från 45 a § om det behövs på grund av särskilda omständigheter.

I andra fall än som avses i första stycket får skattemyndigheten medge undantag från 45 a § om det finns synnerliga skäl.

13 kap.

3 §

<p>Penninglån som lämnas till en juridisk person i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnade av</p>	<p>Penninglån som lämnas till en juridisk person i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), 11 § lagen (1967:531) om tryggnade av</p>
---	--

pensionsutfästelse m.m., räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

pensionsutfästelse m.m. *eller penninglån från ett svenskt handelsbolag enligt bestämmelserna i 15 kap. 3 a §* räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolag

Bestämmelserna i 2 och 3 §§ gäller också inkomster och utgifter hos *svenska handelsbolag*.

För delägare som är fysiska personer räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital samt handelsbolagets penninglån som avses i 3 § till inkomstslaget tjänst.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar

4 §

Bestämmelserna i 2 och 3 §§ gäller också inkomster och utgifter hos *europiska ekonomiska intressegrupperingar*.

7 §

Delägarätter, fordringsrätter, *andelar i svenska handelsbolag* och sådana tillgångar som avses i 52 kap. räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

Delägarätter, fordringsrätter, *andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar* och sådana tillgångar som avses i 52 kap. räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De skall dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som skall tas upp i näringsverksamheten,

– andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, eller

– fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Vid tillämpning av denna paragraf anses patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 som inventarier även om de inte förvärvats från någon annan.

9 §

Även om en andel i ett aktiebolag *eller* i en ekonomisk förening enligt 7 § inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten, skall utdelning från aktiebolaget *eller* den ekonomiska föreningen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten.

Även om en andel i ett aktiebolag, i en ekonomisk förening *eller i ett handelsbolag* enligt 7 § inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten, skall utdelning från aktiebolaget, den ekonomiska föreningen *eller handelsbolaget* räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten.

14 kap.

10 §

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är *delägare i ett svenskt handelsbolag*, skall även *handelsbolagets* verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet.

I 11 § finns bestämmelser om underskott från vissa utländska juridiska personer. I 14 och

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i *en europeisk ekonomisk intressegrupp*, skall även *grupperingens* verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet.

I 11 § finns bestämmelser om underskott från vissa utländska juridiska personer. I 14 och

15 §§ finns bestämmelser om underskott från *kommanditbolag och vissa andra handelsbolag*.

15 §§ finns bestämmelser om underskott från *europiska ekonomiska intressegrupperingar*.

13 §

För en fysisk person som är *delägare i ett eller flera svenska handelsbolag* räknas verksamheten i varje *handelsbolag* som en egen näringsverksamhet. Om *ett handelsbolag* bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, skall verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet. I 14 och 15 §§ finns bestämmelser om underskott från *kommanditbolag och vissa andra handelsbolag*.

Underskott för kommanditdelägare och vissa andra handelsbolagsdelägare

En kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag får inte dra av underskott från kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

För en fysisk person som är *medlem i en eller flera europiska ekonomiska intressegrupperingar* räknas verksamheten i varje *gruppering* som en egen näringsverksamhet. Om *en europeisk ekonomisk intressegruppering* bedriver självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

I 14 och 15 §§ finns bestämmelser om underskott från *europiska ekonomiska intressegrupperingar*.

Underskott för medlemmar i europiska ekonomiska intressegrupperingar

14 §

En *delägare* i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser skall dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar.

En medlem i en europeisk ekonomisk intressegruppering som genom avtal mellan grupperingen och tredje man har ett begränsat ansvar för skuld eller förpliktelse som åvilar grupperingen, skall dra av sammanlagt högst ett belopp som motsvarar hans ansvar.

15 §

Underskott som inte skall dras av på grund av bestämmelserna i 14 §, skall dras av vid beräkning av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret.

Underskott som inte skall dras av på grund av bestämmelsen i 14 §, skall dras av vid beräkning av resultatet från grupperingen det följande beskattningsåret.

17 §

Om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter den huvudsakliga delen av sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, ett landsting eller en kommun, skall bestämmelserna i 18 § tillämpas. Detsamma gäller om överlåtelsen sker till ett bolag som till övervägande del innehas, direkt eller indirekt, av staten, ett landsting eller en kommun.

Om ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag överlåter den huvudsakliga delen av sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, ett landsting eller en kommun, skall bestämmelserna i 18 § tillämpas. Detsamma gäller om överlåtelsen sker till ett bolag som till övervägande del innehas, direkt eller indirekt, av staten, ett landsting eller en kommun.

Bestämmelserna i 18 § tillämpas dock inte vid överlåtelser inom en svensk koncern. De tillämpas inte heller om överlåtelsen framstår som ett normalt led i företagens verksamhet.

Vid bedömningen av om det är en huvudsaklig del som överläts, skall hänsyn tas till hela den näringsverksamhet som bolaget eller föreningen bedrivit vid beskattningsårets ingång, förhållandena efter överlåtelsen samt verksamhetens allmänna art och inriktning.

15 kap.**1 §**

Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om inkomster i 8, 17–39, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap.

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

3 §

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren *eller hos en juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare*, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., skall lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren, om det inte finns synnerliga skäl mot detta.

3 a §

Som intäkt hos låntagaren skall tas upp penninglån som har lämnats från ett svenskt handelsbolag till

1. en juridisk person som är delägare i handelsbolaget om den juridiska personen inte ingår i samma koncern som handelsbolaget, eller

2. en juridisk person över vars verksamhet person som avses i 1 eller person som avses i 11 kap. 45 a § första stycket har ett bestämmande inflytande och den juridiska personen inte ingår i

samma koncern som handelsbolaget.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för låntagarens verksamhet.

Som intäkt hos låntagaren skall även tas upp penninglån som handelsbolag lämnar i syfte att

- 1. låntagaren,*
- 2. en person som har ett bestämmande inflytande över låntagaren,*
- 3. en närstående till en sådan person som avses i 2, eller*

4. en juridisk person över vars verksamhet låntagaren eller någon som avses i 2 eller 3 har ett bestämmande inflytande

skall förvärva andelar i handelsbolaget eller något annat bolag i samma koncern.

Med penninglån avses även ställande av säkerhet.

3 b §

Lånebeloppet i 3 a § skall inte tas upp som intäkt om det finns synnerliga skäl mot detta.

3 c §

I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av andelar i ett handelsbolag eller ett annat bolag i samma koncern får skattemyndigheten medge undantag från 3 a § om det behövs på grund av särskilda omständigheter.

I andra fall än som avses i första stycket får skattemyndig-

*heten medge undantag från 3 a §
om det finns synnerliga skäl.*

6 §⁴

Vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall inte tas upp. I 16 kap. 16 § finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp samt för det fall denna sätts ned.

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall beloppet tas upp till den del de utgifter som avdraget avser har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden tas upp till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

16 kap.

1 §

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter.

⁴ Senaste lydelse 2000:1356.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25, 28–40, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25, 28–40, 44–46, 48–49, 52, 55 och 60 kap.

8 §

Utgifter som ett aktiebolag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning skall dras av. Utgifter som en ekonomisk förening har i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt andra utgifter för föreningens förvaltning skall dras av.

Utgifter som ett svenskt handelsbolag har i samband med vinstutdelning och förändring av insatskapital samt andra utgifter för bolagets förvaltning skall dras av.

16 §⁵

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av.

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden dras av till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* vid redovisningen av mervärdesskatt har återfört ingående skatt på grund av jämkning enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen, skall summan av jämningsbeloppen för den återstående korrigeringstiden dras av till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som har dragits av omedelbart vid taxeringen.

Mervärdesskatt skall dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § första stycket har tagits upp som intäkt

⁵ Senaste lydelse 2000:1356.

och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned skall motsvarande del av avdraget återföras.

22 §

Utgifter för sådan hälso- och sjukvård eller tandvård i Sverige som inte är offentligt finansierad får inte dras av. Utgifterna skall dock dras av om de avser en anställd, en enskild näringsidkare *eller en delägare i ett svenskt handelsbolag* som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller någon annan svensk författning.

Utgifter för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel utomlands skall dras av om de uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands.

24 §

Utgifter för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder skall dras av, om arbetsgivaren skall svara för dem enligt 22 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring eller rehabiliteringen syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbete. Avdrag för sådana utgifter skall också göras av en enskild näringsidkare *eller av en delägare i ett svenskt handelsbolag*, om rehabiliteringen syftar till att han skall kunna fortsätta sitt förvärvsarbete. Även utgifter för förebyggande behandling skall dras av, om behandlingen har ett sådant syfte.

Utgifter för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder skall dras av, om arbetsgivaren skall svara för dem enligt 22 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring eller rehabiliteringen syftar till att den anställda skall kunna fortsätta att förvärvsarbete. Avdrag för sådana utgifter skall också göras av en enskild näringsidkare, om rehabiliteringen syftar till att han skall kunna fortsätta sitt förvärvsarbete. Även utgifter för förebyggande behandling skall dras av, om behandlingen har ett sådant syfte.

27 §⁶

Utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten skall dras av med 1 krona och 60 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten.

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som skall uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, skall utgifter för dieselolja dras av med 60 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 90 öre för varje kilometer.

31 §

När det gäller *svenska handelsbolag* skall avdraget för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos *delägarna*.

När det gäller *uropeiska ekonomiska intressegrupperingar* skall avdraget för egenavgifter beräknas för varje *skattskyldig medlem* för sig och avsättningarna göras hos *medlemmarna*.

17 kap.

29 §

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för pågående arbeten skall värdet av sådan arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år inte beaktas.

Om uppdragstagaren är ett svenskt handelsbolag, skall värdet av den arbetsinsats som utförts av delägare i handelsbolaget inte beaktas.

⁶ Senaste lydelse 2000:1003.

18 kap.11 §⁷

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller *ett sådant svenskt handelsbolag* som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skäligen mån.

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller *en sådan europeisk ekonomisk intressegruppering* som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skäligen mån.

17 a §⁸

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena till den del det jämkade beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), gäller bestämmelserna i andra och tredje styckena till den del det jämkade beloppet avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt den räkningsmetoden, skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med det belopp som gäller enligt god redovisningssed. Vid beräkning enligt 17 § skall anskaffningsvärdet justeras med motsvarande belopp.

Om den skattskyldige gör avdrag för värdeminskning enligt restvärdesmetoden, skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigeringsperioden.

⁷ Senaste lydelse 2000:1341.

⁸ Senaste lydelse 2000:1355.

17 b §⁹

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § respektive anskaffningsvärdet enligt 17 § minskas med det avdragna beloppet till den del detta avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), skall avskrivningsunderlaget enligt 13 § respektive anskaffningsvärdet enligt 17 § minskas med det avdragna beloppet till den del detta avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för inventarier.

19 kap.14 §¹⁰

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), skall anskaffningsvärdet justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* har jämkat avdrag för ingående skatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), skall anskaffningsvärdet justeras med summan av jämkningsbeloppen för den återstående korrigerings tiden till den del jämkningen avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

Om den skattskyldige eller *ett svenskt handelsbolag* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall anskaffningsvärdet minskas

Om den skattskyldige eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* vid redovisningen av mervärdesskatt har dragit av ingående skatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, skall an-

⁹ Senaste lydelse 2000:1355.

¹⁰ Senaste lydelse 2000:1355.

med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

skaffningsvärdet minskas med det avdragna beloppet till den del avdraget avser mervärdesskatt på sådana utgifter som ingår i anskaffningsvärdet för en byggnad.

14 a §¹¹

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller *ett sådant svenskt handelsbolag* som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att denne skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skälig mån.

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller *en sådan europeisk ekonomisk intressegruppering* som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att denne skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skälig mån.

20 kap.

6 §

Avdrag skall göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten, om inte annat följer av 12 § eller av någon av de bestämmelser som nämns i 13 §. Motsvarande gäller om *ett svenskt handelsbolag* är ägare till fastigheten.

Avdrag skall göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten, om inte annat följer av 12 § eller av någon av de bestämmelser som nämns i 13 §. Motsvarande gäller om *en europeisk ekonomisk intressegruppering* är ägare till fastigheten.

¹¹ Senaste lydelse 2000:1355

23 §

Avdrag enligt 22 § skall inte göras, om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare i intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till en fysisk person räknas här, utöver vad som sägs i 2 kap. 22 §, sådana fåmansföretag och fåmanshandelsbolag där den fysiska personen eller någon närstående till honom är företagsledare eller, direkt eller indirekt, äger andelar. Vad som sägs om fysiska personer gäller inte dödsbon.

Avdrag enligt 22 § skall inte göras, om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare i intressegemenskap (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning). Som närstående till en fysisk person räknas här, utöver vad som sägs i 2 kap. 22 §, sådana fåmansföretag där den fysiska personen eller någon närstående till honom är företagsledare eller, direkt eller indirekt, äger andelar. Vad som sägs om fysiska personer gäller inte dödsbon.

22 kap.

3 §

Med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om *ett svenskt handelsbolag* som den skattskyldige är *delägare* i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

Med uttag avses också att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om *en europeisk ekonomisk intressegruppering* som den skattskyldige är *medlem* i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

23 kap.4 §¹²

Med *företag* avses i detta kapitel

- | | |
|---|---|
| 1. svenskt aktiebolag, | |
| 2. svensk ekonomisk förening, | |
| 3. svensk sparbank, | 3. <i>svenskt handelsbolag</i> , |
| 4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, | 4. svensk sparbank, |
| 5. svensk stiftelse, | 5. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, |
| 6. svensk ideell förening, och | 6. svensk stiftelse, |
| 7. utländskt bolag. | 7. svensk ideell förening, och |
| | 8. utländskt bolag. |

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag .

6 §

Med *andel* avses i detta kapitel andel i sådant företag som anges i 4 § 1, 2 och 7.

Med *andel* avses i detta kapitel andel i sådant företag som anges i 4 § 1, 2, 3 och 8.

11 §¹³

Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget, eller i fråga om ideella föreningar någon som är medlem i föreningen, skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen skall inte heller medföra att skillnaden skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av

1. förvärvaren,
2. den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller
3. den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.

Om tillgången överläts till en fysisk person och ersättning inte lämnas, gäller bestämmelserna i första stycket inte för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Om tillgången överläts till ett

¹² Senaste lydelse 2001:1185.

¹³ Senaste lydelse 2001:1176.

svenskt handelsbolag med fysiska personer som delägare, tillämpas bestämmelserna i andra stycket på dessa personer.

14 §¹⁴

Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person, ett företag *eller ett svenskt handelsbolag.* Överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person *eller* ett företag.

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening får inte vara förvärvare. En svensk stiftelse får dock vid ombildning av sparbank till bankaktiebolag enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) förvärva aktier från sparbanken. Vidare får en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. förvärva en tillgång från en annan ideell förening.

Ett livförsäkringsföretag får vara förvärvare bara i fråga om tillgångar som ingår i sådan verksamhet som enligt 39 kap. 4 § skall beskattas enligt reglerna för skadeförsäkringsföretag.

16 §¹⁵

Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget.

¹⁴ Senaste lydelse 2000:1341.

¹⁵ Senaste lydelse 2000:502.

När rätt till avdrag för koncernbidrag saknas

När rätt till avdrag för koncernbidrag *eller handelsbolagsbidrag* saknas

17 §

Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlätas.

Bestämmelsen i första stycket gäller inte vid överlåtelse mellan ett svenskt handelsbolag och ett företag som är delägare i handelsbolaget.

Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag *eller handelsbolagsbidrag* till förvärvaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlätas.

19 §

Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person, ett företag *eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare.*

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, skall minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget.

Om överlåtaren är ett företag och om någon andel i företaget är kvalificerad, skall förvärvaren vara en fysisk person *eller* ett företag.

23 §

Villkoret i 18–21 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

Villkoret i 18, 19 och 21 §§ om att en andel i ett förvärvande företag skall vara kvalificerad skall anses uppfyllt även om andelen först efter förvärvet men under samma år hos samma ägare blir kvalificerad. Lämnas utdelning på andelen efter förvärvet men under samma år hos samma ägare, skall andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

29 §

En fysisk person eller ett företag får avstå från att utnyttja underskott som avses i 24–27 §§. I sådant fall skall det bortses från underskottet vid tillämpning av dessa bestämmelser.

En fysisk person eller ett företag får avstå från att utnyttja underskott som avses i 24 och 27 §§. I sådant fall skall det bortses från underskottet vid tillämpning av dessa bestämmelser.

24 kap.

12 §

Med utdelning avses i 13–22 §§ inte sådan utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av enligt 39 kap. 22 §.

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat, skall företaget vid tillämpning av 13–22 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

Om ett svenskt aktiebolag, ett svenskt handelsbolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat, skall företaget vid tillämpning av 13–22 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

13 §

Utdelning som ett förvaltningsföretag tar emot från ett svenskt aktiebolag *eller* en svensk ekonomisk förening skall inte tas upp till den del den motsvaras av utdelning som förvaltningsföretaget beslutar för samma beskattningsår. Sådan utdelning av andelar i ett dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § räknas inte in i utdelningen från förvaltningsföretaget.

Utdelning som ett förvaltningsföretag tar emot från ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening *eller ett svenskt handelsbolag* skall inte tas upp till den del den motsvaras av utdelning som förvaltningsföretaget beslutar för samma beskattningsår. Sådan utdelning av andelar i ett dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § räknas inte in i utdelningen från förvaltningsföretaget.

15 §¹⁶

Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar skall inte tas upp, om den tas emot av

1. ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag eller förvaltningsföretag,

2. *ett svenskt handelsbolag,*

2. en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,

3. en svensk sparbank, eller

4. en svensk sparbank, eller

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

5. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1–4, behandlas som ett sådant företag.

Vid tillämpning av bestämmelserna i första stycket skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i första stycket 1–5 behandlas som ett sådant företag.

¹⁶ Senaste lydelse 2000:1341.

16 a §

Bestämmelserna i 15 § gäller också för utdelning från ett svenskt handelsbolag om andelen är näringsbetingad enligt förut-sättningarna i 16 § 2.

25 kap.2 §¹⁷

I 44 kap. finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I 45, 46, 48, 49, 50, 52 och 55 kap. finns särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

6 §

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

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

¹⁷ Senaste lydelse 2001:1176.

11 §¹⁸

Bestämmelserna om uppskov skall tillämpas bara om det säljande företaget begär det.

Om säljaren är ett svenskt handelsbolag, skall begäran göras av varje delägare för sig. Om uppskov beviljas, får delägaren uppskov med beskattningen för den andel av vinsten som han är skattskyldig för.

14 §¹⁹

Moderföretaget i den svenska koncernen skall vara

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

Moderföretaget i den svenska koncernen skall vara

1. ett svenskt aktiebolag,
2. en svensk ekonomisk förening,
3. *ett svenskt handelsbolag,*
4. en svensk sparbank,
5. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
6. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett svenskt företag som avses i 1, 2, 4 och 5.

28 §

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person *eller ett svenskt handelsbolag* (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person *eller ett annat svenskt handelsbolag* (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person (det säljande företaget) avyttrar en tillgång till en annan juridisk person (det köpande företaget) och de båda företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, skall bestämmelserna i 29–32 §§ tilläm-

¹⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

¹⁹ Senaste lydelse 2000:1341.

huvudsak gemensam ledning, pas.
 skall bestämmelserna i 29–32 §§
 tillämpas.

30 §

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

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

26 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om att gjorda värdeminskingsavdrag m.m. skall återföras om näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter.

Bestämmelserna i 2–11 §§ gäller för fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar medan bestämmelserna i 12 och 13 §§ gäller för fastigheter och bostadsrätter som är lagertillgångar.

Bestämmelserna i 2–11 §§ gäller för fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar medan bestämmelserna i 12 och 13 §§ gäller för fastigheter och bostadsrätter som är lagertillgångar. *I 15 och 16 §§ finns bestämmelser om att återförda värdeminskingsavdrag m.m. som avser fastigheter i vissa fall får delas upp på flera beskattningsår.*

I 14 § finns en bestämmelse om skattemässig kontinuitet när en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt. Motsvarande bestämmelser samt bestämmelser om kontinuitet i fråga om värdeminskingsavdrag finns för byggnader och fastigheter i 19 kap. 18 § respektive 20 kap. 12 §.

Uppdelning av återförda värde- minskningsavdrag m.m. i vissa fall

15 §

Skattskyldig som är fysisk person får genom omprövning enligt 4 kap. 9 § taxeringlagen (1990:324) dela upp avdrag som skall återföras enligt bestämmelserna i detta kapitel om näringsfastigheter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter.

Uppdelning enligt första stycket får bara göras om

1. det återförda avdraget hänför sig till minst två beskattningsår och uppgår till minst 50 000 kronor, samt

2. den beskattningsbara förvärvsinkomsten, inklusive det återförda beloppet, överstiger den nedre skiktgränsen enligt 65 kap. 5 § med minst 50 000 kronor.

Det återförda avdraget skall delas upp i så många lika stora belopp som motsvarar det antal år som avdraget hänför sig till, dock högst sex år.

16 §

Bestämmelserna i 15 § gäller inte för dödsbon efter det tredje beskattningsåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

27 kap.**4 §**

Om en fastighet förvärfas genom köp, byte eller på liknande sätt av någon som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, blir fastigheten en lagertillgång hos förvärvaren. Detsamma gäller om en fastighet förvärfas på sådant sätt av maken till den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Första stycket gäller också om förvärvaren eller dennes make är företagsledare i ett fåmansföretag *eller ett fåmanshandelsbolag* och fastigheten skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av företaget.

Att första och andra styckena inte gäller fastigheter som blir privatbostadsfastigheter framgår av 13 kap. 1 § andra stycket.

5 §

Bestämmelserna i 4 § gäller inte

<p>1. om fastigheten uppenbarligen förvärfas för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i en annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av fastighetsägaren eller dennes make eller av ett fåmansföretag <i>eller ett fåmanshandelsbolag</i> där fastighetsägaren eller maken är företagsledare, eller</p>	<p>1. om fastigheten uppenbarligen förvärfas för att till huvudsaklig del användas stadigvarande i en annan näringsverksamhet än fastighetsförvaltning som bedrivs av fastighetsägaren eller dennes make eller av ett fåmansföretag där fastighetsägaren eller maken är företagsledare, eller</p>
---	---

2. när det gäller byggnadsrörelse, om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med byggnadsrörelsen.

6 §

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller dock bara om

1. det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare i företaget eller make till företagsledaren,

2. det på annat sätt finns en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget, *eller*

3. *det fastighetsförvaltande företaget är ett svenskt handelsbolag.*

1. det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare i företaget eller make till företagsledaren, *eller*

2. det på annat sätt finns en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget.

8 §

Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren bedriver *direkt eller genom ett svenskt handelsbolag*, skall värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen.

Bedrivs byggnadsrörelsen, *direkt eller genom ett svenskt handelsbolag*, av en fysisk person, skall dock värdet av hans eget arbete tas upp bara om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren bedriver skall värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen.

Bedrivs byggnadsrörelsen av en fysisk person, skall dock värdet av hans eget arbete tas upp bara om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

30 kap.

2 §

När det gäller *svenska handelsbolag* skall avdraget beräknas för varje *delägare* för sig och avsättningarna göras hos *delägarna*.

När det gäller *europiska ekonomiska intressegrupperingar* skall avdraget beräknas för varje *medlem* för sig och avsättningarna göras hos *medlemmarna*.

3 §

Juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna.

När en juridisk person gör avsättning för en andel i *ett svenskt handelsbolag* och den juridiska personen och *handelsbolaget* inte har samma räkenskapsår, skall avsättningen göras i bokslutet för det räkenskapsår då *handelsbolagets* räkenskapsår löper ut. Beloppet skall dock alltid dras av vid taxeringen för det beskattningsår då *handelsbolagets* överskott eller underskott tas upp till beskattning.

När en juridisk person gör avsättning för en andel i *en europeisk ekonomisk intressegruppering* och den juridiska personen och *grupperingen* inte har samma räkenskapsår, skall avsättningen göras i bokslutet för det räkenskapsår då *grupperingens* räkenskapsår löper ut. Beloppet skall dock alltid dras av vid taxeringen för det beskattningsår då *den europeiska ekonomiska intressegrupperingens* överskott eller underskott tas upp till beskattning.

6 §

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

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är *medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar* får dra av högst ett belopp som motsvarar 30 procent 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

- avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader avseende dessa poster, och

- avdrag för avsättning till expensionsfond enligt 34 kap.,

minskat med

- sjukpenning och liknande ersättningar som avses i 15 kap. 8 §,

- återfört avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §, och
- återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.

8 §

En juridisk person skall återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom *delägare i ett svenskt handelsbolag* och *handelsbolaget* upphör att bedriva näringsverksamheten eller andelen avyttras eller övergår till en ny *ägare* på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
5. den upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
6. det beslutas att den skall träda i likvidation, eller
7. den försätts i konkurs.

10 §

En fysisk person som är *delägare i ett svenskt handelsbolag* skall återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. *handelsbolaget* upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. andelen i *handelsbolaget* avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
5. det beslutas att *handelsbolaget* skall träda i likvidation, eller

En fysisk person som är *medlem i en europeisk ekonomisk intressegruppering* skall återföra sina avdrag, även om tiden i 7 § inte har löpt ut, om

1. *grupperingen* upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. andelen i *grupperingen* avyttras eller övergår till en ny *medlem* på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
5. det beslutas att *grupperingen* skall träda i likvidation, eller

6. *delägaren* eller *handelsbolaget* försätts i konkurs.

6. *medlemmen* eller *gruppen* försätts i konkurs.

Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag *eller handelsbolag*

11 §

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till *aktiebolaget*, och

3. *aktiebolaget*, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag *eller ett svenskt handelsbolag* får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget *eller handelsbolaget* om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till *det mottagande bolaget*, och

3. *det mottagande bolaget*, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för *andelarna*.

12 §

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag får en periodiseringsfond *som avser handelsbolaget hos delägarna* helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, *och*

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Om en delägare har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget.

12 a §

Om näringsverksamheten i ett svenskt aktiebolag förs över till ett svenskt handelsbolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av handelsbolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. aktiebolaget skjuter till ett

belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till handelsbolaget.

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

31 kap.

2 §

När det gäller *svenska handelsbolag* skall avdraget beräknas för bolaget.

När det gäller *europiska ekonomiska intressegrupperingar* skall avdraget beräknas för *grupperingen*.

20 §

Avdraget skall återföras, även om tiden i 19 § inte har löpt ut, om

1. fonden tas i anspråk i strid med bestämmelserna i 10–15 §§,
2. den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts och inte annat följer av 38 kap. 15 §,
3. 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. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,
8. det beslutas att innehavaren av fonden skall träda i likvidation, eller
9. den som innehar fonden försätts i konkurs.

Vad som sägs i första stycket 2–4 gäller inte om avsättningen grundas på en sådan avyttring som avses i 5 § 1–4.

I 23 och 24 §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

I 23, 24 och 25 a §§ finns bestämmelser om att ersättningsfonder i vissa fall får tas över av någon annan i stället för att avdragen återförs.

25 a §

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag och villkoren i 38 kap. 2 och 6–8 §§ är uppfyllda får ersättningsfonder tas över av aktiebolaget.

Om överlåtelsen inte omfattar samtliga tillgångar i handelsbolaget, får högst en så stor andel av ersättningsfonderna tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlättna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i handelsbolaget vid tidpunkten för överlåtelsen.

Bestämmelserna i första och andra stycket skall också gälla om näringsverksamheten i ett svenskt aktiebolag förs över till ett svenskt handelsbolag.

33 kap.**1 §**

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar eller av utländska juridiska personer.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare.

Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av utländska juridiska personer.

8 §

Med kapitalunderlaget för räntefördelning för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång

ökad med

– underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,

– kvarstående sparat fördelningsbelopp,

– en sådan övergångspost som avses i 14 §, och

– en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15–17 §§,

minskad med

– 72 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och

– sådana tillskott till näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

Med kapitalunderlaget för räntefördelning avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsårets utgång

34 kap.

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av en europeisk ekonomisk intressegruppering eller av en utländsk juridisk person.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare.

Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av en utländsk juridisk person.

2 §

Avdrag får göras för belopp som sätts av till expansionsfond.

När det gäller svenska handelsbolag skall avdraget beräknas

Avdrag får göras för belopp som sätts av till expansionsfond.

*för varje delägare för sig och av-
sättningarna göras hos delägarna.*

4 §

Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget begränsas också på så sätt att expansionsfonden inte får överstiga det högsta belopp som anges i bestämmelserna om kapitalunderlaget i 6–13 §§.

Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget begränsas också på så sätt att expansionsfonden inte får överstiga det högsta belopp som anges i bestämmelserna om kapitalunderlaget i 6–11 §§.

6 §

Kapitalunderlag för enskilda
näringsidkare

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

Kapitalunderlag

Expansionsfonden får uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.

14 §

Avdrag för avsättning till expansionsfond skall återföras *senast när förhållandena är sådana som anges i 15–17 §§.*

Avdrag för avsättning till expansionsfond skall återföras om

- 1. expansionsfonden överstiger vad som är tillåtet enligt 6 §,*
- 2. den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamheten,*
- 3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,*
- 4. näringsverksamheten inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,*
- 5. den skattskyldige är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret, eller*
- 6. den skattskyldige försätts i*

konkurs.

I 18–22 §§ finns bestämmelser om att expansionsfonden i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

I 18–20 §§ finns bestämmelser om att expansionsfonden i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

20 §

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14–16 §§ blir tillämpliga om *en enskild näringsidkare*

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han *äger aktier i* eller genom överlåtelsen kommer att *äga aktier i*,

– begär att expansionsfonden inte skall återföras, och

– såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till kapital till bolaget och detta kapital motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

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

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14 § blir tillämpliga om *den skattskyldige*

– överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag *eller ett handelsbolag* som han *är* eller genom överlåtelsen kommer att *bli delägare i*,

– begär att expansionsfonden inte skall återföras, och

– såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till kapital till bolaget och detta kapital motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för *andelarna*.

23 §

Med reelltillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond *i enskild näringsverksamhet* med undantag av kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar.

Med reelltillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond med undantag av kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar.

35 a kap. Handelsbolagsbidrag

Huvudregel

1 §

Handelsbolagsbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, om förutsättningarna för avdrag i detta kapitel är uppfyllda.

Med handelsbolagsbidrag avses inte en ersättning som är en utgift för givaren för att förvärva eller bibehålla inkomster.

Definitioner

2 §

Med givare och mottagare avses i detta kapitel

- 1. ett svenskt handelsbolag,*
- 2. en juridisk person som är delägare i ett bolag som avses i 1.*

3 §

Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel skall ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar en sådan givare eller mottagare som avses i 2 § behandlas som en sådan, om mottagaren av handelsbolagsbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som handelsbolagsbidraget hänför sig till. Mottagare skall också kunna vara ett svenskt handelsbolag eller en annan svensk juridisk person

som enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES om mottagaren är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som handelsbolagsbidraget hänför sig till.

Förutsättningar

4 §

Ett handelsbolagsbidrag från en delägare till ett handelsbolag eller från ett handelsbolag till en delägare skall dras av under förutsättning att

1. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,

2. mottagaren inte enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 3 § andra meningen, och

3. näringsverksamheten som handelsbolagsbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Handelsbolagsbidrag från delägare

5 §

Handelsbolagsbidrag från en delägare får inte dras av med högre belopp än den del av handelsbolagets underskott vid beskattningsårets utgång som motsvarar delägarens andel i han-

delsbolaget.

Om delägaren i förhållande till övriga delägare i handelsbolaget har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser får handelsbolagsbidrag dras av sammanlagt med ett belopp som motsvarar hans ansvar.

Handelsbolagsbidrag från kommanditdelägare

6 §

Handelsbolagsbidrag från en kommanditdelägare får inte dras av till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

Handelsbolagsbidrag från handelsbolag

7 §

Handelsbolagsbidrag från handelsbolaget får dras av med högst ett belopp som motsvarar bolagets överskott för beskattningsåret före avsättning till periodiseringsfond.

8 §

Handelsbolagsbidrag skall dras av om delägaren inte under beskattningsåret skall ta upp utdelning från handelsbolaget.

Bidrag som kunnat förmedlas

9 §

Ett handelsbolagsbidrag skall dras av om givaren hade kunnat lämna ett handelsbolagsbidrag till en delägare eller ett handelsbolag med rätt till avdrag enligt 2–8 §§ och bidraget därefter, direkt eller genom förmedling av ytterligare en delägare eller ett handelsbolag, hade kunnat vidarebefordras till mottagaren på ett sådant sätt att varje förmedlande delägare respektive handelsbolag skulle ha haft rätt till avdrag för det vidarebefordrade bidraget.

40 kap.

3 §

Med företag avses i detta kapitel

- svenskt aktiebolag,
- svensk ekonomisk förening,
- svenskt handelsbolag,
- svensk sparbank,
- svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- svensk stiftelse,
- svensk ideell förening, och
- utländskt bolag.

4 §

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 18 § eller bestämmelserna i 37 kap. 24 och

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 18 §, *spärren på grund av handelsbolagsbidrag i*

25 §§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner.

19 § eller bestämmelserna i 37 kap. 24 och 25 §§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner.

5 §²⁰

Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt

- 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385),
- 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619),
- 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
- 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713), eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220).

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett svenskt handelsbolag eller en svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till bolaget eller föreningen enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen, om bolaget eller personen hade varit ett svenskt aktiebolag.

6 §²¹

Med koncern avses i detta kapitel

– en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

– när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

– när det gäller *svenska handelsbolag* och svenska ideella föreningar, en koncern enligt *definitionen i* 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

²⁰ Senaste lydelse 2000:1341.

²¹ Senaste lydelse 2000:1341.

- en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.

7 §

Med moderföretag avses i detta kapitel

- ett företag som är moderföretag enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,
 - en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
 - ett utländskt bolag som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag.

9 §

I 10–14 §§ finns bestämmelser om att en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr inträder för underskottsföretaget vid vissa ägarförändringar. Bestämmelser om innebörden av dessa spärrar finns i 15–19 §§.

I 10–14 §§ finns bestämmelser om att en beloppsspärr, en koncernbidragsspärr *och en spärr på grund av handelsbolagsbidrag* inträder för underskottsföretaget vid vissa ägarförändringar. Bestämmelser om innebörden av dessa spärrar finns i 15–19 a §§.

10 §

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder en beloppsspärr *och* en koncernbidragsspärr.

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder en beloppsspärr, en koncernbidragsspärr *och en spärr på grund av handelsbolagsbidrag*.

Beloppsspärren inträder dock inte om det företag som får det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen.

Koncernbidragsspärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som

Koncernbidragsspärren *och spärren på grund av handelsbolagsbidrag* inträder dock inte

före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

11 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket inträder en beloppsspärr 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
3. en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag.

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.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. *Som närstående räknas här, utöver vad som anges i 2 kap. 22 §, ett svenskt handelsbolag där den fysiska personen själv eller en närstående fysisk person är delägare.* Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda person. Vad som sägs om fysisk person i denna paragraf gäller inte dödsbo.

12 §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar med minst 5 procent av samtliga röster i

I andra fall än som avses i 10 § första stycket eller 11 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av fem beskattningsår för ett underskottsföretag *som inte är ett svenskt handelsbolag*, sådana förvärvare som avses i 11 § dels var och en har förvärvat andelar

underskotts företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. Bestämmelserna i 11 § andra stycket gäller också vid tillämpning av denna paragraf.

med minst 5 procent av samtliga röster i underskotts företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar med mer än 50 procent av samtliga röster i underskotts företaget. Bestämmelserna i 11 § andra stycket gäller också vid tillämpning av denna paragraf.

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 procent av röstetalet, eller

1. ett företag i vilket personen – direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar med minst 5 procent av röstetalet, eller

2. en juridisk person *eller ett svenskt handelsbolag* som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

2. en juridisk person som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Vid tillämpning av denna paragraf gäller följande. Förvärv av andelar i förhållande till tidigare andelsinnehav genom emission med lika rätt för andelsägarna skall 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.

12 a §

I andra fall än som avses i 10 § första stycket, 11 §, eller 12 § inträder en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att, under en period av fem beskattningsår för ett underskotts företag som är ett svenskt handelsbolag, flera sådana förvärvare som avses i 11 §, tillsammans har förvärvat andelar som medför att de har ett

bestämmande inflytande över underskotts företaget.

Bestämmelserna i 11 § andra stycket gäller också vid tillämpning av denna paragraf. 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 som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar andelar, eller

2. en juridisk person som ett sådant företag som avses i 1 har ett bestämmande inflytande över.

Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter.

13 §

Bestämmelserna i 11 § gäller inte vid sådana förändringar i det bestämmande inflytandet som uppkommer genom arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden. De gäller inte heller om den som fått det bestämmande inflytandet har haft ställning som företagsledare i underskotts företaget under de två föregående beskattningsåren för detta företag.

Bestämmelserna i 12 § gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning.

Bestämmelserna i 12 och 12 a §§ gäller inte vid sådana förändringar i ägandet som sker på grund av arv, testamente eller bodelning.

14 §

En koncernbidragsspärr inträder också vid ägarförändringar som innebär att ett un-

En koncernbidragsspärr och en spärr på grund av handelsbolagsbidrag inträder också vid

derskottsföretag eller ett moderföretag till ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag.

Koncernbidragsspärren inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller ett moderföretag till ett underskottsföretag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag.

Koncernbidragsspärren *och spärren på grund av handelsbolsbidrag* inträder dock inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

15 §

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av utgiften för att förvärva

1. det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§, *eller*

2. andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget i sådana fall som avses i 12 §.

1. det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget i sådana fall som avses i 10 och 11 §§,

2. andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget i sådana fall som avses i 12 §, *eller*

3. andelar som medför ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget i sådana fall som avses i 12 a §.

Om förvärvet omfattar flera underskottsföretag i samma koncern, skall avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott.

16 §

Utgiften enligt 15 § första stycket skall minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast

Utgiften enligt 15 § första stycket skall minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen men tidigast

två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften skall också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person *eller ett svenskt handelsbolag* som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person *eller ett svenskt handelsbolag* som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde. Utgiften skall också minskas med kapitaltillskott som under samma tid har lämnats till en juridisk person som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Första stycket gäller inte kapitaltillskott som har lämnats av en juridisk person som både före och efter ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget.

Spärr på grund av handelsbolagsbidrag

19 §

Spärr på grund av handelsbolagsbidrag innebär att underskotts företaget 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 handelsbolagsbidrag som skall tas upp enligt 35 a 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 skall dras av

det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Spärren på grund av handelsbolagsbidrag gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

19 a §

Handelsbolagsbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen skall vid tillämpning av 19 § räknas med i överskottet. Handelsbolagsbidraget skall dock 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. Handelsbolagsbidraget skall inte heller räknas med till den del det motsvaras av handelsbolagsbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen.

21 §

Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), skall avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

Om den skattskyldige eller en europeisk ekonomisk intressegruppering som den skattskyldige är medlem i får ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), skall avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen.

24 §

I 14 kap. 17 och 18 §§ finns bestämmelser om avdrag för underskott om ett aktiebolag *eller* en ekonomisk förening överlåter sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, en kommun eller till ett bolag som helt eller till övervägande del innehas direkt eller indirekt av staten eller en kommun.

I 37 kap. 21–26 och 28 §§ och 38 kap. 17 § finns bestämmelser om behandlingen av avdrag för underskott vid kvalificerade fusioner och fissioner respektive vid verksamhetsavyttringar.

41 kap.

4 §

Utdelningar och kapitalvinster på delägarätter i företag som är eller har varit fåmansföretag eller därmed likställt företag räknas enligt 57 kap. 2 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

Kapitalvinster på andelar i svenska handelsbolag räknas enligt 50 kap. 7 § i viss utsträckning till inkomstslaget tjänst.

42 kap.

3 §

Bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 43 kap. 8 §, 44–54 kap. och 57 kap. 12 §.

Bestämmelser om insättningsgaranti och investerarskydd finns i 55 kap. Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

14 §

Utdelning från ett aktiebolag *eller* en ekonomisk förening i förhållande till inköp eller för-

Utdelning från ett aktiebolag, en ekonomisk förening *eller ett svenskt handelsbolag* i förhåll-

säljningar eller efter liknande grunder (återbäring) skall inte tas upp till den del den innebär att den skattskyldiges levnads-kostnader minskar.

ande till inköp eller försäljningar eller efter liknande grunder (återbäring) skall inte tas upp till den del den innebär att den skattskyldiges levnads-kostnader minskar.

32 §

Bestämmelserna i 30 § andra stycket och 31 § gäller inte i fråga om upplätelser som sker till

1. ett svenskt handelsbolag av en delägare i handelsbolaget eller av en närstående till delägaren,

2. den skattskyldiges arbets-givare eller en arbetsgivare till någon som är närstående till den skattskyldige, eller

3. någon som kan anses ingå i samma intressegemenskap som en sådan arbetsgivare som avses i 2.

Vid sådana upplätelser som avses i första stycket skall skäligt avdrag göras för den skattskyldiges utgifter för upplåtelsen.

Bestämmelserna i 30 § andra stycket och 31 § gäller inte i fråga om upplätelser som sker till

1. en europeisk ekonomisk in-tressegruppering av en medlem i grupperingen eller av en närstå-ende till medlemmen,

2. den skattskyldiges arbets-givare eller en arbetsgivare till någon som är närstående till den skattskyldige, eller

3. någon som kan anses ingå i samma intressegemenskap som en sådan arbetsgivare som avses i 2.

43 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om att utdelningar och kapitalvinster på andelar i viss utsträckning inte skall tas upp.

Bestämmelserna gäller utdel-ningar och kapitalvinster på

– aktier i svenska aktiebolag,

– andelar i svenska ekono-miska föreningar som inte är kooperativa, och

– andelar i utländska juri-diska personer, om inkomstbe-

Bestämmelserna gäller utdel-ningar och kapitalvinster på

– aktier i svenska aktiebolag,
– andelar i svenska handels-bolag,

– andelar i svenska ekono-miska föreningar som inte är kooperativa, och

– andelar i utländska juri-diska personer, om inkomstbe-

skattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

skattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster.

4 §

Underlaget för lättnadsbelopp är summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen,
2. sparat lättnadsutrymme, och
3. löneunderlag enligt 12–16 §§.

I 17 och 18 §§ finns bestämmelser om att omkostnadsbeloppet för en andel i vissa fall beräknas efter uppräknings eller på grundval av ett kapitalunderlag.

När det gäller kvalificerade andelar tillämpas också de begränsningar som följer av 15 och 16 §§.

Underlaget för lättnadsbelopp är, *utom för en andel i ett svenskt handelsbolag*, summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen,
2. sparat lättnadsutrymme, och
3. löneunderlag enligt 12–16 §§.

4 a §

Underlaget för lättnadsbelopp för en andel i ett svenskt handelsbolag är summan av

1. *det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets ingång,*
2. *sparat lättnadsutrymme, och*
3. *löneunderlag enligt 12–16 §§.*

Omkostnadsbeloppet enligt första stycket skall minska med sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka

kapitalet i bolaget.

När det gäller kvalificerade andelar tillämpas också de begränsningar som följer av 15 och 16 §§.

4 b §

Underlag för lättnadsbelopp skall inte beräknas om anskaffningsutgiften för andelen är negativ.

20 §

Tillgångarna skall tas upp till det skattemässiga värdet, om inte annat följer av andra stycket eller av 21 eller 22 §.

Sådana andelar i svenska handelsbolag som är kapitaltillgångar tas upp till *den justerade anskaffningsutgiften* enligt 50 kap.

Sådana andelar i svenska handelsbolag som är kapitaltillgångar tas upp till *det belopp som skulle ha använts som omkostnadsbelopp för andelen vid utgången av det beskattningsår som avses i 19 §.*

44 kap.

1 §

I detta kapitel finns de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster. De gäller, om inte annat anges, alla slag av tillgångar och förpliktelser.

Särskilda bestämmelser för olika slag av tillgångar och förpliktelser finns i 45–52 kap.

Särskilda bestämmelser för olika slag av tillgångar och förpliktelser finns i 45–49 och 52 kap.

I 53 kap. finns bestämmelser om överlåtelse till underpris från delägare och närstående.

I 54 kap. finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta som gäller bara i inkomstslaget kapital.

I 55 kap. finns bestämmelser om avyttringar av delägarätter och fordringsrätter i samband med insättningsgaranti och investerarskydd.

I 25 kap. finns bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster som gäller bara i inkomstlagen näringsverksamhet.

2 §²²

Vad som sägs om kapitalvinster i detta kapitel samt i 45, 46, 48, 48 a, 50, 52 och 54 kap. gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster.

Vad som sägs om kapitalvinster i detta kapitel samt i 45, 46, 48, 52 och 54 kap. gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster.

Avyttring av andelar i svenska handelsbolag

5 a §

Om en andel i ett handelsbolag inlöses eller bolaget upplöses, anses andelen avyttrad.

Som avyttring behandlas också att en andel övergår till en ny ägare om anskaffningsutgiften hos den tidigare ägaren är negativ.

8 §

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag *eller* en svensk ekonomisk förening,

2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag *eller* en svensk ekonomisk förening, *eller*

3. upplöses genom fusion *eller* fission.

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening *eller ett svenskt handelsbolag*,

2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening *eller ett svenskt handelsbolag*, *eller*

3. upplöses genom fusion *eller* fission.

²² Senaste lydelse 2001:1176.

Vid sådana konkurser som avses i första stycket 1 skall en kapitalförlust alltid anses definitiv när företaget försätts i konkurs.

Av 37 kap. 29 § första stycket framgår att bestämmelsen i första stycket 3 inte gäller värdepapper som innehas av det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission. Bestämmelsen gäller inte heller andelar i en överlåtande ekonomisk förening vid sådana fusioner som avses i 42 kap. 21 §.

34 §

Om ett värdepapper enligt bestämmelserna i 8 § första stycket 1 anses ha avyttrats på grund av att det svenska aktiebolag *eller* den svenska ekonomiska förening som gett ut det försätts i konkurs och värdepapperet därefter faktiskt avyttras, är omkostnadsbeloppet noll.

Om ett värdepapper enligt bestämmelserna i 8 § första stycket 1 anses ha avyttrats på grund av att det svenska aktiebolag, den svenska ekonomiska förening *eller det svenska handelsbolag* som gett ut det försätts i konkurs och värdepapperet därefter faktiskt avyttras, är omkostnadsbeloppet noll.

Om ackord träffas eller utdelning i konkursen erhålls, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst till den del den inte överstiger avdraget för kapitalförlust när värdepapperet ansågs avyttrat. Om avdrag gjordes bara för viss del av kapitalförlusten, skall en motsvarande del av ersättningen tas upp som kapitalvinst.

Om beslutet om konkurs upphävs eller om konkursen avslutas med överskott, skall avdraget återföras. Anskaffningsutgiften anses därefter vara omkostnadsbeloppet när värdepapperet ansågs avyttrat. Vad som sagts nu gäller inte till den del avdraget räknats av mot erhållen ersättning enligt andra stycket.

45 kap.

32 §

I inkomstslaget kapital skall en enskild näringsidkare *eller en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag* vid avyttring av en näringsfastighet göra avdrag från kapitalvinsten för underskott samma beskattningsår i den näringsverksamhet

I inkomstslaget kapital skall en enskild näringsidkare vid avyttring av en näringsfastighet göra avdrag från kapitalvinsten för underskott samma beskattningsår i den näringsverksamhet dit fastigheten hörde. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten,

dit fastigheten hörde. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget.

46 kap.

17 §²³

I inkomstslaget kapital skall en enskild näringsidkare *eller en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag* vid avyttring av en näringsbostadsrätt göra avdrag från kapitalvinsten för underskott samma beskattningsår i den näringsverksamhet dit bostadsrätten hörde. Detta gäller inte till den del underskottet skall dras av enligt 45 kap. 32 § från kapitalvinst som avser en näringsfastighet. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget.

I inkomstslaget kapital skall en enskild näringsidkare vid avyttring av en näringsbostadsrätt göra avdrag från kapitalvinsten för underskott samma beskattningsår i den näringsverksamhet dit bostadsrätten hörde. Detta gäller inte till den del underskottet skall dras av enligt 45 kap. 32 § från kapitalvinst som avser en näringsfastighet. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget.

48 kap.

2 §²⁴

Med delägarrätt avses aktie,
– rätt på grund av teckning av aktier,
– teckningsrätt,
– delrätt,
– andel i en värdepappersfond,
– andel i en ekonomisk förening, *och*

Med delägarrätt avses aktie,
– rätt på grund av teckning av aktier,
– teckningsrätt,
– delrätt,
– andel i en värdepappersfond,
– andel i en ekonomisk förening,
– *andel i ett svenskt handels-*

²³ Senaste lydelse 2000:1341.

²⁴ Senaste lydelse 2000:1354.

bolag, och

- annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.
- annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

Bestämmelserna om delägarätter skall tillämpas också på

- vinstandelsbevis som avser lån i svenska kronor,
- konvertibelt skuldebrev i svenska kronor,
- termin och option vars underliggande tillgångar består av aktier eller termin och option som avser aktieindex, och
- annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt.

Andel i privatbostadsföretag anses inte som delägar rätt.

7 §²⁵

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet skall beräknas med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet.

Om en andel i en värdepappersfond är förvaltarregistrerad enligt 31 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, skall vid tillämpning av genomsnittsmetoden enligt första stycket bortses från andra andelar i samma fond som är registrerade i annan förvaltares eller andelsinnehavarens eget namn.

I 49 kap. 29 § finns, vad gäller uppskovsgrundande andelsbyten, ett ytterligare undantag från bestämmelsen i första stycket.

I 49 kap. 29 § finns, vad gäller uppskovsgrundande andelsbyten, ett ytterligare undantag från bestämmelsen i första stycket. *I 7 a § finns också ett undantag från bestämmelsen i fråga om andelar i handelsbolag.*

Andelar i handelsbolag

7 a §

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en andel i ett svenskt handelsbolag tillämpas 44 kap. 14 §. Anskaffningsutgiften skall

²⁵ Senaste lydelse 2001:1242.

minskas med delägarens uttag av inbetald insats (tillskjutet kapital).

Är anskaffningsutgiften negativ, anses omkostnadsbeloppet vara noll. Ersättningen för andelen skall då ökas med den negativa anskaffningsutgiften.

12 §

Om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 *eller* 12 §§, skall det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för *aktierna* i bolaget. Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag och fonden enligt 34 kap. 20 § inte skall återföras, skall det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

Om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag *eller ett svenskt handelsbolag* enligt 30 kap. 11, 12 *eller 12 a* §§, skall det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för *andelarna* i bolaget. Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag *eller ett svenskt handelsbolag* och fonden enligt 34 kap. 20 § inte skall återföras, skall det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

Vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden. Vidare skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp som motsvarar 72 procent av den expansionsfond som upphör.

20 §²⁶

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § *samt* kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 §, kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade *samt andelar i svenska handelsbolag* skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som inte är förvaltningsföretag avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som inte är förvaltningsföretag *och när svenska handelsbolag* avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

²⁶ Senaste lydelse 2000:540.

49 kap.**6 §**

Bestämmelserna om uppskov skall tillämpas bara om säljaren begär det.

Är säljaren ett svenskt handelsbolag, skall begäran göras av varje delägare för sig. Om uppskov beviljas, får delägaren uppskov med beskattningen för den andel av vinsten som han är skattskyldig för.

19 §²⁷

Det uppskavsbelopp som enligt 14–18 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskavsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskavsbelopp som avses i första meningen.

Om säljaren är ett svenskt handelsbolag och om äganderätten till en delägars andel i handelsbolaget – eller en delägars andel i något svenskt handelsbolag som direkt eller indirekt genom ett svenskt handelsbolag äger en andel i handelsbolaget – över-

Det uppskavsbelopp som enligt 14, 16 och 17 §§ avser en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera, om inte annat följer av bestämmelserna i detta kapitel. Övergår äganderätten genom ett andelsbyte behöver uppskavsbeloppet dock inte tas upp vid detta andelsbyte. I stället fördelas detta på de mottagna andelarna enligt 48 a kap. och behandlas som ett sådant uppskavsbelopp som avses i första meningen.

²⁷ Senaste lydelse 2001:1176

går till någon annan, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då detta inträffar. Detsamma gäller om delägarens andel upphör att existera.

52 kap.

1 §

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar och förpliktelser än sådana som avses i 45, 46, 48 och 50 kap. De grundläggande bestämmelserna finns i 44 kap.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar och förpliktelser än sådana som avses i 45, 46 och 48 kap. De grundläggande bestämmelserna finns i 44 kap.

7 §

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i *svenska handelsbolag* tillämpas bestämmelserna i 5 §. Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av *handelsbolaget* eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå *handelsbolaget* nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i *europiska ekonomiska intressegrupperingar* tillämpas bestämmelserna i 5 §. Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av *grupperingen* eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå *grupperingen* nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

53 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om överlåtelser av tillgångar till underpris från en fysisk person *eller ett svenskt handelsbolag* till ett företag som överlåtaren eller någon närstå-

I detta kapitel finns bestämmelser om överlåtelser av tillgångar till underpris från en fysisk person till ett företag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren är delägare

ende till överlåtaren är delägare i.

i.

Bestämmelserna 2–9 §§ gäller bara i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen i 4 § andra meningen gäller dock inte i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelserna om förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde i 10 och 11 §§ gäller i inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller de inte bara för kapitaltillgångar utan också för lagertillgångar och inventarier.

2 §

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller om en fysisk person överläter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant svenskt aktiebolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller ett sådant svenskt handelsbolag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3–5 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överläter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant svenskt aktiesbolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller ett sådant svenskt handelsbolag som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller dock inte överlåtelse som omfattas av bestämmelserna i 6–8 §§.

6 §

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller om en fysisk person överläter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller
2. ett sådant svenskt aktiebolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant svenskt aktiebolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

55 kap.

11 §

Om en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person eller *ett svenskt handelsbolag* får ersättning från ett utländskt investerarskydd eller från en utländsk försäkringsgivare enligt en försäkring som motsvarar sådan försäkring som avses i 5 §, skall bestämmelserna i 5–10 §§ tillämpas.

Om en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person eller *en europeisk ekonomisk intressegruppering* får ersättning från ett utländskt investerarskydd eller från en utländsk försäkringsgivare enligt en försäkring som motsvarar sådan försäkring som avses i 5 §, skall bestämmelserna i 5–10 §§ tillämpas.

56 kap.**Särskilda bestämmelser för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag****Särskilda bestämmelser för fåmansföretag**

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om vad som avses med fåmansföretag och fåmanshandelsbolag samt ägare och företagsledare i sådana företag.

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på *aktier* i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. I 8 § finns hänvisningar till övriga bestämmelser som berör fåmansföretag, *fåmanshandelsbolag* och deras delägare m.fl.

I detta kapitel finns bestämmelser om vad som avses med fåmansföretag samt ägare och företagsledare i sådana företag.

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på *andelar* i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. I 8 § finns hänvisningar till övriga bestämmelser som berör fåmansföretag och deras delägare m.fl.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag**Fåmansföretag**2 §²⁸

Med *fåmansföretag* avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent 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 en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Med fåmansföretag avses även handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på

²⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

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.

5 §²⁹

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 2 § 1 eller ett fåmanshandelsbolag enligt 4 § 1 skall en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen skall göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets skall inte medräknas i någon ytterligare krets.

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 2 § första och andra stycket 1 skall en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen skall göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets skall inte medräknas i någon ytterligare krets.

6 §³⁰

Med *delägare* i fåmansföretag eller *fåmanshandelsbolag* avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett *fåmanshandelsbolag* avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i före-

Med *delägare* i fåmansföretag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt infly-

²⁹ Senaste lydelse 2000:1341.

³⁰ Senaste lydelse 2000:1341.

taget har ett väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § 2 och 4 § 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

tande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § första stycket 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat. När det gäller företag som avses i 2 § andra stycket 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet.

8 §³¹

När det gäller fåmansföretag, *fåmanshandelsbolag* och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 18–23 §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktieföretag i 42 kap. 20 §,
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. 10, 16 och 32 §§,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och

När det gäller fåmansföretag och deras delägare m.fl. finns även särskilda bestämmelser om

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 18–19 och 22–23 §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–5 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktieföretag i 42 kap. 20 §,
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. 10, 16 och 32 §§,

³¹ Senaste lydelse 2001:1176.

51 kap. 7 §,

- | | | |
|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§, - familjebeskattning i 60 kap. 12-14 §§, och - grundavdrag i 63 kap. 5 §. | i | <ul style="list-style-type: none"> - pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§, - familjebeskattning i 60 kap. 12-14 §§, och - grundavdrag i 63 kap. 5 §. |
|---|---|---|

57 kap.**3 §³²**

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag* gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2-5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag*, skall de anses som en enda delägare.

Vid bedömningen av om ett företag är fåmansföretag gäller vid tillämpning av detta kapitel, utöver vad som sägs i 56 kap. 2, 3 och 5 §§, följande.

Om flera delägare själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksamma i betydande omfattning i företaget eller i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag, skall de anses som en enda delägare.

4 §³³

Med *kvalificerad andel* avses andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående till honom 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 verksam-

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

³² Senaste lydelse 2001:1176.

³³ Senaste lydelse 2001:1176.

het, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag *eller i ett fåmanshandelsbolag* och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta *fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag*.

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett annat fåmansföretag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta *företag*.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte skall anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Dör ägaren till en kvalificerad andel, anses andelen kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

5 §³⁴

Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, skall en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

Ett företag anses ägt av utomstående utom till den del det ägs av fysiska personer som

1. äger kvalificerade andelar i företaget,

³⁴ Senaste lydelse 2001:1176.

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 4 § *eller andelar i ett fåmanshandelsbolag som avses i paragrafen.*

5 a §

Bestämmelsen i 5 § första stycket gäller inte företag som är handelsbolag.

7 §

Utdelning på en kvalificerad andel skall tas upp i inkomstlaget tjänst till den del den överstiger ett gränsbelopp. Gränsbeloppet är summan av

1. underlaget för gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter, och

2. sparad utdelningsutrymme.

För andra delägarätter än aktier och andelar skall statslåneräntan ökas bara med en procentenhet.

För andra delägarätter än aktier och andelar *i handelsbolag och ekonomiska föreningar* skall statslåneräntan ökas bara med en procentenhet.

Om lättnadsbeloppet enligt 43 kap. 3 § överstiger gränsbeloppet, tillämpas bestämmelserna i första stycket på utdelningen minskad med skillnaden.

8 §

Underlaget för gränsbelopp är summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen,

2. sparad utdelningsutrymme, och

Underlaget för gränsbelopp *för en andel i ett fåmansföretag som inte är ett svenskt handelsbolag* är summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen,

2. sparad utdelningsutrymme, och

3. löneunderlag enligt 43 kap. 12–16 §§. 3. löneunderlag enligt 43 kap. 12–16 §§.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas bestämmelserna om uppräknings i 43 kap. 17 § och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 §.

Bestämmelserna om löneunderlag i första stycket 3 och om omkostnadsbeloppet i andra stycket gäller inte för andra delägarätter än aktier och andelar.

8 a §

För en andel i ett svenskt handelsbolag är underlaget för gränsbelopp summan av

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets ingång,

2. sparat utdelningsutrymme, och

3. löneunderlag enligt 43 kap. 12–16 §§.

Omkostnadsbeloppet enligt första stycket skall minska med sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget.

8 b §

Gränsbelopp skall inte beräknas om anskaffningsutgiften för andelen är negativ.

12 §

Av en kapitalvinst på en kvalificerad andel skall 50 procent av den del som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst.

Den kapitalvinst som enligt första stycket skall fördelas får beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som be- Den kapitalvinst som enligt första stycket skall fördelas får beräknas med utgångspunkt i ett omkostnadsbelopp som be-

stäms med tillämpning av bestämmelserna om uppräknings i 43 kap. 17 § och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 §. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andra delägarrätter än aktier och andelar.

stäms med tillämpning av bestämmelserna om uppräknings i 43 kap. 17 § och, för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 43 kap. 18 §. Bestämmelserna i detta stycke gäller inte för andra delägarrätter än aktier och andelar i *ekonomiska föreningar*.

En kapitalvinst skall inte tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående till honom under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren sammanlagt tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 gånger det prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde för avyttringsåret.

Om sparat lättnadsutrymme enligt 43 kap. 6 § överstiger sparutdelningsutrymme, tillämpas bestämmelserna i första stycket på kapitalvinsten minskad med mellanskillnaden.

59 kap.

4 §

Pensionssparavdraget får inte överstiga summan av de avdragsgrundande inkomsterna. Med *avdragsgrundande inkomst* avses

1. överskott av aktiv näringsverksamhet beräknat före
 - pensionssparavdraget,
 - avdrag för särskild löneskatt på pensionskostnader som avser pensionssparavdrag, och
 - avdrag för avsättning för egenavgifter, och
2. överskott i inkomstslaget tjänst minskat med sådana lån, utdelningar och kapitalvinster som enligt 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

2. överskott i inkomstslaget tjänst minskat med sådana lån, utdelningar och kapitalvinster som enligt 11 kap. 45 och 45 a §§ eller 57 kap. skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

10 §

För skattskyldiga som har bedrivit näringsverksamhet direkt eller indirekt, som har upphört med driften av denna och som inte har skaffat sig ett betryggande pensionsskydd under verksamhets-

tiden, får skattemyndigheten medge att pensionssparavdrag beräknas också på

- inkomst i inkomstslaget kapital i form av kapitalvinster vid avyttring av näringsverksamheten minskade med motsvarande kapitalförluster,

- överskott av passiv näringsverksamhet före pensionssparavdrag, och

- sådana utdelningar och kapitalvinster som enligt 50 kap. 7 § eller 57 kap. skall tas upp i inkomstslaget tjänst.
- sådana utdelningar och kapitalvinster som enligt 57 kap. skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Avdraget skall beräknas med beaktande av det antal år den skattskyldige bedrivit näringsverksamheten, dock högst tio år. Vid beräkningen skall hänsyn tas till den skattskyldiges övriga pensionsskydd och andra möjligheter till pensionssparavdrag.

15 §

Pensionssparavdrag som medges enligt 10 § på grund av att andelar i ett fåmansföretag avyttrats, skall i första hand göras som allmänt avdrag. Det allmänna avdraget får dock inte uppgå till högre belopp än den del av kapitalvinsten som skall tas upp i inkomstslaget tjänst och får inte heller överstiga överskottet i inkomstslaget tjänst. Om inte hela pensionssparavdraget skall göras som allmänt avdrag, skall återstående del dras av i inkomstslaget kapital.

Pensionssparavdrag som medges enligt 10 § på grund av att andelar i ett fåmanshandelsbolag avyttrats, skall alltid göras i inkomstslaget kapital.

60 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om ersättning till barn och make för utfört arbete samt om uppdelning av inkomster i övrigt inom familjen.

Bestämmelser om

- ersättning till barn och make i enskild näringsverksamhet samt i inkomstslagen tjänst och kapital finns i 2 och 3 §§,

- makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet finns i 4–11 §§, och
- fåmansföretag *och fåmanshandelsbolag* finns i 12–14 §§.
- fåmansföretag finns i 12 och 13 §§.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag Fåmansföretag

12 §

Om ett fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag* betalar ersättning för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år, skall ersättningen tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Om makarna har lika stor inkomst från företaget, skall den äldsta maken ta upp ersättningen.

Om ett fåmansföretag betalar ersättning för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år, skall ersättningen tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Om makarna har lika stor inkomst från företaget, skall den äldsta maken ta upp ersättningen.

Om barnet har fyllt 16 år, skall barnet ta upp ersättningen till den del den är marknadsmässig. För överskjutande del tillämpas första stycket.

13 §

Om den ena maken är företagsledare i ett fåmansföretag *eller fåmanshandelsbolag* och den andra maken inte är företagsledare där, skall den make som inte är företagsledare ta upp ersättning för arbete som den maken utför i företaget till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del skall tas upp av företagsledaren.

Om den ena maken är företagsledare i ett fåmansföretag och den andra maken inte är företagsledare där, skall den make som inte är företagsledare ta upp ersättning för arbete som den maken utför i företaget till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del skall tas upp av företagsledaren.

62 kap.

2 §

Underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänt avdrag i den omfattning som anges i 3 och 4 §§.

Avdrag får inte göras till den del underskottet dras av enligt 42 kap. 34 §, 45 kap. 32 § eller 46 kap. 17 §.

Kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag och sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser får inte göra avdrag i vidare utsträckning än som anges i 14 kap. 14 och 15 §§.

4 a §

Bestämmelserna i 3 och 4 §§ gäller inte för skattskyldig som är medlem i en europeisk ekonomisk intressegruppering för underskott som uppkommit i grupperingen.

63 kap.

5 §

Grundavdraget får inte överstiga den skattskyldiges sammanlagda överskott av aktiv näringsverksamhet och av tjänst, minskat med hans allmänna avdrag.

Vid denna beräkning skall överskottet av tjänst minskas med sådana lån, kapitalvinster och utdelningar som enligt 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Vid denna beräkning skall överskottet av tjänst minskas med sådana lån, kapitalvinster och utdelningar som enligt 11 kap. 45 och 45 a §§ och 57 kap. skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Vidare skall vid beräkningen de allmänna avdragen minskas med sådana avdrag som på grund av dispens enligt 59 kap. 8 och 10–12 §§ grundas på

- överskott av passiv näringsverksamhet, eller
- sådana kapitalvinster och utdelningar som enligt 50 eller
- sådana kapitalvinster och utdelningar som enligt 57 kap.

57 kap. skall tas upp i inkomst- skall tas upp i inkomstlaget
slaget tjänst. tjänst.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser skall tillämpas på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

2. I fråga om svenska handelsbolag som sedan ingången av år 2002 i mer än obetydlig omfattning har bedrivit näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § och fortfarande bedriver denna vid utgången av det beskattningsår då handelsbolaget första gången skall beskattas för verksamheten tillämpas bestämmelserna i punkterna 4–10.

3. I fråga om delägare i handelsbolag som inte uppfyller förutsättningarna i punkten 2 skall följande gälla. En delägare som har en negativ justerad anskaffningsutgift skall ta upp det negativa beloppet som intäkt i inkomstlaget kapital vid utgången av det beskattningsår som påbörjats närmast före ikraftträdandet. Beloppet får fördelas mellan beskattningsåret och de fyra närmast följande beskattningsåren. Om delägarans anskaffningsutgift är positiv tillämpas punkterna 4–10.

4. Ett handelsbolag skall vid utgången av det beskattningsår som påbörjats närmast före ikraftträdandet i en sidoordnad bokföring på individuella kapitalkonton specificera delägarnas andel i handelsbolagets egna kapital.

5. En delägarans positiva saldo på ett sådant kapitalkonto som avses i punkten 4 utgör delägarans tillskjutna kapital i handelsbolaget vid ikraftträdandet.

En delägare som på sitt kapitalkonto har ett saldo som är negativt skall anses ha en skuld till handelsbolaget vid ikraftträdandet. En sådan skuld skall vara undantagen från beskattning enligt 11 kap. 45 a § och 15 kap. 3 a §.

6. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en andel i ett handelsbolag enligt 48 kap. 7 a § utgörs anskaffningsutgiften för andelen av delägarans justerade anskaffningsutgift vid utgången av det beskattningsår som påbörjats närmast före ikraftträdandet, ökad med delägarans avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond enligt bestämmelserna i 30 och 34 kap. i deras äldre lydelse.

Anskaffningsutgiften skall minskas med det belopp som delägaren får dra av enligt punkt 10 samma beskattningsår som underskottet utnyttjats.

Om delägarrens anskaffningsutgift är negativ vid ikraftträdandet får delägaren ta upp beloppet som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet under det första beskattningsåret efter ikraftträdandet eller, om han begär det, fördela det negativa beloppet på det året och de närmast fyra följande beskattningsåren.

7. Första gången lättnadsbelopp enligt 43 kap. 3–4 a §§ och gränobelopp enligt 57 kap. 7–8 a §§ skall beräknas för en delägare, skall beräkningen av underlagen ske med utgångspunkt i delägarrens omkostnadsbelopp som avses i 6

ökat med

– kvarstående sparad fördelningsbelopp enligt den upphävda bestämmelsen i 33 kap. 19 §, och

– en sådan övergångspost som avses i den upphävda bestämmelsen i 33 kap. 20 §,

minskat med

sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget.

Vid tillämpning av 57 kap. 7 § första stycket skall vad som sägs om sparad utdelningsutrymme i stället avse kvarstående sparad fördelningsbelopp.

8. Om en delägare har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt bestämmelserna i 30 kap. i deras äldre lydelse, får en sådan fond, om samtliga delägare lämnar sitt samtycke, efter ikraftträdandet tas över av handelsbolaget. Handelsbolaget skall själv anses ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till. Handelsbolaget skall ta upp avsättningen i balansräkningen. Ett belopp motsvarande den övertagna fonden skall i handelsbolagets bokföring debiteras delägarrens konto för tillskjutet kapital. Om den övertagna periodiseringsfonden uppgår till ett högre belopp än saldot på delägarrens konto för tillskjutet kapital skall mellanskillnaden tas upp som intäkt hos delägarren i inkomstslaget näringsverksamhet under det första beskattningsåret efter ikraftträdandet eller, om delägarren begär det, fördelas mellan det året och de fyra närmast följande beskattningsåren. Bestämmelserna i 30, 33 och 34 kap. får inte tillämpas på sådan intäkt.

Om första stycket inte tillämpas skall delägarrens avdrag för avsättning till periodiseringsfond tas upp som intäkt hos delägarren

i inkomstslaget näringsverksamhet under det första beskattningsåret efter ikraftträdandet eller, om delägaren begär det, fördelas mellan det året och de fyra närmast följande beskattningsåren. Bestämmelserna i 30, 33 och 34 kap. får inte tillämpas på sådan intäkt.

9. Om en delägare har gjort avdrag för avsättning till expansionsfond enligt bestämmelserna i 34 kap. i deras äldre lydelse, gäller följande efter ikraftträdandet. Ett belopp motsvarande 72 procent av fonden får, om samtliga delägare lämnar sitt samtycke, föras över till handelsbolaget och tas upp som ackumulerade vinstmedel i bolagets balansräkning. Samma belopp skall debiteras delägarens konto för tillskjutet kapital. Om delägarens konto för tillskjutet kapital understiger 72 procent av expansionsfonden skall skillnaden mellan tillskjutet kapital och expansionsfonden tas upp som intäkt hos delägaren i inkomstslaget näringsverksamhet under det första beskattningsåret efter ikraftträdandet eller, om delägaren begär det, fördelas mellan det året och de fyra närmast följande beskattningsåren. Bestämmelserna i 30, 33 och 34 kap. får inte tillämpas på sådan intäkt. Den expansionsfondsskatt som delägaren har betalat skall inte återbetalas om 72 procent av fonden förs över till handelsbolaget. Om endast viss del av fonden förs över enligt denna punkt fjärde meningen skall återbetalning av expansionsfondsskatten ske med så stort belopp som motsvarar den del som skall återföras till beskattning.

Om första stycket inte tillämpas skall delägarens avdrag för avsättning till expansionsfond tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet under det första beskattningsåret efter ikraftträdandet eller, om delägaren begär det, fördelas mellan det året och de fyra närmast följande beskattningsåren. Bestämmelserna i 30, 33 och 34 kap. får inte tillämpas på sådan intäkt. Den expansionsfondsskatt som delägaren har betalat skall dras av från den slutliga skatten vid återföringen.

10. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag som avses i punkten 2 har ett kvarstående outnyttjat underskott vid utgången av det beskattningsår som påbörjats närmast före ikraftträdandet, skall bestämmelserna i 42 kap. 34 § gälla i fråga om sådant underskott. Vad som där sägs om enskild näringsidkare skall i stället avse sådan delägare i handelsbolag.

2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 1, 4, 18, 22 och 23 §§ kupongskattelagen (1970:624) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³⁵

Kupongskatt skall betalas enligt denna lag till staten för utdelning av annat slag än som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) på aktie i svenskt aktiebolag.

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även andel i svensk värdepappersfond.

Vad som sägs i denna lag om aktiebolag som inte är avstämningsbolag samt om utdelning på aktie i sådant bolag skall, om inget annat anges också tillämpas på svenska handelsbolag samt utdelning på andelar i dem.

4 §³⁶

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan utdelning som delägarna är skattskyldiga för enligt 6 kap. 13-15 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

För *handelsbolag*, europeisk ekonomisk intressegruppering, *kommanditbolag* och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits

För europeisk ekonomisk intressegruppering och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket

³⁵ Senaste lydelse 1999:1240.

³⁶ Snaste lydelse 2000:1348.

från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat eller medlem som är begränsat skattskyldig.
skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § första stycket och 10 § inkomstskattelagen för utdelning på aktier och andelar, om det utländska bolaget innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget.

18 §³⁷

Aktiebolag skall inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av beslutet om utdelning till registreringsmyndigheten som översänder handlingen till beskattningsmyndigheten.

Har bolag icke inom föreskriven tid insänt handling som avses i första stycket, skall registreringsmyndigheten erinra bolaget om dess skyldighet. Insändes likväl icke handlingen, skall myndigheten anmäla försummelsen till beskattningsmyndigheten.

Handelsbolag skall inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av handling som visar att utdelning har skett till Riksskatteverket.

³⁷ Senaste lydelse 1993:463.

22 §³⁸

Om en central värdepappersförvarare eller ett aktiebolag inte betalar in kupongskatt i föreskriven tid, skall beskattningsmyndigheten förelägga värdepappersförvararen eller bolaget att inom viss tid fullgöra sin betalningsskyldighet.

Om föreläggandet inte följs, skall beskattningsmyndigheten anmäla förhållandet till skattemyndigheten i det län där *bolagets* styrelse har sitt säte. Obetalda kupongskattebelopp samt dröjsmålsavgifter skall av skattemyndigheten lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp.

Om föreläggandet inte följs, skall beskattningsmyndigheten anmäla förhållandet till skattemyndigheten i det län där *aktiebolagets* styrelse har sitt säte *och den ort där handelsbolagets huvudkontor finns*. Obetalda kupongskattebelopp samt dröjsmålsavgifter skall av skattemyndigheten lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Överklagande av beslut inverkar inte på skyldigheten att betala skatt eller dröjsmålsavgift.

23 §³⁹

Försummar aktiebolag annan skyldighet enligt denna lag än skyldigheten att innehålla eller inbetala kupongskatt i föreskriven tid eller ordning, kan beskattningsmyndigheten förelägga bolaget att vid vite fullgöra förstnämnda skyldighet. Förstuttet vite utdömes efter anmälan av beskattningsmyndigheten av den länsrätt inom vars domkrets bolagets styrelse har sitt säte.

Försummar aktiebolag annan skyldighet enligt denna lag än skyldigheten att innehålla eller inbetala kupongskatt i föreskriven tid eller ordning, kan beskattningsmyndigheten förelägga bolaget att vid vite fullgöra förstnämnda skyldighet. Förstuttet vite utdömes efter anmälan av beskattningsmyndigheten av den länsrätt inom vars domkrets aktiebolagets styrelse har sitt säte, *och i fråga om handelsbolag, den länsrätt inom*

³⁸ Senaste lydelse 1998:1485.

³⁹ Senaste lydelse 1997:1087.

*vars domkrets handelsbolaget har
sitt huvudkontor.*

I fråga om vite enligt första stycket gäller i övrigt 6 kap. 2 § samt 7 kap. 1 och 2 §§ taxeringslagen (1990:324).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

dels att 2 kap. 3 a⁴⁰, 6 och 7 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 2 kap. 9, 12 och 32 §§ samt 3 kap. 8 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

9 §⁴¹

Sedan årsredovisningen eller årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 6 och 8 §§. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen.

Sedan årsredovisningen eller årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 8 §. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen.

12 §

Under bolagets bestånd har en bolagsman inte rätt att mot någon annan bolagsman göra gällande fordran på grund av utgifter för bolagets räkning, *fordran på förvaltningsarvode eller fordran på ränta på insats.*

Under bolagets bestånd har en bolagsman inte rätt att mot någon annan bolagsman göra gällande fordran på grund av utgifter för bolagets räkning.

⁴⁰ Senaste lydelse 1999:1089.

⁴¹ Senaste lydelse 1999:1089.

32 §

Bestämmelserna i 5 § gäller under likvidationen.

Om inte något annat har avtalats i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter, gäller under likvidationen 2 §, 3 § tredje stycket, 4, 6, 8 och 12–16 §§. Bestämmelserna i 3 § tredje stycket och 4 § gäller dock inte, om särskild likvidator har förordnats.

När bolaget har trätt i likvidation, får kallelse på bolagets okända borgenärer sökas av bolagsman eller likvidator.

Om inte något annat har avtalats i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter, gäller under likvidationen 2 §, 3 § tredje stycket, 4, 8 och 12–16 §§. Bestämmelserna i 3 § tredje stycket och 4 § gäller dock inte, om särskild likvidator har förordnats.

3 kap.

8 §

En kommanditdelägare fullgör sin skyldighet att svara för bolagets förpliktelser genom att betala in sin utfästa insats till bolaget.

På begäran av den som har en fordran mot bolaget som är förfallen till betalning är en kommanditdelägare skyldig att betala in sin utfästa insats till bolaget.

En kommanditdelägares utfästa insats anses som inte inbetald i den mån han har återtagit något av insatsen eller, innan en uppkommen brist i insatsen har blivit fylld, lyft vad som har tillgodoförts honom enligt 2 kap. 6 eller 8 §.

En kommanditdelägares utfästa insats anses som inte inbetald i den mån han har återtagit något av insatsen eller, innan en uppkommen brist i insatsen har blivit fylld, lyft vad som har tillgodoförts honom enligt 2 kap. 8 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

4 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) dels att 4 kap. 11 a §⁴² skall upphöra att gälla, dels att 1 kap. 3 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §⁴³

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Bestämmelserna om juridiska personer skall dock tillämpas också på *handelsbolag* och dödsbon.

Bestämmelserna om juridiska personer skall dock tillämpas också på *uropeiska ekonomiska intressegrupperingar* och dödsbon.

Med kommun likställs i denna lag landsting och annan menighet som har beskattningsrätt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

⁴² Senaste lydelse 1999:1261.

⁴³ Senaste lydelse 1999:1261.

5 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 § och 7 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 §⁴⁴

För omsättning i den verksamhet som ett handelsbolag bedriver är bolaget skattskyldigt. För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig.

För omsättning i den verksamhet som en europeisk ekonomisk intressegruppering bedriver är grupperingen skattskyldig.

7 kap.

4 §⁴⁵

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får skattemyndigheten på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen. *Detsam-*

Vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk enligt 2 kap. 5 § 3 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av det värde som enligt 9 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) har bestämts i fråga om tillhandahållandet av bilförmåner åt anställda. När det gäller den skattskyldiges eget nyttjande får skattemyndigheten på ansökan bestämma det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet enligt de grunder som anges i 9 kap. 2 § skattebetalningslagen.

⁴⁴ Senaste lydelse 1994:1893.

⁴⁵ Senaste lydelse 1997:502.

*ma gäller i fråga om delägare i
handelsbolag.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på redovisningsperiod som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare.

6 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 och 9 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap

1 §⁴⁶

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, *eller är ett handelsbolag i vilket endast fysiska personer är delägare*, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet.

9 §⁴⁷

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 eller 12 §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra-fjärde styckena.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Om företaget drivs av en Om företaget drivs av en

⁴⁶ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴⁷ Senaste lydelse 1999:1112.

fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Riksskatteverket.

fysisk person eller ett dödsbo, *eller är ett handelsbolag i vilket endast fysiska personer är delägare* får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Riksskatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

7 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 1 kap. 5 § skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 12 kap. 8 b § skall betecknas 12 kap. 8 c §,

dels att 1 kap. 3, 4 och 6 §§, 4 kap. 10 och 13 §§, 5 kap. 3 §, 6 kap. 1 §, 8 kap. 12 §, 10 kap. 9, 15 och 31 §§, 12 kap. 1, 3 och 8 a §§ samt att rubriken närmast före 12 kap. 8 c § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 12 kap. 8 b § och närmast före 12 kap. 8 b § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §⁴⁸

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som anges i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget. Med arbetsgivaravgift avses dock även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Vidare avses med juridisk person också dödsbon och *handelsbolag*.

Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som i de lagar som anges i 1–2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), om inte annat anges i detta kapitel eller framgår av sammanhanget. Med arbetsgivaravgift avses dock även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Vidare avses med juridisk person också dödsbon och *europiska ekonomiska intressegrupperingar*.

⁴⁸ Senaste lydelse 2001:328.

4 §⁴⁹

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalnings-skyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

Med skattskyldig likställs

1. *handelsbolag* även om *det* inte är *skyldigt* att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

Med skattskyldig likställs

1. *europaisk ekonomisk intressegropper* även om *den* inte är *skyldig* att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. *delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag* har ålagts betalningsskyldighet för skatt, och

6. *medlem i europeisk ekonomisk intressegruppering* som enligt denna lag har ålagts betalningsskyldighet för skatt, och

7. dödsbo som enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall förskjuta arvsskatt.

⁴⁹ Senaste lydelse 2001:328.

6 §⁵⁰

I denna lag avses med
arbetsgivare: den som betalar
ut ersättning för arbete,

arbetstagare: den som tar
emot ersättning för arbete,

beskattningsår: beskattnings-
år enligt inkomstskattelagen
(1999:1229) eller mervärdes-
skattelagen (1994:200) eller, i
fråga om skatt som inte avses i
någon av de nämnda lagarna,
kalenderåret för vilket skatten
skall betalas,

grupphuvudman: den som
enligt 6 a kap. 4 § mervärdes-
skattelagen (1994:200) utsetts
som huvudman för en mervär-
desskattegrupp,

inkomstår: kalenderåret före
taxeringsåret,

näringsverksamhet: verksam-
het av sådant slag att intäkter i
verksamheten enligt bestämmel-
serna i 13 kap. inkomstskatte-
lagen räknas till inkomstslaget
näringsverksamhet för den som
bedriver verksamheten eller, när
verksamheten bedrivs av *ett han-
delsbolag*, för någon *delägare i
bolaget*,

överskjutande ingående mer-
värdesskatt: den del av ingående
mervärdesskatt som överstiger
utgående mervärdesskatt.

I denna lag avses med
arbetsgivare: den som betalar
ut ersättning för arbete,

arbetstagare: den som tar
emot ersättning för arbete,

beskattningsår: beskattnings-
år enligt inkomstskattelagen
(1999:1229) eller mervärdes-
skattelagen (1994:200) eller, i
fråga om skatt som inte avses i
någon av de nämnda lagarna,
kalenderåret för vilket skatten
skall betalas,

grupphuvudman: den som
enligt 6 a kap. 4 § mervärdes-
skattelagen (1994:200) utsetts
som huvudman för en mervär-
desskattegrupp,

inkomstår: kalenderåret före
taxeringsåret,

näringsverksamhet: verksam-
het av sådant slag att intäkter i
verksamheten enligt bestämmel-
serna i 13 kap. inkomstskatte-
lagen räknas till inkomstslaget
näringsverksamhet för den som
bedriver verksamheten eller, när
verksamheten bedrivs av *en
europeisk ekonomisk intresse-
gruppering*, för någon *medlem i
grupperingen*,

överskjutande ingående mer-
värdesskatt: den del av ingående
mervärdesskatt som överstiger
utgående mervärdesskatt.

⁵⁰ Senaste lydelse 1999:1300.

4 kap.**10 §**

En F-skattsedel får inte utfärdas för en *delägare i ett handelsbolag* enbart på grund av *delägarens* intäkter från *bolaget*.

En F-skattsedel får inte utfärdas för en *medlem i en europeisk ekonomisk intressegrupp* enbart på grund av *medlemmens* intäkter från *gruppen*.

13 §⁵¹

Skattemyndigheten skall återkalla en F-skattsedel, om innehavaren

1. begär att skattsedeln skall återkallas,
2. upphör att bedriva näringsverksamhet här i landet,
3. inte följer villkor som har meddelats enligt 9 § eller på annat sätt missbrukar sin F-skattsedel och missbruket inte är obetydligt,
4. inte följer ett föreläggande att lämna självdeklaration eller, i fråga om *handelsbolag*, uppgifter som avses i 3 kap. 18 eller 19 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, eller endast lämnar en handling med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxering,
5. brister i redovisning eller betalning av skatt enligt denna lag eller motsvarande utländsk skatt i en utsträckning som inte är obetydlig,
6. har meddelats näringsförbud,
7. är i konkurs,
8. är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag *eller i ett fåmanshandelsbolag* och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets *eller bolagets* F-skattsedel på grund av

4. inte följer ett föreläggande att lämna självdeklaration eller, i fråga om *europeisk ekonomisk intressegrupp*, uppgifter som avses i 3 kap. 24 eller 24 a § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, eller endast lämnar en handling med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxering,

8. är eller har varit företagsledare i ett fåmansföretag och det finns eller fanns förutsättningar att återkalla företagets F-skattsedel på grund av ett förhållande som kan hänföras till

⁵¹ Senaste lydelse 2001:1239.

ett förhållande som kan hänfö- företagsledaren, eller
 föras till företagsledaren, eller

9. är ett fåmansföretag *eller ett fåmanshandelsbolag* och en företagsledare i företaget *eller bolaget* har handlat på ett sådant sätt att en F-skattsedel inte får utfärdas för företagsledaren på grund av ett förhållande som avses i 3–8.

5 kap.

3 §⁵²

Skatteavdrag skall inte göras, om

1. ersättningen är mindre än 100 kronor,
2. det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kronor,
3. utbetalarens sammanlagda ersättning för arbete till mottagaren understiger 10 000 kronor under inkomståret och
 - a) utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
 - b) ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet,
 - c) utbetalaren och mottagaren inte har träffat en sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § andra stycket 2 d lagen (1962:381) om allmän försäkring, samtd) det inte är fråga om sådan ersättning för arbete som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken,
4. ersättningen betalas ut till en idrottsutövare av en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet och ersättningen under inkomståret understiger ett halvt prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring,
5. ersättningen betalas ut av *ett handelsbolag* till en *delägare i bolaget*,
5. ersättningen betalas ut av *en europeisk ekonomisk intressegruppering* till en *medlem i grupperingen*,
6. ersättningen är familjebidrag till någon som tjänstgör inom totalförsvaret, eller

⁵² Senaste lydelse 1999:1300.

7. ersättningen är sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § inkomstskattelagen till mottagare som debiterats preliminär skatt för inkomståret.

6 kap.

1 §

F-skatt skall, om inte annat följer av 3 §, beräknas enligt schablon.

För annan skattskyldig än *handelsbolag* tas F-skatt i sådant fall ut med 110 % av ett belopp motsvarande den skattskyldiges slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Om den slutliga skatten understeg den debiterade preliminära skatten, utan hänsyn till eventuella ändringar enligt 5 §, tas dock F-skatt ut med 105 % av den slutliga skatten.

För *handelsbolag* skall vid beräkning enligt schablon F-skatt tas ut med ett belopp motsvarande *handelsbolagets* slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret.

F-skatt enligt schablon får inte tas ut med ett lägre belopp än som motsvarar den senast debiterade preliminära skatten.

För annan skattskyldig än *europaisk ekonomisk intressegruppering* tas F-skatt i sådant fall ut med 110 % av ett belopp motsvarande den skattskyldiges slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Om den slutliga skatten understeg den debiterade preliminära skatten, utan hänsyn till eventuella ändringar enligt 5 §, tas dock F-skatt ut med 105 % av den slutliga skatten.

För *europaisk ekonomisk intressegruppering* skall vid beräkning enligt schablon F-skatt tas ut med ett belopp motsvarande *grupperingens* slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret.

8 kap.

12 §

När skattemyndigheten beslutar om skatteavdrag enligt särskild beräkningsgrund i fråga om ersättning till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare.

När det gäller ersättning till *handelsbolag* får beslut om

När det gäller ersättning till *en europaisk ekonomisk intresse-*

skatteavdrag enligt särskild *gruppering* får beslut om skatteberäkningsgrund fattas endast avdrag enligt särskild beräkningsgrund fattas endast om det finns särskilda skäl.

10 kap.

9 §⁵³

En skattedeclaration skall lämnas av

1. den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,
2. den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag skall göras från enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,
3. *handelsbolag* som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
3. *uropeisk ekonomisk intressegruppering* som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §,
5. den som är grupphuvudman,
6. den som omfattas av beslut enligt 11 §, och
7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5.

15 §

För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför skall redovisa mervärdesskatt i en skattedeclaration samt för *handelsbolag*, får skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om beskattningsunderlagen exkluderar

För en sådan mervärdesskattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför skall redovisa mervärdesskatt i en skattedeclaration samt för *uropeisk ekonomisk intressegruppering*, får skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt skall vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om

⁵³ Senaste lydelse 2001:970.

sive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor.

beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor.

31 §⁵⁴

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är *handelsbolag* eller grupp huvudman, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skattemyndigheten inte beslutat annat enligt 11 §.

Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är *europeisk ekonomisk intressegrupp* eller grupp huvudman, skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om skattemyndigheten inte beslutat annat enligt 11 §.

I fråga om förfarandet vid mervärdesbeskattningen gäller då bestämmelserna i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt taxeringslagen (1990:324).

12 kap.

1 §

Den som inte har gjort föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 §.

Skattemyndigheten får besluta att även den som har tagit emot ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att betala belopp som avses i första stycket till den del beloppet hänförs till honom. Efter det att det grundläggande beslutet om mottagarens slutliga skatt har fattats får ett beslut som nyss har nämnts fattas

⁵⁴ Senaste lydelse 2001:1239.

endast om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med minst motsvarande belopp.

Beslut enligt andra stycket får inte gälla *handelsbolag*.

Beslut enligt andra stycket får inte gälla *europisk ekonomisk intressegruppering*.

3 §

Om någon, som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete till någon som har eller åberopar en F-skattsedel, inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § trots att han varit skyldig att göra det, får skattemyndigheten besluta att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten.

I de fall då arbetet har utförts av betalningsmottagaren själv eller, när *ett handelsbolag* är betalningsmottagare, av en *delägare* i *bolaget*, får beslutet avse högst ett belopp som motsvarar 60 % av ersättningen för arbetet.

I de fall då arbetet har utförts av betalningsmottagaren själv eller, när *en europisk ekonomisk intressegruppering* är betalningsmottagare, av en *medlem* i *grupperingen*, får beslutet avse högst ett belopp som motsvarar 60 % av ersättningen för arbetet.

Ansvar för medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar

8 b §

Skattemyndigheten beslutar om ansvar för medlem i europeisk ekonomisk intressegruppering avseende skatt enligt denna lag.

18 kap.

3 §

Återbetalning får också, på den skattskyldiges begäran, ske av belopp som motsvarar avdragen skatt som ännu inte har tillgodoräknats den skattskyldige, till den del det kan antas att beloppet annars skulle betalas tillbaka efter den årliga avstämningen av skattekontot.

Återbetalning enligt första stycket till en skattskyldig som är fysisk person får göras endast om det gäller ett belopp som är betydande med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden eller om det finns andra särskilda skäl. Efter inkomstarets utgång får återbetalning göras endast om den skattskyldige har inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet eller är begränsat skattskyldig eller om det finns synnerliga skäl.

Vid återbetalning enligt första stycket till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare. Återbetalning till ett *handelsbolag* får, efter särskild ansökan, göras till *delägares* skattekonto. Annan återbetalning till *handelsbolag* får göras endast om det finns särskilda skäl.

Vid återbetalning enligt första stycket till en juridisk person får hänsyn inte tas till den juridiska personens kostnader för lön till delägare. Återbetalning till *en europeisk ekonomisk intressegruppering* får, efter särskild ansökan, göras till *medlems* skattekonto. Annan återbetalning till *europeisk ekonomisk intressegruppering* får göras endast om det finns särskilda skäl.

Återbetalning som grundas på ett beslut om ändrad beräkning av preliminär skatt i samband med konkurs eller utmätning enligt 8 kap. 27 eller 28 § skall göras till konkursboet respektive kronofogdemyndigheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

8 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 6 och 14 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

6 §⁵⁵

Pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete är

1. inkomst av en sådan näringsverksamhet som enligt 2 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) utgör aktiv näringsverksamhet,

2. tillfällig förvärvsinkomst av självständigt bedriven verksamhet,

3. ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner,

4. sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som har utgetts enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den utsträckning ersättningen har trätt i stället för inkomst som anges i 1–3,

5. stipendium som enligt 11 kap. 46 § inkomstskattelagen skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst.

Första stycket gäller endast i den utsträckning inkomsten inte skall räknas som inkomst av anställning, såvida inte inkomsten utgör ersättning för utfört arbete från *ett handelsbolag eller en europeisk ekonomisk intressegruppering till en delägare i handelsbolaget respektive* en medlem i intressegrupperingen.

Första stycket gäller endast i den utsträckning inkomsten inte skall räknas som inkomst av anställning, såvida inte inkomsten utgör ersättning för utfört arbete från en europeisk ekonomisk intressegruppering till en medlem i intressegrupperingen.

⁵⁵ Senaste lydelse 1999:1367.

14 §⁵⁶

Ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som har lämnat bidrag till stiftelsen (vinstandelsstiftelse) eller från en annan juridisk person med motsvarande ändamål, är inte pensionsgrundande om ersättningen avser en sådan anställd och inte har utgjort ersättning för arbete för den juridiska personens räkning. Detta gäller dock endast om de bidrag arbetsgivaren har lämnat till den juridiska personen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda.

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag *eller ett fåmanshandelsbolag* gäller första stycket inte ersättning som den juridiska personen har lämnat till sådan företagsledare eller delägare i företaget eller en person som är närstående till någon av dem. Med fåmansföretag, *fåmanshandelsbolag*, företagsledare och närstående avses detsamma som i inkomstskattelagen (1999:1229).

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag gäller första stycket inte ersättning som den juridiska personen har lämnat till sådan företagsledare eller delägare i företaget eller en person som är närstående till någon av dem. Med fåmansföretag, företagsledare och närstående avses detsamma som i inkomstskattelagen (1999:1229).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

⁵⁶ Senaste lydelse 1999:1301.

9 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2 § och 3 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringskyldig enligt denna lag,

2. bokslutsföretag: företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

- a) aktiebolag,
- b) ekonomiska föreningar,
- c) handelsbolag *i vilka en*

eller flera juridiska personer är delägare,

d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,

f) företag som är moderföretag i en koncern,

g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

2. bokslutsföretag: företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

- a) aktiebolag,
- b) ekonomiska föreningar,
- c) handelsbolag,

d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,

f) företag som är moderföretag i en koncern,

g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

3. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

4. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

5. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

6. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

7. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

8. verifikation: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,

9. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

- 4 kap. 3 § (balansräkning),
- 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
- 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
- 5 kap. 6 § (verifikation),
- 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
- 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
- 6 kap. 2 § (årsredovisning),
- 6 kap. 4 § (årsbokslut),
- 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning), samt
- 6 kap. 11 § (specifikation av balansräkningspost).

b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt

c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Trots bestämmelsen i första stycket 2 g skall en bokföringsskyldig fysisk person inte anses som bokslutsföretag om han eller hon med stöd av 4 kap. 4 § andra stycket har olika bokföringar och nettoomsättningen enligt varje enskild bokföring normalt inte uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp.

3 kap.**1 §⁵⁷**

Ett räkenskapsår skall omfatta tolv månader.

Fysiska personer, *handelsbolag där en fysisk person skall beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst* och sådana samfällighetsförvaltande juridiska personer som avses i 6 kap. 6 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha kalenderåret som räkenskapsår.

Andra företag får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på räkenskapsår som påbörjats före ikraftträdandet.

⁵⁷ Senaste lydelse 1999:1304.

10 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 §, 2 kap. 9, 23 och 25 §§, 3 kap. 18 och 19 §§ socialavgiftslagen (2000:980) samt rubrikerna närmast före 2 kap. 9, 23 och 25 §§ samma lag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 5 §

I denna lag avses med

F-skattsedel: sådan skattsedel som innebär att innehavaren skall betala F-skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483),

näringsverksamhet: näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

inkomst av tjänst: inkomst i inkomstslaget tjänst enligt inkomstskattelagen.

Vad som sägs i denna lag om handelsbolag och om delägare i dem gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och delägare i dem.

2 kap.

Ersättningar från handelsbolag till delägare i bolaget

Ersättningar från europeisk ekonomisk intressegruppering till medlem i grupperingen

9 §

Ett handelsbolag skall inte betala arbetsgivaravgifter på ersättning till delägare i handelsbolaget.

En europeisk ekonomisk intressegruppering skall inte betala arbetsgivaravgifter på ersättning till medlem i grupperingen.

Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Vissa förmåner och ersättningar från fåmansföretag

23 §

Sådan utdelning och kapitalvinst som enligt 49 kap. 16 §, 50 kap. 7 § eller 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall tas upp i inkomstslaget tjänst är avgiftsfri.

Sådan utdelning och kapitalvinst som enligt 49 kap. 16 § eller 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall tas upp i inkomstslaget tjänst är avgiftsfri.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Fåmansföretag

25 §

När avgiftsunderlaget bestäms skall ersättning till företagsledare, make och barn anses ha utgetts till den som enligt bestämmelserna i 60 kap. 12–14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) skall beskattas för ersättningen.

När avgiftsunderlaget bestäms skall ersättning till företagsledare, make och barn anses ha utgetts till den som enligt bestämmelserna i 60 kap. 12 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) skall beskattas för ersättningen.

3 kap.

18 §

Vid beräkning av egenavgifter skall avdrag göras med 5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 9 000 kronor per år.

Om den avgiftsskyldige är *delägare* i ett handelsbolag, får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från handelsbolaget för samtliga delägare i bolaget inte överstiga 42 600 kronor per år. Avdraget skall fördelas mellan delägarna i proportion till hur den skatteplik-

Om den avgiftsskyldige är *medlem* i en europeisk ekonomisk intressegrupp, får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från den europeiska ekonomiska intressegruppen för samtliga medlemmar i gruppen inte överstiga 42 600 kronor per år. Avdraget skall

tiga inkomsten från *handelsbolaget* fördelas mellan dem.

fördelas mellan *medlemmarna* i proportion till hur den skattepliktiga inkomsten från *den europeiska ekonomiska intressegrupperingen* fördelas mellan dem.

19 §

Om den avgiftsskyldige under året även har gjort avdrag från arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 28 och 29 §§, får avdraget från egenavgifterna tillsammans med avdraget från arbetsgivaravgifterna inte överstiga 42 600 kronor per år.

Om den avgiftsskyldige är *delägare* i *ett handelsbolag* och *bolaget* under året har gjort avdrag från arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 28 och 29 §§, får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från *handelsbolaget* för samtliga *delägare* i *bolaget* tillsammans med avdraget från arbetsgivaravgifterna inte överstiga 42 600 kronor per år.

Om den avgiftsskyldige är *medlem* i *en europeisk ekonomisk intressegruppering* och *grupperingen* under året har gjort avdrag från arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. 28 och 29 §§, får det sammanlagda avdraget från de egenavgifter som är hänförliga till inkomsten från *den europeiska ekonomiska intressegrupperingen* för samtliga *medlemmar* i *grupperingen* tillsammans med avdraget från arbetsgivaravgifterna inte överstiga 42 600 kronor per år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

11 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 3 kap. 18 och 19 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 3 kap. 18 § skall utgå,

dels att 1 kap. 2, 3 och 5 §§, 2 kap. 2 och 7 §§, 3 kap. 21–24 §§, 5 kap. 2 §, 9 kap. 3 §, 14 kap. 8 §, 15 kap. 2 § samt rubriken närmast före 3 kap. 20 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §

I självdeklarationerna lämnas uppgifter till ledning för

1. egen taxering enligt taxeringslagen (1990:324),
2. taxering enligt taxeringslagen av *delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,*
2. taxering enligt taxeringslagen av medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,

3. beslut om mervärdesskatt i fall som avses i 3 kap. 14 §,

4. bestämmande av underlag för egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),

5. bestämmande av underlag för skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,

6. bestämmande av underlag för avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, samt

7. beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

Bestämmelser om skyldighet att lämna självdeklaration finns i 2 kap.

3 §

I de särskilda uppgifterna lämnas uppgifter för

1. bedömning av stiftelsers och föreningars skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

2. taxering enligt taxerings-

2. taxering enligt taxerings-

lagen (1990:324) av *delägare i svenska handelsbolag* och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar, samt

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i.

Bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter finns i 5 kap.

5 §

Om inget annat anges har termer och uttryck som används i denna lag samma betydelse och tillämpningsområde som i

1. a) taxeringslagen (1990:324),
- b) inkomstskattelagen (1999:1229),
- c) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- d) lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
- e) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7 den lagen,
- f) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- g) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
- h) lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, i) lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, och
- j) 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) när det gäller bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för taxering och annat bestämmande av underlag för skatt eller avgift, bedömning av skattskyldighet, beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller beskattning utomlands,
2. mervärdesskattelagen (1994:200) när det gäller redovisning av mervärdesskatt, samt
3. skattebetalningslagen (1997:483) när det gäller skyldighet att lämna uppgifter till ledning för registrering av skatteavdrag.

Vid användandet i denna lag av termer och uttryck som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) skall med juridisk person även avses dödsbon, *handelsbolag* och europeiska ekonomiska intressegrupperingar men inte värdepappersfonder.

Vid användandet i denna lag av termer och uttryck som avses i inkomstskattelagen (1999:1229) skall med juridisk person även avses dödsbon och europeiska ekonomiska intressegrupperingar men inte värdepappersfonder.

2 kap.**2 §**

Fysiska personer skall, om inte annat anges i 6 §, lämna allmän självdeklaration under förutsättning att

1. intäkterna i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 40,3 procent av prisbasbeloppet,

2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 7 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift skall lämnas enligt 8 eller 9 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

4. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen,

5. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor, eller

6. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

7 §

Särskild självdeklaration skall lämnas av

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana familjestiftelser som avses i 8 § tredje stycket lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt,

2. sådana ideella föreningar som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och av sådana trossamfund som avses i 7 kap. 14 § den lagen, om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § samma lag,

3. andra juridiska personer än

sådana som avses i 1 och 2, med undantag av dödsbon, *handelsbolag* och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om intäkterna som den skattskyldige skall ta upp under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kronor,

sådana som avses i 1 och 2, med undantag av dödsbon och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om intäkterna som den skattskyldige skall ta upp under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kronor,

4. sådana juridiska personer som är skattskyldiga enligt 6 § lagen om statlig förmögenhetsskatt och vars skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen,

5. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas,

6. fondbolag eller förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltat värdepappersfond, samt

7. ombudet för en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige för skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom representationen.

3 kap.

5 §

Den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet skall, om inte annat framgår av 9 eller 18 § eller av 5 kap. 2 §, för varje näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen.

Den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet skall, om inte annat framgår av 9 eller 24 § eller av 5 kap. 2 §, för varje näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen.

Uppgifterna kan avse

1. intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
2. tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,

3. justeringar i förhållande till bokföringen, samt

4. andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas för varje näringsverksamhet.

Fämansföretag och fämanshandelsbolag **Fämansföretag**

21 §

Företagsledare och delägare i fämansföretag som avses i 20 § och *fämanshandelsbolag samt* deras närstående skall lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om

1. beräkningen av överskottet eller underskottet från företaget, och

2. utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar.

Uppgifter enligt första stycket behöver inte lämnas av närstående som inte har tagit emot ersättning från företaget eller träffat avtal med eller företagit annan rättshandling med detta.

22 §

Fämansföretag skall lämna en sådan förteckning över penninglån och säkerheter som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385) samt en förteckning över utbetald vinstandelsränta till personer som avses i 24 kap. 6 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Fämansföretag *som är aktiebolag* skall lämna en sådan förteckning över penninglån och säkerheter som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975:1385) samt en förteckning över utbetald vinstandelsränta till personer som avses i 24 kap. 6 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Fämansföretag som är handelsbolag skall lämna en förteckning över penninglån och säkerheter som avses i 11 kap. 45 a § och 15 kap. 3 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

23 §

Fämansföretag, *delägare i fämanshandelsbolag* och enskilda näringsidkare skall lämna uppgift om utgift för

1. ränta, med undantag av dröjsmålsränta, och

Fämansföretag och enskilda näringsidkare skall lämna uppgift om utgift för

2. betalning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk, här i begreppet biograffilm, patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Uppgift behöver endast lämnas om utgifterna har tillgodoräknats mottagare i utlandet och utgör utgifter som skall dras av vid inkomsttaxeringen.

Uppgiften skall avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.

24 §

Bestämmelserna i 18, 19, 21 och 23 §§ om handelsbolag skall tillämpas även på europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar skall till ledning för medlemmarnas taxeringar lämna

1. de uppgifter som avses i 5 §,
2. uppgifter för varje medlem om hans andel av bolagets inkomst av varje inkomstslag och näringsverksamhet, samt
3. uppgifter om varje medlems andel i grupperingen.

Om en europeisk ekonomisk intressegruppering har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, skall grupperingen lämna uppgift om detta.

24 a §

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar skall lämna uppgifter om det totala beloppet av arbetsgivaravgifter och varje medlems andel av avdraget enligt 2 kap. 28 och 29 §§ socialavgiftslagen (2000:980) från dessa avgifter.

24 b §

Bestämmelserna i 21 och 23 §§ skall tillämpas även på europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

5 kap.

2 §

Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte är skyldiga att lämna självdeklaration skall lämna särskilda uppgifter om de förhållanden som avses i 3 kap. 18 och 19 §§.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar som inte är skyldiga att lämna självdeklaration skall lämna särskilda uppgifter om de förhållanden som avses i 3 kap. 24 och 24 a §§.

9 kap.

3 §

Kontrolluppgift om innehav av delägar rätt skall lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som hos *den uppgiftsskyldige* är antecknade som innehavare av delägarrätterna vid årets utgång.

Kontrolluppgift om innehav av delägar rätt skall lämnas för sådana fysiska personer och dödsbon som *enligt avtal med den uppgiftsskyldige eller hos denne* är antecknade som innehavare av delägarrätterna vid årets utgång.

14 kap.

8 §

En kontrolluppgift skall, utöver vad som följer av bestämmelserna i 6–13 kap., innehålla

1. identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för,
2. uppgift om avdragen skatt enligt skattebetalningslagen (1997:483) och innehållen utländsk källskatt, samt
3. uppgift huruvida den person som kontrolluppgiften lämnas för är företagsledare, närstående till en sådan person eller

delägare, om uppgiften lämnas av ett fåmansföretag *eller ett fåmanshandelsbolag*. delägare, om uppgiften lämnas av ett fåmansföretag.

15 kap.

2 §

Sådana onoterade företag som omfattas av 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) *samt fåmanshandelsbolag* skall till företagsledare och delägare samt närstående till dem lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget *eller handelsbolaget*.

Sådana onoterade företag som omfattas av 43 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall till företagsledare och delägare samt närstående till dem lämna alla uppgifter som dessa behöver för att kunna beräkna sina intäkter från företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall på motsvarande sätt gälla för europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången på beskattningsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

2. När handelsbolaget första gången efter ikraftträdandet lämnar självdeklaration skall bolaget bifoga en kopia av en sidordnad bokföring. I den sidordnade bokföringen skall på individuella kapitalkonton specificeras delägarnas andel i handelsbolagets egna kapital.

1 Utredningsuppdraget

Förenklingsutredningen har ett allmänt uppdrag (dir. 1996:78) att se över regelsystemet för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag i syfte att finna möjligheter till förenklingar.

Utredningen har hittills presenterat två delbetänkanden. I december 1997 lämnade utredningen delbetänkandet "Enskilda Näringsidkare - Översyn av skattereglerna" (SOU 1997:178). I delbetänkandet redovisas utredningens bedömningar och förslag vad gäller skattereglerna för enskilda näringsidkare. Betänkandet har remissbehandlats. Utredningen erhöll i januari 1998 tilläggsdirektiv (dir 1998:4). I direktiven uppdrogs åt utredningen att utreda införandet av ett förenklat deklarations- och redovisningsförfarande för inkomsttaxering och redovisning enligt redovisningslagstiftningen för mindre tjänsteföretag som bedrivs som enskild näringsverksamhet. Utredningens bedömningar och förslag när det gäller tilläggsuppdraget redovisades i delbetänkandet "Kontantmetod för småföretagare" (SOU 1999:28).

Utredningen lägger nu fram sitt slutbetänkande. I betänkandet behandlas utredningens förslag till nya beskattningsregler för handelsbolag.

I ett särskilt avsnitt i betänkandet behandlas reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst och vissa frågor om den skattemässiga och civilrättsliga behandlingen av djur i jordbruk och renskötsel.

Enligt direktiven får utredningens förslag inte snedvrída konkurrensen eller öppna för skatteplanering och skatteflykt. Principen om likabehandling av skattskyldiga skall upprätthållas. Förslagen som utredningen lägger fram får enligt direktiven inte rubba neutraliteten mellan olika företagsformer. Förslagen skall vara budgetneutrala. Utredningen har tagit fasta på dessa grundläggande krav.

2 Utgångspunkter för en översyn av beskattningsreglerna för handelsbolag

2.1 Inledning

2.1.1 Kort historik

De civilrättsliga bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL, som trädde i kraft den 1 juli 1981. Genom den upphävdes lagen (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag. Den nya lagen, som tillkom efter förslag av 1974 års bolagskommitté, innebar framför allt att användningsområdet för handelsbolagen utvidgades avsevärt och att en motsvarande inskränkning genomfördes för de enkla bolagen. Kommittén ansåg att de handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna – rättssubjektivitet för bolaget och solidariskt ansvar för delägarna – var lämpliga för bolag som idkar näring. Beträffande de enkla bolagen föreslog kommittén att de inte fick användas i näringsverksamhet med undantag för näringsverksamhet inom jord- och skogsbruk samt uthyrningsverksamhet som inte medförde bokföringsplikt.

Vissa remissinstanser var kritiska till den av kommittén föreslagna avgränsningen av området för det enkla bolaget. Kritiken gick åt båda hållen. Det fanns de som ansåg att konstruktionen enkelt bolag inte behövdes medan andra ansåg att utrymmet för det enkla bolaget borde ökas. Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR, ansåg bl.a. att det kunde vara önskvärt att samverkan för utförande av ett enskilt projekt skulle kunna ske i formen av enkelt bolag. Svenska byggnadsentreprenörföreningen menade att entreprenadkonsortier var vanliga i byggbranschen och att det var synnerligen viktigt att konsortierna även i fortsättningen skulle få möjlighet att vara enkla bolag. Som skäl för sin ståndpunkt anförde föreningen att fördelarna med konsortiesamverkan skulle gå förlorade om konsortierna ålades ökad administration eller om beskattningssituationen försämrades. Man ansåg vidare att öppen

redovisning av resultatet av en enstaka entreprenad skulle kunna medföra allvarliga nackdelar ur konkurrenssynpunkt. Byggnads-entreprenörföreningen föreslog att enkelt bolag även skulle anses föreligga om två eller flera har avtalat att i bolag för visst företag utöva näringsverksamhet som medför bokföringsplikt. Även Sveriges Industriförbund framförde liknande synpunkter.

Regeringen delade (prop. 1979/80:143 s. 40) kommitténs principiella uppfattning att bolag som driver näring skall betraktas som handelsbolag med uttryckligt undantag för näringsverksamhet inom jord- och skogsbruk som bedrivs av fysiska personer i bolag. Något undantag för uthyrningsverksamhet utan bokföringsplikt, som kommittén föreslagit, gjordes inte. Regeringen uttalade att det var viktigt att näringsidkande bolag med betydande omslutning eller omsättning skulle falla inom ramen för det handelsbolagsrättsliga regelsystemet.

Under mitten av 1990-talet reviderade dock riksdagen sin uppfattning i frågan. Det hade sin upprinnelse i att både 1980 års företagsstattekommitté (SOU 1986:44) och utredningen om reformerad företagsbeskattning (SOU 1989:34) hade föreslagit att handelsbolagen skulle bli skattesubjekt men att en förutsättning för detta var att det enkelt kunde konstateras om ett handelsbolag hade konstituerats. Båda utredningarna hade därför föreslagit att handelsbolag skulle konstitueras genom registrering i handelsregistret. Av detta skäl beslutade riksdagen om den nuvarande ordningen, som gällt fr.o.m. år 1995. Ändringen i handelsbolagslagen – som alltså innebär en ny gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag – har bäddat för den diskussion som återigen tas upp i denna utredning.

2.1.2 Vem använder handelsbolag?

Någon i lag fastställd gräns för hur stort ett handelsbolag får vara finns inte. De flesta handelsbolagen torde endast ha ett mycket begränsat antal delägare. Två eller tre delägare är vanligast. Detta är säkerligen en följd av det personliga och solidariska ansvar som bolagsmännen har för bolagets förbindelser. Det solidariska ansvaret medför att den enskilde bolagsmannens person blir betydelsefull för de övriga bolagsmännen. Det är också vanligt att bolagsmännen själva aktivt deltar i förvaltningen.

Handelsbolag som bolagsform används ofta inom hotell- och restaurangverksamhet, och fastighetsförvaltning. Uppdragsverksamhet av olika slag bedrivs också ofta i handelsbolag (se vidare bilaga 3, avsnitt 1.3).

Enligt utredningens uppfattning är det inte ovanligt att verksamhet startas i handelsbolagsform. I takt med att omsättningen ökar och det eventuellt blir aktuellt att anställa personal läggs verksamheten dock ofta över i aktiebolag.

Många företag, delar av den offentliga förvaltningen och intresseorganisationer har under senare år i allt större utsträckning valt att köpa olika typer av tjänster i stället för att ha sådana funktioner inom den egna organisationen. Det har bidragit till stark tillväxt av småföretagen inom servicesektorn. Varje företag är ofta litet varför det blivit vanligt att konsult- och kunskapsföretag samverkar. Det är inte ovanligt att samverkan sker genom handels- eller kommanditbolag. Det gemensamma bolaget är ansiktet utåt mot klienter och uppdragsgivare med ett gemensamt firmanamn. Marknadsföring, administration och fakturering är uppgifter som ofta utförs av bolaget. Beroende på typ av verksamhet och antalet verksamma personer är den huvudsakliga produktionen av varor och tjänster förlagt till delägarkretsen eller det handelsbolag i vilket samverkan sker.

Handelsbolaget är också ett viktigt instrument inom riskkapitalverksamhet. En väsentlig del av verksamheten inom den svenska riskkapitalsektorn utövas av riskkapitalfonder, vilka till sin legala form utgör kommanditbolag. Anledningen till detta torde vara att denna associationsform i många avseenden lämpar sig bättre för gemensamma investeringar än vad både enkla bolag och aktiebolag gör. En väsentlig andel av den internationella verksamheten inom riskkapitalsektorn bedrivs i kommanditbolagsform. Det stora flertalet internationella investerare har enligt sin investeringspolicy enbart rätt att investera i fonder bedrivna i kommanditbolags- eller partnershipsform.

2.1.3 Några statistiska uppgifter

I mitten av 1970-talet noterades en kraftig ökning av antalet handels- och kommanditbolag. Ökningen fortsatte in på 1980-talet och har förklarats bl.a. med höjningen av lägsta aktiekapital i aktiebolag från 5 000 kr till 50 000 kr. Andra skäl som har nämnts är den

utvidgning av användningsområdet för handelsbolag i och med införandet av handelsbolagslagen. Antalet handels- och kommanditbolag har varit i princip konstant sedan början av 1990-talet. Den 31 december 2001 fanns drygt 109 000 handelsbolag och 31 000 kommanditbolag registrerade i handelsregistret, se vidare bilaga 3. Det finns ingen exakt uppgift om hur delägarkretsen i handelsbolag respektive kommanditbolag fördelar sig. Patent- och Registreringsverket (PRV) uppskattar att cirka 30 procent av handels- och kommanditbolagen har någon eller några juridiska personer som delägare. Andelen bolag med enbart juridiska personer som delägare uppskattas till cirka 20 procent. Enligt PRV har cirka 5 procent av det totala antalet handels- och kommanditbolag en eller flera utländska delägare. PRV noterar en ökning av antalet utländska delägare i svenska handels- och kommanditbolag.

2.2 Behovet av nya regler för beskattning av handels- och kommanditbolag

2.2.1 Allmänt om rättsutvecklingen

Bestämmelserna för beskattning av handelsbolag och kommanditbolag (fortsättningsvis avses med handelsbolag också kommanditbolag om inget annat framgår av sammanhanget) har under årens lopp ändrats och utvecklats. Det har både varit fråga om att anpassa beskattningen till den allmänna förändringen som skett av skattesystemet i sin helhet och att vidta åtgärder mot osund skatteplanering.

Innan den progressiva inkomstbeskattningen infördes beskattades handelsbolaget för sina vinster, som därefter utan ytterligare beskattning kunde disponeras av delägarna. När sedan den progressiva förvärvsinkomstbeskattningen infördes år 1902 överflyttades beskattningen på delägarna. I svensk rättstradition torde inte handelsbolagets karaktär av juridisk person och rättssubjekt ha ifrågasatts. Denna förändring i beskattningsordningen torde alltså ha betingats av strikt pragmatiska skäl.¹ I takt med att uttaget av socialavgifter/särskilda löneskatter – som kan anses som motsvarigheten till förstaledsbeskattningen av aktiebolagsinkomster – vuxit, har skillnaden mellan enkelbeskattningen av delägande fysiska

¹ Inom den internationella rättvetenskapen har länge förts en diskussion huruvida handelsbolag är ett rättssubjekt eller inte, se Nial-Hemström, Om handelsbolag och enkla bolag, s. 105 f.

personer och den traditionella dubbelbeskattningen av bolag jämnats ut.

Länge rådde uppfattningen att avyttring av en andel i ett handelsbolag inte kunde kapitalvinstbeskattas utan att avyttringen skulle rörelsebeskattas som om andelsägaren hade avyttrat sin andel i handelsbolagets tillgångar och skulder. Först år 1950 avgjorde Regeringsrätten frågan (RÅ 1950 ref. 16) och slog fast att en andelsförsäljning skulle kapitalvinstbeskattas eftersom en delägars vinst på en andel inte kan hänföras till vinst i bolagets rörelse.

I samband med att den eviga kapitalvinstbeskattningen av aktier m.m. infördes år 1966 omnämns andelar i handelsbolag för första gången uttryckligen i lagtexten avseende sådan beskattning. Det visade sig att regelsystemet för kapitalvinstbeskattningen av handelsbolagsandelar kunde användas för skatteplanering som innebar väsentliga skatteförmåner. Särskilt uppmärksammades den dubbla avdragsrätten som innebar att delägaren först löpande kunde dra av sin andel av företagets underskott för att sedan vid avyttring av andelen få avdrag för samma underskott vid kapitalvinstbeskattningen. Detta ledde till att de nuvarande reglerna om justerad anskaffningsutgift infördes år 1988. Anskaffningsutgiften justeras genom att tillskott och hos delägaren beskattat resultat i handelsbolaget ökar anskaffningsutgiften medan uttag och av delägaren vid dennes inkomsttaxering gjorda avdrag för underskott från handelsbolaget minskar anskaffningsutgiften. Systemet fick, för att förhindra kringgående, den effekten att avyttring skall anses ha skett även vid upplösning av handelsbolag och vid inlösen av andel samt också vid benefika överlåtelse om den justerade anskaffningsutgiften är negativ. Bestämmelserna om justerad anskaffningsutgift finns närmare beskrivna i bilaga 2, avsnitt 2.15.

Kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag skall normalt tas upp i inkomstlaget kapital men i vissa fall skall kapitalvinsten i stället tas upp i inkomstlaget tjänst. Bestämmelsen, som numera finns i 50 kap. 7 § IL, syftar till att förhindra kringgående av de särskilda reglerna om kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag. Bestämmelsen är tillämplig när en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag som i sin tur, direkt eller indirekt, äger en aktie som skulle ha varit kvalificerad om den ägts direkt av den fysiska personen. Vid sådan andelsförsäljning skall hälften av den del av kapitalvinsten som kan anses belöpa på aktierna tas upp i inkomstlaget tjänst.

De bestämmelser som infördes i och med 1990 års skattereform innebar för handelsbolagen och dess delägare en i jämförelse med aktiebolagen relativt hård beskattning av löpande inkomster men en fördelaktig beskattning av kapitalvinster. Det fick till följd att det blev vanligt med transaktioner i syfte att förvandla löpande inkomster till kapitalvinster. Det skedde genom att andelar i handelsbolag med tillhörande årsvinst överläts.

En särskild lag, lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, infördes för att förhindra en sådan omvandling. Bestämmelserna, som nu finns i 51 kap. IL, gäller bara när handelsbolagsandelen säljs till en juridisk person.

I början av 1990-talet växte också insikten om att beskattningen skulle vara neutral mellan olika företags- och associationsformer. För att åstadkomma detta infördes de nu gällande reglerna om räntefördelning och expansionsfond år 1994. Reglerna, som knyter an till delägarernas egna kapital på olika sätt, är tekniskt kopplade till bestämmelserna om justerad anskaffningsutgift. Också dessa bestämmelser finns beskrivna i bilaga 2.

2.2.2 Särskilt om användandet av handelsbolag i skatteplaneringssammanhang

Av den tidigare redogörelsen framgår att handelsbolag ofta har använts i skatteplaneringssammanhang. Det har bl.a. kunnat ske på grund av brister i beskattningsreglerna för handelsbolag. Den dubbla avdragsrätten och möjligheterna att förvandla löpande inkomster i handelsbolag till kapitalvinster är några exempel som redan nämnts. Men även handelsbolagets civilrättsliga konstruktion är – som framgår nedan – en faktor av betydelse i skatteplaneringssammanhang.

Ett av de stora problemen med handelsbolagsbeskattningen är förknippade med delägarnas möjlighet att fördela resultatet. Enligt de civilrättsliga reglerna skall resultatet – om inget annat avtalats – delas lika mellan delägarna. Vid beskattningen godtas i princip den civilrättsliga resultatfördelningen. Det finns begränsningar i 60 kap. IL i fråga om resultatfördelningen mellan delägare som är närstående. I praxis har dessutom utvecklats vissa ramar för vad som ansetts vara acceptabelt när det gäller resultatfördelningen. Vid bedömningen beaktas delägarnas arbets- och kapitalinsats i bolaget.

Obehörig överföring av vinst respektive förlust mellan delägarna godtas inte. Detsamma gäller om fördelningen anses som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. När den avtalade resultatfördelningen bara avsett det skattemässiga resultatet har Regeringsrätten frångått uppdelningen. Även om det således finns både regler och rättspraxis på området kan den fria resultatfördelningen i handelsbolag fortfarande innebära en möjlighet för delägarna att skatteplanera.

Regeringsrätten har nyligen meddelat prövningstillstånd (mål nr 3230-1999 och 3384-1999) i två mål som avgjorts av Kammarrätten i Sundsvall. Målen gäller bl.a. resultatfördelning i handels- och kommanditbolag (taxeringsåren 1989 och 1990). I båda fallen var en fysisk person delägare i bolaget tillsammans med ett av honom ägt aktiebolag. Enligt bolagsavtal var det bara aktiebolagen som var verksamma (mäklari- och konsultrörelsen) i handels- respektive kommanditbolaget och resultatet hade till nästan 100 procent tilldelats aktiebolagen. Aktiebolagen såldes senare samma beskattningsår.

Handelsbolag och kommanditbolag har särskilt under de senaste tjugo åren marknadsförts i samband med skatteplanering. Uppläggen har varit mycket omfattande. Gemensamt för de flesta processer som blivit följden av skattemyndigheternas granskning av uppläggen har varit att domstolarna fått ta ställning till om det funnits fog för att vid den skattemässiga bedömningen se igenom bolagsförhållandet och helt bortse från förvärv och innehav av bolagsandelar, s.k. genomsyn.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1994 ref. 52 prövat bl.a. frågan om genomsyn vid taxeringen av delägare i kommanditbolag. Kommanditbolagsformen användes för att ge skattskyldiga med stora kapitalvinster avdragsmöjligheter genom förskottsranterbetalningar och förväntade kapitalförluster. Regeringsrätten fann – mot bakgrund av de uppgifter som förelåg om registrering i handelsregistret samt om innehållet i bolagsavtal, årsredovisning m.m. – att det saknades skäl att fränkänna kommanditbolaget rättskapacitet. Av Regeringsrättens dom framgår också att varken det förhållandet att bolaget så gott som uteslutande hade tillhandahållits i skatteplaneringssyfte eller den omständigheten att verksamheten i bolaget till väsentlig del hade varit förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst ansågs utgöra tillräcklig grund för slutsatsen att de av den skattskyldige ingångna

avtalen rörande bolaget hade haft en annan innebörd än de uppgivna.

Bland övriga rättsfall kan nämnas de s.k. flygplansleasingmålen (RÅ 1998 ref. 58 I) där handelsbolag har använts som ett instrument för att fördela tillskapade underskott. Handelsbolagen används fortfarande i stor utsträckning på detta sätt.

Handelsbolag och kommanditbolag har systematiskt använts i skalbolagsupplägg för att neutralisera obeskattade vinster. Ett typfall är att aktierna i ett skalbolag har sålts till ett handelsbolag som i sin tur ägs av ideella föreningar eller stiftelser. Kapitalvinsten har tagits fram hos de nya ägarna utan beskattning. Andra upplägg har inneburit att uppköpta skalbolag går in som delägare i handelsbolag. Handelsbolagen har redovisat stora förluster som skalbolagen har dragit av mot sina vinster. Förlusterna i handelsbolagen har varit konstruerade. Fram till 1993 skapades underskotten genom att filmer eller filmrättigheter köptes in och drogs av direkt. Till filmrättigheterna var licensintäkter kopplade. När intäkterna redovisades året efter såldes andelarna i handelsbolagen vidare till underpris. Köpare har varit andra handelsbolag inom samma "skalbolagssfär" där bolagsmännen många gånger varit skattebefriade pensionsstiftelser. Genom uppläggen har ingen beskattning skett av vinsterna från filmrättigheterna. Direktavdrag för filmrättigheter har numera underkänts i praxis. Från och med taxeringsåret 1994 har underskotten i handelsbolagen bestått av bl.a. optionsförluster. Regeringen har nyligen föreslagit regler för att motverka skalbolagstransaktioner (prop. 2001/02:165).²

Det har också förekommit försäljning av andelar som bara innefattar de ekonomiska rättigheterna i ett handelsbolag, dvs. att andelsinnehavaren inte samtidigt inträtt som bolagsman i bolaget. Konstruktionen har använts för att garantera andelsägaren en viss bestämd kapitalförlust utan att det inneburit något risktagande för andelsägaren (Kammarrättens i Stockholm dom den 1 oktober 1998, mål nr 2576-1997).

Det är inte ovanligt att kontrollproblem uppstår när handelsbolag ägs av utländska delägare. Dessa delägare är ofta baserade i skatteparadis. Utländska delägare i ett svenskt handelsbolag som driver näringsverksamhet i Sverige skall visserligen enligt svensk rätt beskattas här. Skattemyndigheternas erfarenhet visar dock att det är förknippat med stora svårigheter att i realiteten fänga upp de

² Utredningen har i författningsförslagen utgått från gällande rätt.

utländska delägarna och få till stånd betalning av skatterna. Som framgår av bilaga 3, avsnitt 1.2.1 tenderar det utländska ägandet i svenska handelsbolag att öka.

Kontrollproblem föreligger också i de fall där handelsbolag ägs av handelsbolag som i sin tur också ägs av handelsbolag etc. Det handlar alltså om ett slutet system av handelsbolag. I sådana upplägg är det svårt att identifiera någon juridisk eller fysisk person som delägare som kan beskattas.

De särskilda reglerna för aktiva andelsägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna, som nu finns i 57 kap. IL har också kopplingar till handelsbolagsbeskattningen. Genom olika bolagskonstruktioner där handels- och kommanditbolag varit inblandade har aktiva delägare i fåmansföretag kunnat kringgå regelsystemet. En andelsägare i ett fåmansföretag har t.ex. endast varit verksam i ett handelsbolag i vilket fåmansföretaget ägt andelar. Handelsbolagets vinst har genom delägarbeskattningen beskattats hos fåmansföretaget. När vinsten delats ut till andelsägaren har den bara blivit föremål för kapitalbeskattning eftersom han inte varit verksam i det utdelande fåmansföretaget. Enligt rättsfall från Regeringsrätten (RÅ 2001 ref. 5) har vissa av dessa bolagskonstruktioner inte ansetts omfattas av 3:12-reglerna vilket fått regeringen att agera och ändra lagstiftningen (prop. 2001/02:46, SFS 2001:1176). Även den utvidgade fåmansföretagsregeln i 57 kap 3 § IL och utomstående regeln i 57 kap. 5 § IL har ändrats genom lagstiftningen.

Ett annat fenomen som uppmärksammats är upplägg som innebär omvandling av förvärvsinkomst till inkomstskattefritt uttag ur kapitalförsäkring. Det handlar om fall där utländska försäkringsbolag används som verktyg bl.a. för att skattefritt överföra resultatet från en verksamhet som bedrivs i handelsbolag och kommanditbolag till en av delägarna tillhörig försäkring hos försäkringsbolaget. Typfallet är att en utländsk kapitalförsäkring tecknas och att t.ex. ett kommanditbolag bildas av försäkringstagaren och det utländska försäkringsföretaget med en kapitalinsats i relation 1/99. Försäkringsföretagets andel i bolaget placeras i kapitalförsäkringen. En vinst arbetas upp och hänförs till 99 procent till försäkringsföretaget som tillför vinsten till kapitalförsäkringen. Utbetalningar från försäkringen tas inte upp till beskattning.³ Utåt och i de avtal som reglerar fördelningen av resultatet framhävs ofta de utländska försäkringsbolagen som

³ Kaj Rask, Fåmansföretag och utländska kapitalförsäkringar, SkatteNytt 2001:9 s. 514.

fristående externa motparter. Sedan år 1994/1995 har dessa skatteupplägg blivit allt mer vanligt förekommande. Enligt grova uppskattningar gjorda av skattemyndigheten har det förekommit cirka 200-300 kommanditbolag av aktuellt slag under åren 1994-1998. I de fall som utretts av skattemyndigheterna, vilka omfattar ett 25-tal kommanditbolag, uppgår undanhållna inkomster till drygt 100 miljoner kronor.⁴

Regeringen har aviserat ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar. I syfte att motverka befarad skatteplanering med bl.a. olika handelsbolagskonstruktioner har regeringen i dagarna föreslagit ändringar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägar-rätter och på andelar i svenska handelsbolag (prop. 2001/02:140, Skr. 2001/02:77).⁵

2.2.3 Ett väl fungerande system?

Utredningens uppfattning är att det nuvarande regelsystemet för beskattning av handelsbolag är så utformat att det – rätt tillämpat – i rimlig utsträckning uppfyller målsättningen om neutralitet i beskattningen. Det är också en uppfattning som framförts från näringslivets organisationer. Förenklingar är emellertid enligt deras uppfattning både välkomna och nödvändiga men inte till priset av en överbeskattning i förhållande till andra associationsformer.

Kritik mot de nuvarande reglernas komplexitet och därmed höga fullgörandekostnader kommer inte bara från företagarnas organisationer utan också från Lagrådet och Riksskatteverket (RSV). Som framgår av det följande är Lagrådets kritik massiv.

I sitt yttrande över lagrådsremissen om justerade anskaffningsutgifter konstaterade Lagrådet år 1988 att det var angeläget att snabbt komma till rätta med de skatteundandragande transaktionerna med andelar i handelsbolag som förekom i slutet av 80-talet. Lagrådet motsatte sig därför inte förslaget om att införa de nya reglerna om justerade anskaffningsutgifter för andelar i handelsbolag, m.m. (prop. 1988/89:55) särskilt med hänsyn till de föreslagna reglernas karaktär av *provisorium*. Lagrådet anmärkte dock att utrednings- och hanteringsfrågor, som uppkom till följd

⁴ Peter Bäckström, SvSkT 5/2000 s. 431.

⁵ Utredningen har i författningsförslagen utgått från gällande rätt.

av de nya reglerna, liksom tillämpningen av dem skulle komma att leda till svårigheter.

Vidare kan noteras att Lagrådet avstyrkte, med hänvisning till tillämpningssvårigheter, att förslaget om beskattning av inkomst från handelsbolag i samband med att andelar med tillhörande årsvinst överlätits till juridisk person skulle införas (prop. 1992/93:151 s. 26 ff.).

I sitt yttrande över lagförslagen om expansionsfond och räntefördelning anförde Lagrådet år 1993 (prop. 1993/94:50 s. 427) att lagstiftningen sammantaget – med hänsyn särskilt till att den riktade sig till mindre rörelser – fick anses ligga nära gränsen för vad som kunde accepteras i fråga om komplexitet. Lagrådet anförde också att det hade varit värdefullt om ytterligare ansträngningar gjorts för att förenkla systemet, om inte annat genom att slå av på ambitionen att för de enskilda näringsidkarna och handelsbolagen uppnå helt neutrala regler i förhållande till aktiebolagsreglerna.

I samband med att bestämmelserna överfördes till den nya inkomstskattelagen upprepade Lagrådet kritiken mot beskattningsordningen för handelsbolag (prop.1999/2000:2, del 3 s. 365). Enligt Lagrådet hör dessa regler till de mest komplicerade i IL. Flertalet av de mindre företagen saknar möjlighet att tillämpa reglerna om expansionsfond på ett riktigt sätt utan hjälp av skatteexperter. Lagrådet anförde vidare att det även för sådana experter är svårt att få ett säkert grepp om hur systemet är tänkt att fungera i olika situationer och att även lagstiftaren har svårt att hålla reda på hur bestämmelserna hänger ihop. Man pekade vidare på svårigheterna att avgöra i vilka fall underskott i handelsbolaget skall påverka anskaffningsutgiften för andelen. Det föreligger t.ex. skillnader i fråga om avdragsrätten för underskott av handelsbolag bl.a. beroende på om delägaren är juridisk eller fysisk person. En särskild komplikation utgör vidare det förhållandet att underskott som rullas måste hållas isär i två delar, ett bolagsunderskott som skall påverka anskaffningsutgiften när det utnyttjas och ett delägarunderskott som inte skall påverka anskaffningsutgiften.

RSV har också fört fram kritik mot regelsystemets komplexitet. RSV:s kritik är så mycket allvarigare som den går ut på att systemet inte går att kontrollera i rimlig utsträckning utan antas leda till underbeskattning av verksamhet i handelsbolag.

Svårigheterna med dagens beskattningssystem för handelsbolag är framför allt att den löpande beskattningen och kapitalvinstbeskattningen måste samordnas. Det finns ett behov att utforma

ett enklare regelsystem för att av konkurrens- och rättviseskäl säkerställa att det faktiska skatteuttaget överensstämmer med det åsyftade samtidigt som man kan minska fullgörandekostnaderna för det allmänna och för företagen.

Ett viktigt argument för att förändra beskattningen av handelsbolag är naturligtvis också att minska möjligheterna att använda dem i skatteplaneringssyfte.

2.3 Vägval

En given utgångspunkt för utredningens diskussioner om en ny beskattningsordning för handelsbolag är att förenklingsvinster framför allt uppkommer om de nya bestämmelserna så långt som möjligt ansluter till redan existerande regelsystem för beskattning av näringsverksamhet. Dessutom utgår utredningen från att de existerande systemen har en utformning som innebär att beskattningsresultaten i stort sett är neutrala oavsett i vilken associationsform man väljer att bedriva verksamheten.

Med angivna utgångspunkter finns två vägar att välja vid utformningen av ett nytt system för beskattning av handelsbolagen. Det ena är det system som i dag tillämpas för enskild näringsverksamhet och enkla bolag, i fortsättningen kallad *enkla bolagsmodellen*. Den andra vägen är att behandla *handelsbolag som skattesubjekt* och därmed skilja på beskattningen av handelsbolaget respektive delägarna. Vad respektive metod skulle innebära samt fördelar och nackdelar diskuteras nedan för var och en av metoderna.

2.3.1 Enkla bolagsmodellen

Enkla bolagsmodellen innebär att handelsbolagen beskattas på samma sätt som enkla bolag. Det skulle innebära att bolaget som sådant inte taxerades. I stället skulle inkomsten beskattas hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av inkomsten.

En avyttring av en andel i bolaget skulle behandlas som om motsvarande andel i bolagets enskilda tillgångar och skulder hade avyttrats. Säljaren skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet som för förvärvsinkomst. Köpeskillingen skulle behöva fördelas på de olika tillgångarna i förhållande till deras marknadsvärden. Förvärvarens skattemässiga anskaffningsutgift för varje enskild tillgång

skulle bli en annan än den som gäller för de kvarstående delägarna och det bokförda värdet i bolaget. Systemet skulle innebära praktiska nackdelar. Vid sidan av handelsbolagets egna redovisning skulle behöva införas bestämmelser om en särskild skattemässig redovisning hos varje delägare. Därtill skulle man särskilt behöva ta ställning till vilka kvalitetskrav och bokföringsprinciper som skulle behövas för att tillåta t.ex. räkenskapsenlig avskrivning.

En fördel skulle vara att bestämmelserna om justerad anskaffningsutgift slopas. Men förenklingsvinsten skulle bara vara marginal om man inte samtidigt förenklade systemet för beräkning av underlag för räntefördelning och expansionsfond. Vid en sammanvägning av detta alternativ och alternativet med handelsbolag som skattesubjekt har utredningen stannat för det senare alternativet.

2.3.2 Handelsbolag som skattesubjekt

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att handelsbolag skall beskattas som skattesubjekt.

Ett system med handelsbolag som skattesubjekt har fördelen att inkomstberäkningen i inkomstslaget näringsverksamhet blir enhetlig för i stort sett samtliga juridiska personer. Paralleller skulle kunna dras mycket långt med beskattningen av aktiebolag. Bolaget skulle vara skattskyldigt till statlig inkomstskatt och skattesatsen skulle vara 28 procent. Periodiseringsfondsavsättningar skulle ske på bolagsnivå och inte längre på delägarnivå. Systemet med justerade anskaffningsutgifter, expansionsfond och räntefördelningsregler skulle också kunna slopas beträffande delägare i handelsbolag, utan att deras skatteposition förändrades nämnvärt.

Paralleller kan också dras när det gäller kapitaluttag i vid mening från bolaget. Ersättning för delägarens arbete i handelsbolaget skulle få dras av som lönekostnad och beskattas hos denne i inkomstslaget tjänst. Bolaget skulle få avdrag för marknadsmässig ränta på av delägaren inlånat kapital. Delägaren skulle beskattas för räntan i inkomstslaget kapital.

I fråga om andra utbetalningar skulle tillämpas motsvarande regler som för delägare i aktiebolag, med de anpassningar som är nödvändiga med hänsyn till att handelsbolagets kapital till skillnad mot aktiebolagets är rörligt. Vidare måste en möjlighet till resultatutjämnning med skatterättslig verkan kunna ske mellan bolaget och

bolagsman som är juridisk person. Utan en sådan möjlighet skulle Sverige komma att sakna en ändamålsenlig associationsform för risk- och utvecklingsprojekt mellan juridiska personer. Utredningen föreslår därför att överföringar liknande koncernbidrag skall kunna göras mellan ett handelsbolag och en delägare som är skattskyldig juridisk person.

Vid en avyttring av andelarna skulle kapitalvinstbeskattning ske enligt samma regler som gäller för delägarna i aktiebolag m.fl. juridiska personer.

3 Ett nytt system för beskattning av handelsbolag

3.1 Huvuddragen i ett system för beskattningen av handelsbolaget och bolagsmännen

Utredningens förslag: Handelsbolaget skall nettovinstbeskattas till statlig inkomstskatt enligt samma regler som gäller för aktiebolag m.fl. juridiska personer. Delägarna skall beskattas först när de gör uttag från handelsbolaget. Det tillskjutna kapitalet skall kunna tas ut från bolaget utan att utlösa beskattning hos delägarna. En möjlighet att lämna bidrag mellan handelsbolaget och delägare som är obegränsat skattskyldig juridisk person införs.

Utredningen har i föregående avsnitt redovisat de förenklingsvinster och den ökade effektivitet i beskattningen som kan vinnas genom att den nuvarande delägarbeskattningen ersätts med den traditionella dubbelbeskattningen som i övrigt gäller inom företagssektorn av juridiska personer och deras delägare. Den nya beskattningsordningen skulle således innebära att i ett första led beskattas handelsbolaget för sina inkomster som ett självständigt skattesubjekt. I ett andra led beskattas delägaren om och till den del denne gör uttag från respektive säljer sin andel i bolaget.

Handelsbolaget skall nettovinstbeskattas till statlig inkomstskatt enligt samma regler som gäller för aktiebolag m.fl. juridiska personer. Det innebär bl. a. att bolaget skall ha rätt att göra avsättning till ersättningsfond och periodiseringsfond på samma villkor som för aktiebolagen. Skattesatsen skall vara 28 procent. Vad det innebär att ett handelsbolag inte bara är ett rättssubjekt utan även skattesubjekt behandlas i avsnitt 3.2.1.

Ett system där man skiljer beskattningen av handelsbolaget från delägaren innebär att delägare som är fysisk person kan tillgoda sig handelsbolagets "överskott" på tre olika sätt, nämligen som lön, utdelning och kapitalvinst vid avyttring av hela eller delar

av sitt andelsinnehav. Därtill kommer möjlighet att låna in verksamhetskaptal till bolaget och ta ut ersättning i form av marknadsmässig ränta.

När det gäller handelsbolag med ett fåtal fysiska personer som delägare gör sig samma problematik påmind som i fråga om fåmansföretag. I avsaknad av ett reellt tvåpartsförhållande mellan bolaget och delägaren skulle utan motverkande regler delägaren hellre välja att ta ut medel från bolaget som lägre beskattad kapitalavkastning än som lön. Det behövs alltså bestämmelser motsvarande de som finns för delägare i fåmansföretag i 57 kap. IL.

Så långt kan fullständiga paralleller dras med beskattningen av fåmansföretag, vilket naturligtvis ger stora förenklingsvinster. Det särskilda kännetecknet för handelsbolag är att det egna kapitalet är rörligt och att det dessutom enligt nuvarande skatteregler består av fullbeskattat kapital till den del det inte är avsatt till en delägars expansionsfond. En beskattningsordning där handelsbolag är skattesubjekt kommer innebära att det egna kapitalet hos handelsbolag kommer att bestå både av fullbeskattat kapital och av kapital som bara har beskattats på bolagsnivå. Det fullbeskattade skulle bestå av delägaren tillskjutet insatskapital och det enkelbeskattade kapitalet skulle bestå av ackumulerade vinstmedel.

En viktig princip i den nya beskattningsordningen är att delägarna skall beskattas först när de gör uttag från handelsbolaget. Det tillskjutna kapitalet skall kunna tas ut från bolaget utan att utlösa beskattning hos delägarna. Det är därför av avgörande betydelse att det egna kapitalet i handelsbolaget delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Kännedom måste också föreligga om hur stort tillskjutet kapital respektive delägare har i handelsbolaget. Beskattningen av fysiska personer som är delägare i handelsbolag behandlas i avsnitt 5.

Delägarbeskattningen fyller en särskilt viktig funktion inom företagssektorn i de fall flera intressenter tillsammans vill bedriva kostnadskrävande eller riskfyllda projekt. Dagens delägarbeskattning möjliggör att intressenterna själva kan dra av utvecklingskostnader som handelsbolaget har haft. Handelsbolag är följaktligen i dag – vid sidan av enkla bolag – det alternativ som står till buds när förutsättningen att ge och ta koncernbidrag med skatterättslig verkan saknas. Denna möjlighet att med obeskattade medel täcka utvecklingskostnader m.m. är av fundamental betydelse och måste tillgodoses inom ramen för en ny beskattningsordning av handelsbolagen. Utan en sådan möjlighet ökar risknivån på investering-

arna, vilket vore skadligt. Utredningen föreslår därför att en möjlighet att lämna bidrag mellan handelsbolaget och delägare som är obegränsat skattskyldig juridisk person införs. En särskild poäng är att bidraget med skatterättslig verkan skall kunna lämnas i båda riktningarna. Bidraget benämns i fortsättningen handelsbolagsbidrag. Även beskattningen av juridiska personer som är delägare i handelsbolag behandlas i avsnitt 5.

3.2 Vad är den materiella innebörden av att handelsbolaget blir skattesubjekt?

I detta avsnitt behandlas frågan om vilka konsekvenser det får att handelsbolaget blir skattesubjekt, dvs. skyldigt att betala skatt. Vidare behandlas frågan om det utökade ansvaret för bolagets förpliktelser bör beaktas vid utformningen av reglerna för förlusttäckning.

3.2.1 Innebörden av skattesubjektivitet

Det kan till att börja med noteras att handelsbolaget redan är skattesubjekt i fråga om statlig fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt på pensionsmedel samt mervärdesskatt. För dessa skatter liksom skatt och avgift hänförlig till bolagets anställda är bolagsmännen solidariskt ansvariga enligt 2 kap. 20 § HBL; jfr 12 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Om handelsbolaget blir skattskyldigt för sin egen inkomst av näringsverksamhet innebär det en utvidgning av varje delägars ekonomiska risk. En potentiell delägare i handelsbolaget måste även beakta risken av att medkontrahenterna inte förmår skjuta till medel för att täcka handelsbolagets skatteskuld i fråga om inkomstskatt. Det skattebeloppet ligger i nuvarande system utanför det solidariska ansvaret.

Bolagsmännens civilrättsliga ansvar för bolagets förpliktelser tvingar dem i praktiken att ytterst göra tillskott till bolaget. Detta förhållande innebär en avgörande skillnad mot vad som gäller för aktiebolaget där den grundläggande idén är att aktieägarna inte har ansvar för bolagets förpliktelser. I kommanditbolagen är situationen också en annan eftersom kommanditdelägarnas ansvar för bolagets förpliktelser begränsar sig till deras insats. Kommandit-

bolagen behandlas närmare i avsnitt 7. Ansvarsgenombrottet i handelsbolaget motiverar i princip att förlusttäckning kan ske med hos ägaren obeskattade medel. I fråga om delägare som är juridisk person åstadkoms denna förlusttäckning genom det så kallade handelsbolagsbidrag som utredningen föreslår och som finns närmare beskrivet i avsnitt 4.4. När det gäller delägare som är fysiska personer bör däremot tillskott som gjorts för att täcka förluster i handelsbolaget i stället beaktas först i samband med kapitalvinstbeskattningen.

Det bör för sammanhangets skull noteras att det torde vara möjligt att åstadkomma ett i stort sett likadant system som det här skisserade utan att handelsbolaget i teknisk mening görs till skattesubjekt för sin inkomst av näringsverksamhet. Det skulle innebära att handelsbolaget taxerades för sin inkomst men att delägarna debiterades skatten, var och en i enlighet med vad som belöpte på denne enligt delägaravtalet. Dessutom skulle varje delägare beskattas för eventuell lön från bolaget, utdelning från ackumulerade vinstmedel, allt i enlighet med det system som beskrivs i avsnitt 5.2. Utredningen har dock stannat för att föreslå att handelsbolaget blir skattesubjekt med de möjligheter till förlusttäckning för delägarna som beskrivits i föregående stycke.

Det bör redan här slås fast att utredningen tar som utgångspunkt för sina förslag gällande rätt vid den tidpunkt betänkandet överlämnas till regeringen. Inom regeringskansliet pågår f.n. behandling av de förslag som lagts fram i 1998 års Företagsskatteutrednings betänkande "Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar" (SOU 2001:11). Eftersom de förslagen har central betydelse för företagsbeskattningen har utredningen ansett det som självklart att diskutera om utredningens förslag kan anpassas till det pågående lagstiftningsarbetet.

4 Beskattningen av handelsbolag

4.1 Allmänna principer

Handelsbolag bör nettovinstbeskattas till statlig inkomstskatt enligt samma regler som gäller för aktiebolag och andra juridiska personer. Det innebär bl.a. att bolaget skall ha rätt att göra avsättning till ersättningsfond och periodiseringsfond på samma villkor som gäller för aktiebolagen. Skattesatsen skall vara 28 procent.

Handelsbolag skall ha rätt till avdrag för lön till delägarna. Bolaget skall betala sociala avgifter på lönesumman, göra skatteavdrag samt lämna kontrolluppgifter på samma sätt som för övriga anställda. Dessa frågor som har samband med beskattningen av delägarna behandlas vidare i avsnitt 5.2.

I de närmaste avsnitten behandlas dels vissa särskilt betydelsefulla poster, dels vissa avvikelser från vad som gäller för aktiebolagen.

4.2 Fastigheter

I fråga om beskattningen av ett handelsbolags fastigheter skall samma regler gälla som för aktiebolagen. Det gäller både vid den löpande beskattningen och vid avyttring. På bolagsnivå bör alltså inte göras någon skillnad om delägarna i handelsbolaget är fysiska eller juridiska personer. Den skillnad som finns i dag mellan delägare som är fysisk person och juridisk person när det gäller kapitalvinstbeskattning av fastigheter som ägs av handelsbolag bör således slopas, se avsnitt 6.

4.3 Handelsbolagsbidrag

Utredningens förslag: En resultatregleringsmöjlighet införs för delägare i handelsbolag som är juridisk person. Det innebär att överföringar, s.k. handelsbolagsbidrag, skall kunna göras mellan ett handelsbolag och delägande juridisk person. Beloppsgränserna bestäms utifrån de möjligheter till resultatutjämning som finns enligt nuvarande bestämmelser. Ett handelsbolagsbidrag får inte medföra underskott hos givaren om denne är ett handelsbolag. Om givaren är delägare får bidraget inte överstiga delägarans andel av underskottet i handelsbolaget. De begränsningar som finns enligt nuvarande bestämmelser om avdrag för underskott för kommanditdelägare och delägare i vissa handelsbolag skall också påverka storleken av handelsbolagsbidraget.

I detta avsnitt behandlas tekniken för att inom ramen för ett system där handelsbolag är skattesubjekt behålla den möjlighet till resultatutjämning mellan bolag och delägare som dagens regler innebär för delägare som är obegränsat skattskyldiga juridiska personer. Den valda lösningen innebär att överföringar liknande koncernbidrag skall kunna göras mellan ett handelsbolag och sådana delägare. Denna resultatregleringsmöjlighet kan lämpligen kallas handelsbolagsbidrag. Nedan behandlas först kretsen av skattskyldiga som får ge och ta handelsbolagsbidrag och därefter behandlas närmare den tekniska utformningen av en sådan resultatregleringsmöjlighet.

4.3.1 Kretsen av skattskyldiga som får ge och ta handelsbolagsbidrag

Svenska handelsbolag är enligt gällande regler inte själva skattskyldiga för sina inkomster. I stället beskattas varje delägare för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut eller inte, 5 kap. 1 och 3 §§ IL. Om en juridisk person är delägare i ett svenskt handelsbolag, skall även handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet, 14 kap. 10 § första stycket IL. Det betyder att i praktiken föreligger skattemässig resultatutjämning mellan ett handelsbolag och en delägande skattskyldig juridisk person, eftersom andelen i handelsbolagets resultat redovisas direkt i delägarans

näringsverksamhet. Det bör dock framhållas att regleringen inte betyder att skattemässig identitet föreligger mellan verksamhet direkt bedriven av delägaren och indirekt genom handelsbolaget. Särskilt kan nämnas att gällande regler i 24 kap. IL om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar inte omfattar andelar som innehas av ett svenskt handelsbolag. Ett annat exempel är att bestämmelsen om att uttagsbeskattning kan underlåtas om överlåtaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren i 23 kap. 28 § IL inte har ansetts tillämplig då överlåtaren är ett kommanditbolag vars delägare visserligen kunnat lämna sådant bidrag men som inte självt kunnat göra det, RÅ 2001 ref. 24.

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig verksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § IL). I praktiken betyder detta att en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och verksamhet i ett handelsbolag eller verksamhet i två eller flera handelsbolag inte kan kvitta överskott mot underskott i de olika näringsverksamheterna. Inte heller kan en fysisk person kvitta ett på honom belöpande underskott i ett handelsbolag mot inkomst av tjänst, med undantag för det särskilda avdrag som får göras under de första fem åren vid nyetablering, se bilaga 2, avsnitt 2.5.2.

En utgångspunkt för utredningen är att den möjlighet till resultatutjämnning mellan handelsbolag och delägare som är skattskyldig juridisk person som det nuvarande systemet med delägarbeskattning innebär inte bör försämrats. Utredningen föreslår därför att dessa delägare får ge och ta handelsbolagsbidrag. Det betyder att även handelsbolag därmed kommer att kunna ge och ta handelsbolagsbidrag från ett annat handelsbolag.

Någon förlusttäckningsmöjlighet för fysiska personer som är delägare i handelsbolag motsvarande den som gäller för delägare som är juridiska personer finns inte enligt nuvarande bestämmelser. Utredningen anser därför att det inte är nödvändigt att införa regler om handelsbolagsbidrag för dessa delägare.

Reglerna om handelsbolagsbidrag måste också överensstämma med våra internationella åtaganden. Vid tillämpningen av reglerna bör därför utländska handelsbolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som enligt inkomstskattelagens terminologi är att anse som ett utländskt

bolag¹, 6 kap. 9 § IL, också kunna vara givare och mottagare av handelsbolagsbidrag. Ett krav för avdragsrätt för handelsbolagsbidrag är att både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. Bestämmelserna skall också tillämpas om mottagaren är delägare som är en svensk juridisk person och som enligt ett skatteavtal har sitt hemvist i en utländsk stat inom EES. Även i det fallet måste krävas att mottagaren är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som handelsbolagsbidraget hänför sig till.

Enligt nuvarande bestämmelser är det delägarnas status som avgör skattskyldigheten i Sverige för handelsbolagets inkomster. Om handelsbolaget blir skattesubjekt kommer formella kriterier, dvs. registreringen, att bli avgörande för skattskyldigheten för bolagets inkomster. Handelsbolag som registrerats enligt svensk lag kommer därför att vara obegränsat skattskyldigt i Sverige. Den här förändringen kommer också få återverkningar på de skatteavtal som Sverige ingått. Ett svenskt handelsbolag kan enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat. Ett svenskt handelsbolag med hemvist i en stat inom EES bör också kunna vara mottagare av handelsbolagsbidrag om bolaget är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till.

4.3.2 Beloppsgränserna för handelsbolagsbidraget

När det gäller att bestämma beloppsgränserna för handelsbolagsbidraget är det också möjligheterna till resultatutjämnning i det nuvarande systemet som bör vara riktpunkten. Enligt utredningen bör ett handelsbolag få dra av handelsbolagsbidrag som motsvarar bolagets överskott före avsättning till periodiseringsfond. Ett handelsbolagsbidrag bör alltså inte få medföra ett underskott hos givaren om denne är ett handelsbolag. Om givaren är delägande skattskyldig juridisk person bör bidraget inte få överstiga delägarens andel av underskottet i handelsbolaget.

De begränsningar i avdragsrätten för underskott som finns enligt nuvarande regler för delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar (externt är ansvaret obegränsat) för bolagets förbindelser bör också påverka storleken av handelsbolagsbidraget. Det betyder att handelsbolagsbidrag från en delägare sammanlagt inte får överstiga ett belopp

¹ För definition av uttrycket utländskt bolag, se avsnitt 8.3.

som motsvarar hans ansvar. Kommanditdelägarers rätt att dra av handelsbolagsbidrag bör också begränsas på motsvarande sätt. Kommanditbolag behandlas mer utförligt i avsnitt 7.

4.4 Näringsbetingade andelar

Utredningens förslag: Reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar utvidgas till att omfatta utdelning på andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag. Avgörande för om en andel i ett handelsbolag skall anses näringsbetingad eller inte skall bestämmas enligt utredningsregeln i 24 kap. 16 § punkt 2 IL. Ett handelsbolags andelsinnehav kan vara näringsbetingat enligt 24 kap. 16 § punkt 1 eller 2 IL. Det finns också en koppling mellan bestämmelserna om skattefri utdelning och de föreslagna bestämmelserna om handelsbolagsbidrag. Om en andel i ett handelsbolag är näringsbetingad hos en delägande juridisk person skall förutsättningar för handelsbolagsbidrag i båda riktningarna föreligga. I annat fall inträder en kedjebeskattnings effekt.

Utredningen tar gällande rätt som utgångspunkt för sina förslag. På detta område finns emellertid som påpekats i avsnitt 3.2.1, anledning att pröva förslagen även mot 1998 års Företagsskatteutredningars förslag i deras gemensamma betänkande "Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar" (SOU 2001:11). I det betänkandet föreslås att beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar slopas. Motivet för det förslaget är att sådan beskattning innebär kedjebeskattnings i företagssektorn.

Den i nämnda betänkande föreslagna skattefriheten begränsas till näringsbetingade andelar. Begreppet näringsbetingade andelar är dock utvidgat i förhållande till den definition som finns i 24 kap. 16 § IL. Företagsskatteutredningarnas förslag (som nu bearbetas i regeringskansliet) innebär emellertid att reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar inte skall omfatta utdelning på andelar som innehas av handelsbolag eller kapitalvinst på sådana andelar eller andelar i ett handelsbolag, trots att också avkastningen på sådana andelar är föremål för kedjebeskattnings i bolagssektorn.

Företagsskatteutredningarnas två tyngsta argument mot att låta bestämmelserna omfatta andelar i handelsbolag och av handels-

bolag ägda aktier och andelar är att det grundläggande röstvillkoret blir svårt att bestämma i ett handelsbolag och att det inte heller är säkert att man i ett bolagsavtal kan finna någon given motsvarighet till andel i kapitalet. Företagsskatteutredningarna pekar även på kontrollproblem för skatteförvaltningen eftersom skattefriheten för näringsbetingade andelar även måste omfatta aktier som innehas av ett delägarbeskattat handelsbolag som hör hemma i en EES-stat. Det finns också problem i samband med ägarförändringar i handelsbolag. Skattskyldigheten för resultatet i ett handelsbolag kan föras över till ett köpande företag med möjligheter till resultatutjämnning som strider mot principerna för begränsningarna i rätten till avdrag för underskott i 40 kap. IL. Särskilda regler som förhindrar detta måste därför skapas anser utredningarna.

Med handelsbolag som skattesubjekt faller flera av de problem som företagsskatteutredningarna pekat på. Därmed öppnas också möjligheter att på ett godtagbart sätt lösa problemen med näringsbetingade andelar för handelsbolagens del. Enligt utredningens uppfattning bör det avgörande för om en andel i ett handelsbolag skall anses näringsbetingad eller inte uteslutande bestämmas av om ägarföretaget kan göra sannolikt att innehavet av andelarna betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära, 24 kap. 16 § punkt 2 IL (utredningsregeln). Den första punkten i nämnda lagrum som har utformats som en presumptionsregel, att 25 procent av röstetalet motiverar att aktien alltid skall betraktas som näringsbetingad, är inte applicerbar på en handelsbolagsandel där inflytandet styrs av bolagsavtalet som i princip kan ändras från tid till annan och också genom muntliga överenskommelser. Utredningsregeln är däremot möjlig att tillämpa och kontrollera av myndigheterna.

Huruvida handelsbolag kan ta emot skattefri utdelning på sitt eget andelsinnehav bör bedömas enligt samma regler som gäller för aktiebolag. Ett handelsbolags andelsinnehav kan därför vara näringsbetingat antingen enligt 24 kap. 16 § punkt 1 eller 2. Därtill bör alltså ett handelsbolag få ta emot skattefri utdelning på reellt näringsbetingade andelar i ett annat handelsbolag, dvs. andelar som om de hade varit aktier hade varit näringsbetingade med stöd av utredningsregeln i 24 kap. 16 § punkt 2 IL.

Med hänsyn till våra internationella åtaganden bör skattefriheten även omfatta andelar som innehas av vissa utländska handelsbolag. En första förutsättning är att bolaget hör hemma i en EES-stat och

beskattas som skattesubjekt i hemlandet. Vidare skall det utländska handelsbolaget driva verksamhet genom ett fast driftställe i Sverige och andelarna skall vara knutna till det fasta driftstället här.

I vissa fall skall utdelning från ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening anses som utdelning från en utländsk juridisk person enligt bestämmelserna om skattefri utdelning i 24 kap. IL. Det gäller om företaget har sin verkliga ledning i ett annat land än Sverige. Enligt skatteavtal kan nämligen ett sådant företag anses ha hemvist i den utländska staten. Om handelsbolaget blir skattesubjekt torde även svenska handelsbolag behandlas på samma sätt i skatteavtalen och därigenom skall de nämnda reglerna i 24 kap. IL också tillämpas på utdelning från handelsbolag.

4.4.1 Sambandet mellan handelsbolagsbidrag och vinstutdelning

När det gäller samordningen av utdelningsreglerna och reglerna om handelsbolagsbidrag är det naturligt att knyta an till skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL på samma sätt som bestämmelserna om koncernbidrag är kopplade till de nämnda reglerna. Om en andel i ett handelsbolag är näringsbetingad hos en delägande juridisk person bör förutsättningar för handelsbolagsbidrag i båda riktningarna med skatteplikt respektive avdragsrätt föreligga. I annat fall saknas avdragsrätt hos givaren och skatteplikt föreligger hos mottagaren, dvs. en kedjebeskattnings-effekt inträder.

4.5 Underskott i handelsbolag

Utredningens förslag: I och med att handelsbolaget blir skatte-subjekt skall huvudregeln att underskott skall rullas vidare i bolagets näringsverksamhet gälla.

Bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för underskott i 40 kap. IL ändras så att de även omfattar handelsbolag. Det införs en spärr på grund av handelsbolagsbidrag för att förhindra att underskott kan dras av mot handelsbolagsbidrag i samband med ägarförändringar.

Om handelsbolaget är skattesubjekt skall underskott som uppkommit i handelsbolaget inte längre fördelas på delägarna i förhållande till deras andel i förlusten enligt bolagsavtalet. Underskotten skall i stället rullas vidare i bolagets näringsverksamhet enligt huvudregeln i inkomstlagen näringsverksamhet. Det innebär i sin tur att regler motsvarande dem i 40 kap. IL om begränsningar i avdragsrätten för underskott måste omfatta även handelsbolag.

Reglerna i 40 kap. IL är hämtade från lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU. Bestämmelserna har karaktär av stopplagstiftning och avser att förhindra en alltför omfattande handel med förlustföretag. I det nuvarande regelsystemet finns det en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr som inträder vid vissa ägarförändringar. Det finns också begränsningar i rätten till avdrag för underskott vid konkurs och ackord.

Med ägarförändringar menas i det här sammanhanget förändringar i det bestämmande inflytandet över eller ägandet av ett underskottsföretag. Även ägarförändringar som innebär att ett underskottsföretag eller ett moderbolag till ett sådant företag får bestämmande inflytande över ett annat företag medför att spärreglerna inträder. I författningskommentaren finns närmare beskrivet hur begränsningarna i rätten att dra av underskott har anpassats till att också omfatta handelsbolag.

4.5.1 Spärr på grund av handelsbolagsbidrag

Syftet med de föreslagna bestämmelserna om handelsbolagsbidrag är som redan nämnts att även i fortsättningen ge handelsbolag och delägare som är juridisk person möjlighet till resultatutjämning. Det är samma syfte som reglerna om koncernbidrag har i fråga om företag inom samma koncern. Av samma skäl som det har ansetts föreligga behov av en koncernbidragsspärr för att förhindra att underskott kan dras av mot koncernbidrag i samband med ägarförändringar, bör det införas en motsvarande spärr för handelsbolagsbidrag.

4.6 Byte av företagsform

4.6.1 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

Utredningens förslag: Regelsystemet om underprisöverlåtelse som gäller för aktiebolag kommer att omfatta även ombildningar av handelsbolag som är skattesubjekt. Det betyder bl.a. att ombildning från enskild näringsverksamhet till handelsbolag åter blir möjlig utan att uttagsbeskattning behöver ske. Underprisöverlåtelse mellan handelsbolag kan också göras.

Under hösten 1998 beslutade riksdagen om nya skatteregler för omstruktureringar av företag. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1999. Bestämmelserna om underprisöverlåtelse, som nu finns intagna i 23 kap. IL, var ett av de områden som omfattades av den nya lagstiftningen, se bilaga 2 avsnitt 2.12.

De nya reglerna vilar på principen att omstruktureringar inom företagssektorn skall kunna genomföras utan omedelbara skattekonsekvenser. Reglerna syftar inte till några definitiva skattelättnader utan innebär uppskov med beskattningen. De är därför konstruerade så att uttagsbeskattning alltid kan ske i de fall en otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppkomma. Reglerna anger vad som krävs för att en överlåtelse till underpris inte skall medföra uttagsbeskattning. Dessutom finns det bestämmelser om de övriga beskattningskonsekvenserna när en sådan överlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning.

Handelsbolag kan vara både överlåtare och förvärvare i en underprisöverlåtelse. I de nuvarande reglerna finns ett antal bestämmelser som bara tar sikte på överlåtelse där ett handelsbolag uppträder som överlåtare eller förvärvare. Anledningen till dessa bestämmelser är de skillnader som finns i dag i beskattningen av delägare som är fysiska respektive juridiska personer.

I förarbetena till underprisreglerna (prop. 1998/99:15 s. 154 f.) uttalades att uttagsbeskattning borde kunna underlättas vid överlåtelse av egendom till underpris mellan å ena sidan ett handelsbolag och å andra sidan ett aktiebolag eller en fysisk person. Det motiverades med att inkomst i handelsbolag är underkastat en skattebelastning som totalt sett är ungefär densamma som inkomst i enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Överlåtelse till underpris från en enskild näringsidkare till ett handelsbolag – som före det att omstruktureringsreglerna infördes sedan lång tid tillbaka

accepterats i rättspraxis – ansågs dock inte längre vara möjlig utan uttagsbeskattning. Det beror på att sådana överföringar skulle kunna medföra ej avsedda skattelättnader. Denna reglering kan emellertid sägas innebära ett brott mot den neutralitetsprincip som bör upprätthållas inom företagsbeskattningen. Strävandena att uppnå neutralitet i beskattningen av olika företagsformer fick dock stå tillbaka för önskemålet att inte öka komplexiteten i regelsystemen.

De möjligheter som reglerna om underprisöverlåtelse innebär när det gäller att ombilda aktiebolag till annan företagsform bör enligt utredningen öppnas även för ombildningar av handelsbolag som är skattesubjekt. Det ovan omtalade neutralitetsproblemet kan därför lösas med utredningens förslag om en sådan reform.

Det betyder till att börja med att övergång från handelsbolag till aktiebolag kommer att underlättas ytterligare genom att båda bolagsformerna är föremål för bolagsbeskattning. Det är särskilt betydelsefullt eftersom det finns ett stort behov av att just sådana ombildningar går att genomföra på ett effektivt sätt. Det är inte ovanligt att nystartad verksamhet börjar i handelsbolag. I takt med att omsättningen ökar och behovet av att anställa personer utanför delägarkretsen blir större växer ofta intresset att driva verksamheten i en mer ändamålsenlig företagsform. I många fall flyttas verksamheten därför över till ett aktiebolag. Även övergång från aktiebolag till handelsbolag underlättas givetvis av att båda företagsformerna beskattas på i princip samma sätt.

En annan effekt av övergången till att behandla handelsbolag som skattesubjekt är att ombildning från enskild näringsverksamhet till handelsbolag åter blir möjlig utan att uttagsbeskattning behöver ske. Liksom i fråga om aktiebolag, bör i dessa fall krävas att samtliga andelar i det förvärvande handelsbolaget är kvalificerade. Även omstruktureringar mellan handelsbolag blir möjliga att genomföra utan uttagsbeskattning. En annan viktig aspekt – särskilt ur förenklingssynpunkt – är att delägarkretsens sammansättning i ett handelsbolag inte får den betydelse som den har enligt dagens regler. De särbestämmelser avseende handelsbolag som finns i det nuvarande regelsystemet kan därför tas bort.

4.6.2 Övertagande av periodiseringsfond och ersättningsfond

Utredningens förslag: Periodiseringsfond och ersättningsfond skall kunna tas över vid byte av företagsform både från handelsbolag till aktiebolag och från aktiebolag till handelsbolag.

Enligt nuvarande bestämmelser saknas möjlighet att i samband med en underprisöverlåtelse föra över periodiserings- och ersättningsfond mellan t.ex. två aktiebolag. I 30 kap. 14 § IL regleras övertagande av periodiseringsfond mellan olika slag av juridiska personer. I fråga om övertagande av periodiseringsfond mellan bl.a. aktiebolag hänvisas till bestämmelserna i 37 kap. IL om fusioner och fissioner och till 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar. Dessa regelverk är inte tillämpliga på handelsbolag i dag. Utredningen anser att de inte heller bör tillämpas på handelsbolag som är skattesubjekt. Vid överföring av näringsverksamhet mellan ett handelsbolag som är skattesubjekt och ett aktiebolag bör det emellertid vara möjligt att också föra över en periodiseringsfond. Förutsättningarna för sådana övertaganden bör i princip vara desamma som gäller enligt nuvarande bestämmelser i 30 kap. 12 § IL. Med andra ord bör det krävas att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning och att det överlåtande företaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till det övertagande företaget. Kravet på avsättning i det övertagande bolagets räkenskaper kan slopas.

I fråga om ersättningsfonder finns bestämmelser om övertagande i 31 kap. 23-25 §§ IL. Även när det gäller dessa fonder hänvisas till bestämmelserna i 37 – 38 kap. IL om fusioner m.m. Skattemyndigheten får, om det finns särskilda skäl, medge att fonder tas över av en annan skattskyldig vid övertagande av en näringsverksamhet i samband med arv, testamente eller bodelning. Inom sådana koncerner som avses i 35 kap. IL kan ersättningsfonder också tas över efter medgivande av skattemyndigheten. Utredningen anser att det bör införas en möjlighet att också föra över ersättningsfonder vid byte av företagsform mellan handelsbolag och aktiebolag. Bestämmelsen bör formuleras med regeln i 38 kap. 15 § IL som förebild. I 31 kap. 26 § IL regleras effekterna hos den som tar över fonderna. Om överföringen inte omfattar samtliga tillgångar i handelsbolaget skall aktiebolaget få ta över motsvarande delar av ersättningsfonderna.

4.7 Övriga frågor som rör handelsbolagets beskattning

4.7.1 Redovisningsfrågor

Utredningens förslag: Undantaget i bokföringslagen från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut som gäller för de minsta handelsbolagen slopas.

Att handelsbolag alltid är bokföringsskyldiga och i vilka fall ett handelsbolag skall upprätta årsbokslut respektive årsredovisning har beskrivits i bilaga 2, avsnitt 1.10.

Före den 1 januari 2000 gällde att samtliga handelsbolag var skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Vid arbetet med den nya bokföringslagen (1999:1078), BFL, ansåg regeringen att det, i likhet med vad som redan gällde för enskilda näringsidkare med begränsad omsättning, borde införas ett undantag från den skyldigheten i fråga om mindre handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer som bär ett direkt personligt och solidariskt ansvar för bolagets skulder. Beträffande undantaget för de minsta enskilda näringsidkarna har uppfattningen varit att krav på bokslut skulle vara alltför betungande. Riksdagen – som följde regeringens förslag – ansåg att det inte fanns skäl att ha strängare krav för de minsta handelsbolagen med fysiska personer som delägare.

Samtidigt med att undantaget infördes kompletterades lagen om handelsbolag och enkla bolag med en bestämmelse om att var och en av bolagsmännen har rätt att påkalla att ett årsbokslut upprättas. Bestämmelsen, som finns i 2 kap. 3 a § HBL, motiverades med att fördelningen av vinstmedel mellan bolagsmännen kan vara beroende av att det finns ett årsbokslut (prop. 1998/99:130 s. 285 f).

Det råder ett starkt samband mellan företagets redovisning och beskattning som innebär att redovisningen utan större korrigeringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen.

I anslutning till skattereformen år 1990 infördes bestämmelser om näringsidkares uppgiftsskyldighet. RSV har genom verkställighetsföreskrifter närmare angett vilka uppgifter som skall lämnas i s.k. standardiserat räkenskapsutdrag (SRU) eller räkenskapschema. I och med införandet av den nya lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter (2001:1227) anges numera en yttre ram för vilka uppgifter som skall lämnas, 5 kap. 2 § och 3 kap. 18–

19 §§ LSK. Det handlar om uppgifter som behövs för att en korrekt taxering skall kunna åsättas.

Om handelsbolag blir skattesubjekt finns enligt utredningen skäl att slopa det nämnda undantaget för de minsta handelsbolagen. Som närmare beskrivs i följande avsnitt bygger den föreslagna beskattningsordningen för handelsbolag på att redovisningen av skulder och eget kapital sker på ett korrekt sätt. För att underlätta tillämpningen av de nya skattereglerna bör även de minsta handelsbolagen omfattas av kravet på att avsluta bokföringen med årsbokslut. I praktiken innebär förslaget inte någon skillnad mot vad som gäller i dag eftersom de särskilda uppgifter som ett handelsbolag skall lämna enligt 5 kap. 2 § jämfört med 3 kap. 18–19 §§ LSK nästan alltid förutsätter att ett årsbokslut upprättas även om det inte krävs formellt enligt bokföringslagen.

4.7.2 Räkenskapsår

Utredningens förslag: Handelsbolag skall ha rätt att tillämpa brutet räkenskapsår.

Bestämmelser om räkenskapsår finns i 3 kap. BFL. För bl.a. fysiska personer och handelsbolag där en fysisk person skall beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst gäller att de skall ha kalenderåret som räkenskapsår, 3 kap. 1 § BFL.

I och med att handelsbolaget blir ett eget skattesubjekt finns inte längre behov av att bolaget och dess ägare som är fysisk person har samma redovisningsperiod. Det innebär att den möjlighet till flexibilitet som flertalet juridiska personer har genom rätten att tillämpa brutet räkenskapsår bör omfatta samtliga handelsbolag efter att dessa gjorts till skattesubjekt.

4.7.3 Nedläggning m.m.

Om verksamheten i ett handelsbolag läggs ner och bolaget likvideras eller om bolaget försätts i konkurs skall kapitalvinstbeskattning ske som om andelarna i bolaget hade avyttrats. Detsamma gäller om en bolagsman utträder ur bolaget. Vad som gäller vid avyttring av andel i handelsbolag finns närmare beskrivet i avsnitt 5.2.4.

5 Beskattningen av delägare

5.1 Grundläggande principer för beskattningen av delägare

Utredningens förslag: Handelsbolag skall beskattas för sina inkomster separat från delägarna. Delägare skall beskattas för sina uttag ur handelsbolaget och inte som nu för sin andel av bolagets resultat.

I handelsbolagslagen finns bestämmelser om insats och resultatfördelning m.m. i handelsbolag. Bestämmelserna är i detta avseende dispositiva, dvs. de skall tillämpas när inget annat avtalats mellan delägarna. Det finns inte något kapitalkrav i handelsbolag. Det är en konsekvens av det personliga och solidariska betalningsansvar för bolagets förpliktelser som åvilar bolagsmännen. Detta har påverkat utformningen av bestämmelserna om insats m.m. Handelsbolagslagen skiljer på avtalad och behållen insats. Den avtalade insatsen är bestämd genom bolagsavtalet och kan bara ökas respektive minskas genom ett nytt bolagsavtal. Behållen insats markerar delägarnas andel av bolagets förmögenhet. Den påverkas därför dels av bolagets resultat, dels av bolagsmännens inbetalningar till och uttag ur bolaget. Bolagsmans insats (avtalad eller behållen) får ökas respektive minskas endast under förutsättning att övriga bolagsmän lämnar sitt samtycke. Bolagsman i handelsbolag har varje räkenskapsår rätt dels till ränta på den insats (behållen) han hade kvar i bolaget vid räkenskapsårets början, dels till ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Det överskott eller den brist som finns kvar sedan bolagsmannen har tillgodoräknats ränta och arvode utgör räkenskapsårets resultat.

Enligt handelsbolagslagen skall resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen (2 kap. 8 §). I bolagsavtalet brukar emellertid regleras hur vinsten och förlusten skall fördelas mellan delägarna.

Utgångspunkten enligt nuvarande regler är att den av delägarna bestämda fördelningen också skall ligga till grund för deras beskattning. Den fördelning som kommer till uttryck genom bolagsmännens faktiska uttag sedan handelsbolaget blivit skatte- subjekt bör som regel godtas även i fortsättningen. De korriger- ingar av resultatfördelningen som slagits fast i praxis bör dock vara gällande även i det nya beskattningssystemet. Det betyder att fördelningen kan frångås om den innebär en obehörig inkomst- överföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal.

Den nya beskattningsordningen kommer att innebära att han- delsbolaget beskattas för sina inkomster separat från delägarna och att varje delägare i ett handelsbolag blir beskattad för sina uttag ur bolaget och inte som nu för sin andel av bolagets resultat. Delägarens uttag skall beskattas i inkomstslaget tjänst, kapital eller näringsverksamhet.

I ett system med handelsbolag som skattesubjekt kan *delägare som är fysisk person* göra uttag i form av lön och ränta på inlånat kapital. Både löneuttag och uttag av ränta som är marknadsmässig är resultatpåverkande. Handelsbolagets vinst kan delägaren till- godogöra sig i form av utdelning och kapitalvinst. I dessa fall bör de s.k. 3:12-reglerna i 57 kap. IL kunna bli tillämpliga. Slutligen finns det civilrättsligt också en möjlighet för delägaren att låna pengar från handelsbolaget. Enligt utredningens förslag som presenteras i avsnitt 5.2.2 skall det införas ett skatterättsligt låneförbud motsvarande det låneförbud som gäller för aktieägare m.fl. vid lån från aktiebolag, dvs. beskattning sker för det otillåtna lånebeloppet i inkomstslaget tjänst. Sammanfattningsvis kan alltså konstateras att beskattningen av fysiska personer som är delägare i handelsbolag blir densamma som beskattningen av delägare i aktie- bolag.

Delägare som är skattskyldig juridisk person skall också beskattas för sina uttag. Dessa delägare kan göra uttag i form av utdelning och dessutom tillgodoföras ränta på inlånat kapital. Kapitalvinst vid försäljning av andel skall beräknas enligt kapitalvinstreglerna men beskattas som all övrig inkomst hos en juridisk person i inkomst- slaget näringsverksamhet. Det kan förekomma att också en del- ägande juridisk person lånar pengar från handelsbolaget. Även lån till delägare som är juridisk person bör beskattas.

En delägare i ett handelsbolag skall kunna ta tillbaka tillskjutet kapital utan beskattningsekvenser. Som tidigare nämnts måste

det egna kapitalet i handelsbolaget delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Kontot för tillskjutet kapital, som bara skall bestå av fullbeskattat kapital, skall ökas respektive minskas med delägarrens tillskott till och uttag från bolaget. För delägare som förvärvat sin andel från annan gäller att uttag får ske utan beskattningskonsekvenser av det tillskjutna kapital som fanns hänförligt till andelen vid överlåtelsen och kapital som förvärvaren därefter tillskjutit.

Transaktioner mellan bolaget och delägare som är fysisk person brukar vanligtvis redovisas över kapitalkonton eller direkt i deklarationen. I den nya beskattningsordningen är det nödvändigt att det också i handelsbolagets bokföring avspeglas vad ett tillskott respektive ett uttag faktiskt avser. Om delägaren valt att sätta in medel i form av insats, dvs. tillskjutet kapital, skall detta också framgå av bokföringen genom att medlen bokförs som eget kapital. Om delägaren i stället väljer att ge ett penninglån till bolaget skall en sådan insättning bokföras som en skuld i bolaget. Motsvarande gäller i fråga om uttag. Redovisning i handelsbolag behandlas mer utförligt i avsnitt 10.

5.2 Fysiska personer

5.2.1 Beskattning av lön, m.m.

Utredningens förslag: Delägare i handelsbolag skall kunna göra uttag av lön från bolaget.
--

Ett anställningsförhållande mellan ett handelsbolag och en delägare som i dag är civilrättsligt giltigt kommer – när delägarbeskattningen slopats – också att behandlas som skattemässigt giltigt. I detta avseende blir reglerna identiska med vad som gäller för den som är anställd och delägare i ett aktiebolag.

I korthet innebär reglerna följande. Inkomst av tjänst redovisas enligt kontantprincipen. Enligt 10 kap. 8 § IL skall inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Bestämmelsen blir tillämplig på inkomst av tjänst som handelsbolagsdelägare uppstår från handelsbolaget. För handelsbolagets del gäller att lönekostnad skall dras av det år då kostnaden enligt god redovisningssed tas upp i räkenskaper. Bolaget skall göra skatteavdrag, betala

arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på grundval av de utbetalda lönerna.

5.2.2 Beskattning av penninglån från handelsbolag

För en beskrivning av regler om förbjudna lån enligt nuvarande bestämmelser hänvisas till bilaga 2, avsnitt 2.7.

Enligt dagens regler finns det varken ett civilrättsligt eller ett skatterättsligt förbud mot att en handelsbolagsdelägare tar upp lån i det egna bolaget.

Om handelsbolaget blir skattesubjekt och delägarna lånar i bolaget upparbetade vinstmedel skjuts det andra ledet i dubbelbeskattningen upp. Enligt utredningens uppfattning saknas skäl att för handelsbolagens del föreslå ett civilrättsligt låneförbud. Möjligheter till skatteundandragande genom att låna pengar från handelsbolaget för privat konsumtion utan beskattningsekvenser bör emellertid förhindras i det nya beskattningssystemet.

5.2.2.1 Alternativ till ett skatterättsligt låneförbud

En av komplikationerna med att införa en skatterättslig låneförbudsregel – som saknar koppling till en motsvarande civilrättslig regel – för lån från handelsbolag är att utforma bestämmelsen så att den täcker alla de lånesituationer som bör förhindras. Eftersom det för närvarande pågår lagstiftningsarbete vad gäller just det aktiebolagsrättsliga låneförbudet kan det antas att frågan om att omarbeta det nu gällande skatterättsliga låneförbudet också blir aktuell. Frågan om en frikoppling mellan det civilrättsliga och det skatterättsliga låneförbudet för lån från aktiebolag har tidigare behandlats av regeringen i prop. 1999/2000:15 med anledningen av ett förslag av Stoppregelutredningen i betänkandet "Stoppreglerna", (SOU 1998:116). Regeringen tyckte då att det inte fanns skäl att avskaffa kopplingen mellan låneförbuden innan frågan om den civilrättsliga regleringen av förbjudna lån avgjorts. Det kan nämnas att Stoppregelutredningen ansåg att det torde finnas ett behov av särskilda skatteregler avseende vissa typer av lån, nämligen lån från fåmansföretag. De särskilda reglerna borde, enligt nämnda utredning, omfatta endast delägarna och delägarna närstående personer. Beskattningen av fysiska personer föreslogs

ske i inkomstslaget kapital. För att uppnå ungefär samma beskattningseffekter som tidigare föreslog utredningen vidare att ett belopp motsvarande en och halv gånger lånesumman skulle tas upp i inkomstslaget kapital. Vid återbetalning av lånet skulle låntagaren få dra av motsvarande del av det återbetalade beloppet. I de fall även juridiska personer skulle beskattas för lån skulle det ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

Ett annat alternativ till ett skatterättsligt låneförbud är att lagstifta om lägsta räntesats för lån till delägare. För en aktiv delägare med inkomster över brytpunkten för statlig inkomstskatt är det skattemässigt mer förmånligt att låna pengar från handelsbolaget i stället för att ta ut ytterligare lön om lånet löper med marknadsmässig ränta. Risken är därför stor att dessa delägare väljer att låna pengar från bolaget för privat konsumtion vilket enligt utredningens uppfattning är principiellt felaktigt.

Utredningen anser att det i detta sammanhang saknas skäl att föreslå annat än ett skatterättsligt låneförbud.

5.2.2.2 Ett skatterättsligt låneförbud

Utredningens förslag: Ett särskilt skatterättsligt förbud för penninglån från handelsbolag till bl.a. delägare i bolaget införs. Omfattningen av låneförbudet skall vara i princip detsamma som motsvarande låneförbud från aktiebolag.

Det är viktigt att förhindra, som inledningsvis påpekats, att det framstår som mer attraktivt för en handelsbolagsdelägare att låna pengar från bolaget för privat konsumtion i stället för att göra uttag i form av lön eller utdelning.

Den väg som utredningen valt när det gäller reformeringen av handelsbolagsbeskattningen är att så långt som möjligt knyta an till regelsystemet för delägare i aktiebolag. När det gäller lån till delägare, m.fl. i aktiebolag finns visserligen fortfarande ett civilrättsligt låneförbud som det skatterättsliga låneförbudet är kopplat till. Syftet med den skatterättsliga bestämmelsen som finns i inkomstskattelagen är dock att motverka att delägarna skjuter upp det andra ledet i beskattningen genom att – i stället för att göra beskattningsbara uttag i form av lön eller utdelning – låna medel från bolaget. Motiven för ett skatterättsligt låneförbud för lån från

handelsbolag sammanfaller således med motiven för låneförbudet som finns enligt gällande regler i inkomstskattelagen.

Utredningen anser därför att det bör införas ett särskilt skatterättsligt förbud för penninglån från handelsbolag till bl.a. delägare i bolaget. I avvaktan på eventuella förändringar av nuvarande regler för lån till delägare m.fl. från aktiebolag bör omfattningen av låneförbudet från handelsbolag vara i princip detsamma som motsvarande låneförbud från aktiebolag. Det innebär sammanfattningsvis att delägare och delägaren närstående personer skall omfattas av låneförbudet. Om handelsbolaget – i stället för att låna ut pengar – ställer säkerhet bör det, precis som i fråga om lån från aktiebolag, jämföras med lån. S.k. kommersiella lån bör vara undantagna från de av utredningen föreslagna låneförbudsreglerna. Det bör också införas en dispensmöjlighet som är uppbyggd på samma sätt som dispensmöjligheten i aktiebolagslagen. Lån som delägare har redan vid tidpunkten före övergången till den nya beskattningsordningen bör inte omfattas av det nya låneförbudet. I övrigt hänvisas till författningskommentaren i avsnitt 15.

5.2.2.3 Beskattning av räntefria lån m.m.

I fråga om ränteförmånliga lån till anställda i handelsbolag bör de allmänna reglerna om lån till anställda i 11 kap. 1 § IL vara tillämpliga. Värdet skall då beskattas som intäkt av tjänst. Detsamma gäller om det är ett lån till en delägare (lån som inte omfattas av låneförbudet) som också är anställd i bolaget. Lån till delägare som inte är anställd skall beskattas som utdelning.

Värdet av ränteförmån beräknas enligt reglerna i 61 kap. 15–17 §§.

5.2.3 Beskattning av kapitalavkastning

5.2.3.1 Allmänt om kapitalavkastning

När det gäller beskattningen av en handelsbolagsdelägars avkastning från bolaget bör reglerna också utformas efter samma mönster som gäller för delägare i aktiebolag. Handelsbolaget skiljer sig emellertid, som påpekats vid flera tillfällen, från aktiebolaget eftersom det inte finns något krav på minsta eget kapital eller på att kapitalet skall vara bundet i bolaget. Bolagsmännen i ett handels-

bolag har därför civilrättsligt en möjlighet att välja att låna in kapital till verksamheten eller att avtala om att kapital skall tillskjutas genom insats. Enligt utredningen finns skäl att utveckla vilken betydelse denna valmöjlighet har när det gäller att bestämma hur avkastningen skall beskattas hos delägarna.

Enligt reglerna för aktiebolag gäller följande. Utdelning skall enligt huvudregeln tas upp i inkomstslaget kapital. För delägare i onoterade aktiebolag finns en möjlighet att göra uttag av vinstmedel utan ytterligare beskattning än den som skett i bolaget genom de s.k. lättnadsreglerna. För delägare i fåmansföretag gäller särskilda regler för utdelning och kapitalvinst på s.k. kvalificerade andelar som innebär att uttaget skall fördelas till beskattning i inkomstlagen kapital och tjänst. Kapitalunderlaget för skattefri utdelning och utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag är anskaffningsutgiften för aktierna. Vidare medför inlånat kapital rätt till marknadsmässig ränta som är avdragsgill i aktiebolaget och som beskattas som inkomst av kapital hos aktieägaren.

Ur förenklingssynpunkt har den synpunkten förts fram att ovan nämnda regler skulle kunna slopas till förmån för en modell där allt tillskjutet kapital i ett handelsbolag skattemässigt betraktas som inlånat kapital. Konsekvensen av en sådan modell är att handelsbolagsdelägaren endast kommer att beskattas för löneuttag och för uttag av ränta på inlånat kapital, vilket i båda fallen skulle utgöra en kostnad i handelsbolaget som får dras av. Om allt kapital i ett handelsbolag skattemässigt betraktas som inlånat kapital kommer något motsvarande kapitalunderlag för lättnadsbelopp och kapitalinkomstbeskattad utdelning inte att existera.

För att uppnå neutralitet i beskattningen med delägare i aktiebolag som är fåmansföretag måste handelsbolagsdelägaren på samma sätt som delägare i aktiebolag kunna göra uttag av ackumulerade vinstmedel. För detta krävs ett underlag i form av tillskjutet eget kapital – motsvarande aktiekapitalet – även i handelsbolaget. Det är därför nödvändigt att låta handelsbolagsdelägaren *välja* om det kapital som tillförs verksamheten ska specificeras som tillskjutet kapital, som ligger till grund för utdelning enligt lättnadsreglerna och fåmansföretagsreglerna, eller som inlånat kapital som ligger till grund för avkastning i form av marknadsmässig ränta. I likhet med förhållandena i fåmansaktiebolag blir därmed ackumulerade vinstmedel utdelningsbara, men vinstmedlen kommer i sig inte att påverka underlaget för kapitalinkomstbeskattade uttag från handelsbolaget.

Att definiera hela kapitalinsatsen som inlänat kapital torde emellertid inte medföra att de särskilda fåmansföretagsreglerna helt kan undvaras. Ett fall då behovet av att tillämpa dessa regler kvarstår, är vid försäljning av andelar i handelsbolaget. Om det vid försäljningstidpunkten finns ackumulerade vinstmedel i bolaget är det nödvändigt att tillämpa fåmansföretagsreglerna vid beskattningen av en eventuell kapitalvinst som uppkommer hos den tidigare delägaren.

För handelsbolagsdelägare med löneinkomster under den lägre brytpunkten för statlig inkomstskatt (taxerad inkomst över 273 800 kr under beskattningsåret 2002) är det alltid skattemässigt mer gynnsamt att ta ut ersättning i form av lön än som dubbelbeskattad kapitalinkomst. För delägare med inkomster som överstiger brytpunkten för statlig inkomstskatt kommer det också i flertalet fall att vara skattemässigt gynnsamt att låna in kapitalet eftersom ränta till skillnad mot utdelning är avdragsgill i bolaget. I praktiken torde därför möjligheten till kapitalinkomstbeskattad utdelning endast komma att utnyttjas i begränsad omfattning. Det stora flertalet handelsbolagsdelägare kommer troligtvis bara tillföra verksamheten kapital genom inlåning. De kommer därmed inte heller att beröras av lättnadsreglerna och de särskilda fåmansföretagsreglerna annat än vid avyttring av andel.

Ett beskattningssystem som bygger på att allt investerat kapital skattemässigt *skall* betraktas som inlänat kapital innebär att det skapas ytterligare ett regelkomplex som bara gäller för handelsbolag och delägare i handelsbolag. Ett sådant system är inte acceptabelt ur neutralitetssynpunkt. Utredningen kan därför inte förorda en sådan modell. Utredningens förslag bygger i stället på att beskattningen av delägare som är fysiska personer görs enhetlig med beskattningen av delägare i aktiebolag. Som redan påpekats kan emellertid antas att handelsbolagsdelägare kommer att välja att tillföra bolaget kapital genom inlåning i de fall det är skattemässigt gynnsamt. Det innebär i praktiken att dessa delägare normalt sett – till skillnad mot delägare i ett fåmansaktiebolag – inte behöver tillämpa de särskilda fåmansföretagsreglerna och lättnadsreglerna vid den årliga taxeringen. Från ett förenklingsperspektiv är detta förhållande naturligtvis positivt.

5.2.3.2 Beskattning av avkastning i form av ränta

Utredningens förslag: Handelsbolagsdelägare har rätt till avkastning på inlånat kapital i form av ränta. Om räntan överstiger marknadsmässig ränta är överskjutande del att anse som förtäckt vinstutdelning och skall beskattas som löneförmån hos delägare som är anställd och som utdelning för övriga delägare.

När handelsbolagsdelägaren lånar pengar till handelsbolaget kan han tillgodogöra sig avkastning på det inlånade kapitalet i form av ränta. Räntan skall beskattas i inkomstslaget kapital.

Om delägaren tillgodogör sig ränta som överstiger marknadsmässig ränta är överskjutande del att anse som förtäckt vinstutdelning som beskattas som löneförmån hos delägare som är anställd och som utdelning för övriga delägare.

Ränta som är marknadsmässig får dras av i handelsbolaget. Den del av räntan som överstiger marknadsmässig ränta och som tas ut av handelsbolagsdelägare som är aktiv i handelsbolaget får också dras av i bolaget men ingår i underlaget för socialavgifter. "Överränta" till delägare som är passiv betraktas som utdelning och är följaktligen inte avdragsgill i bolaget.

Bolaget skall lämna kontrolluppgift avseende utbetalda räntor.

5.2.3.3 Beskattning av avkastning i form av utdelning

Utredningens förslag: Delägare har rätt till avkastning på tillskjutet kapital i form av utdelning.

Om delägaren – i stället för eller vid sidan av ett penninglån – gör en kapitalinsats i handelsbolaget kan delägaren tillgodogöra sig avkastning i form av utdelning. Utdelningen som betalas ut till delägarna får inte dras av i bolaget.

Som redan nämnts behövs i ett beskattningssystem med handelsbolag som är skattesubjekt både lättnadsregler och fördelningsregler för utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag. Den del av den avtalade insatsen som en delägare betalar in till bolaget motsvarar hans anskaffningsutgift för andelen. Anskaffningsutgiften för en delägare som förvärvat sin andel från en annan delägare motsvaras av vad han har betalat för andelen. Anskaffningsutgiften ligger till grund för beräkning av andelens omkostnads-

belopp. Anskaffningsutgiften skall minskas respektive ökas när delägaren tar ut respektive skjuter till fullbeskattat kapital i handelsbolaget.

Omkostnadsbeloppet vid ingången av beskattningsåret ligger till grund dels för beräkningen av lättnadsbelopp, dels för hur stor del av utdelningen som skall beskattas i kapital respektive tjänst, se nedan avsnitt 5.3.3.

I fråga om beräkning av lättnadsbelopp och de skillnader som gäller i jämförelse med utdelning på andelar i andra juridiska personer hänvisas till författningskommentaren i avsnitt 15.

För handelsbolag bör införas en skyldighet att lämna kontrolluppgift även avseende uttag av utdelning.

5.2.3.4 Bolagsmans rätt till kompensation för sin insats enligt handelsbolagslagen

Utredningens förslag: Den nuvarande rätten till arvode som bolagsman i handelsbolag har enligt handelsbolagslagen tas bort. Vidare föreslås att bolagsman skall ha rätt till *avkastning* på insatt kapital endast om handelsbolaget har gått med vinst.

Bolagsman i handelsbolag har enligt 2 kap. 6 § HBL rätt till *dels* ränta på den insats han eller hon hade kvar i bolaget (behållen insats) vid räkenskapsårets början, *dels* ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Både ränta och arvode räknas som kostnader för handelsbolaget och skall tillgodoräknas bolagsmannen även om bolaget inte redovisar någon vinst.

Enligt norsk och finsk rätt har bolagsman rätt till ränta endast om bolaget har gått med vinst. Även i tysk rätt är bolagsmans rätt till ränta numera att jämställa med vinstutdelning.

Bestämmelsen i 2 kap. 6 § HBL måste ses mot bakgrund av bestämmelsen i 2 kap. 8 § HBL om vad som gäller i fråga om resultatfördelningen i ett handelsbolag. Där anges att resultatet skall fördelas lika mellan bolagsmännen om inget annat har avtalats. Om inte bolagsmännens insatser i form av arbete och/eller kapital kompenseras särskilt kan regeln om lika fördelning av resultatet många gånger få orättvisa konsekvenser. Det är dock vanligt att resultatfördelningen på förhand regleras i bolagsavtalet. Genom bestämmelsen om bolagsmans rätt till arvode och ränta skapas möjlighet att kompensera de bolagsmän som av olika anledningar

kan sägas ha lagt ner mer arbete eller satsat mer kapital än vad som förutsågs när bolagsavtalet skrevs.¹

Bestämmelsen att resultatet skall fördelas lika mellan bolagsmännen fanns redan i den äldre lagen (1895:64 s.1) om handelsbolag och enkla bolag. Bestämmelsen motiverades främst med att en fördelning utifrån bolagsmännens insatser – som egentligen ansågs mer rättvis – innebar praktiska svårigheter i fråga om värderingen av olika slag av insatser.² I förarbetena till den nuvarande handelsbolagslagen (prop. 1979/80:43 s. 116) påpekades att det i många fall vore naturligare att fördelningen av resultatet baserades på bolagsmännens olika insatser och att den nya lagen därför borde föreskriva att vinstfördelningen skulle ske efter insatsernas storlek. Samtidigt ansåg man att en sådan regel skulle vara orättvis i bolag där vissa bolagsmän gjort insatser i form av pengar eller annan egendom medan någon eller några bolagsmän medverkat i bolaget endast genom arbetsinsatser. Slutsatsen blev därför att likafördelningsregeln borde behållas som en dispositiv huvudregel.

Det kan konstateras att vinst och förlust som uppkommer i ett handelsbolag i första hand skall fördelas enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen. Har inget avtalats träder bestämmelsen i 2 kap. 8 § HBL in och anger att resultatet skall fördelas lika mellan bolagsmännen. Bestämmelsen förutsätter i princip att det finns en regel som ger bolagsman rätt till någon form av avkastning på den insats som han gör om behovet inte tillgodoses på annat sätt.

Vare sig enligt den nuvarande beskattningsmetoden där handelsbolagets inkomster beskattas hos delägarna, eller enligt den föreslagna beskattningsmetoden som innebär att handelsbolag blir skattesubjekt kan en delägares eget arbete skattemässigt anses som insats i handelsbolaget. I ett system med handelsbolag som skattesubjekt är det naturligt att delägare som arbetar i bolaget kompenseras genom att de erhåller lön från bolaget. Enligt utredningens uppfattning finns det därför inte längre behov av en särskild civilrättslig reglering av bolagsmans rätt till arvode. Utredningens förslag bygger på att delägares avkastning på investerat kapital skall beskattas antingen som ränta, vilken i de flesta fall skall dras av i bolaget, eller som utdelning som inte i något fall får dras av. Den civilrättsliga bestämmelsen om bolagsmans rätt till ränta kan innebära att tolkningsproblem uppstår när det skatterättsligt

¹ Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag – En kommentar, 2001, s. 336 f.

² Håkan Nial, a.a. s. 155 f.

gäller att avgöra vad som skall anses utgöra ränta respektive utdelning.

Som redan nämnts finns det enligt utredningen inte skäl att behålla regeln om bolagsmans rätt till arvode om handelsbolag blir skattesubjekt. Det förhåller sig emellertid annorlunda med bestämmelsen som ger bolagsman rätt till ränta. Vid bedömningen av behovet av en sådan bestämmelse beaktar utredningen att resultatfördelningen i det stora flertalet handelsbolag redan torde regleras särskilt i bolagsavtalen. Enligt utredningen bör räntan – som fallet är i flera andra jämförbara länder – jämföras med utdelning. Det betyder att en handelsbolagsdelägars rätt till avkastning på tillskjutet kapital förutsätter att bolaget har vinstmedel till förfogande. Avkastningen kommer därmed att utgöra en vinstdisposition jämförbar med den resultatfördelning som sker till följd av bestämmelserna i 2 kap. 8 § HBL. Det betyder att bestämmelsen fortsättningsvis kommer att säkerställa att den del av vinstdispositionen kommer att ske på grundval av storleken på var och en av bolagsmännens investerade kapital. Till skillnad mot vad som gäller idag kommer emellertid förluster att fördelas lika mellan bolagsmännen utan att hänsyn tas till storleken på den insats bolagsmännen hade vid räkenskapsårets början. Det innebär en skillnad mot dagens rättsläge.

Sammanfattningsvis föreslår alltså utredningen att bestämmelsen i 2 kap. 6 § HBL ändras så att den nuvarande rätten till arvode tas bort. Vidare föreslås att bolagsman skall ha rätt till *avkastning* på insatt kapital endast om handelsbolaget har gått med vinst. Avkastningen kommer därmed att utgöra en resultatdisposition i stället för att, såsom är fallet med ränta i dag, betraktas som en omkostnad i verksamheten. Det betyder att förluster kommer att fördelas på ett något annorlunda sätt än vad som följer av de nuvarande bestämmelserna, se vidare författningskommentaren i avsnitt 15.

5.2.3.5 Beskattningstidpunkten

Enligt de civilrättsliga reglerna kan bolagsmännen i ett handelsbolag, om de är överens, när som helst, utan hänsyn till om årsbokslut är upprättat eller till bokslutets innehåll, ta ut de belopp de önskar från bolaget.

I inkomstslaget kapital gäller som huvudregel en strikt kontant-princip. Kapitalinkomster skall beskattas det år de kan disponeras, 41 kap. 8 § IL. Precis som i fråga om utdelning och ränta från fåmansföretag kan delägare i handelsbolag disponera sådan ersättning först i och med att en utbetalning faktiskt skett från bolaget. Det betyder att delägare i handelsbolag skall beskattas för bl.a. ränteinkomst det beskattningsår som delägaren gjort uttaget av räntan från handelsbolaget.

5.2.4 Avyttring av andel i handelsbolag

5.2.4.1 Vad innebär avyttring av andel i handelsbolag?

Det finns anledning att först kort redovisa vissa civilrättsliga bestämmelser om innebörden av att vara bolagsman i handelsbolag. En bolagsman har enligt huvudregeln rättigheter av två olika slag. För det första har en bolagsman rätt att delta i förvaltningen av och kontrollen över verksamheten, 2 kap. 3 och 5 §§ HBL. Förvaltningsrätten och kontrollrätten kan inte överlätas till annan utan övriga bolagsmäns samtycke, 2 kap. 2 § HBL. För det andra har bolagsmannen vissa ekonomiska rättigheter.

En bolagsmans *andel* i ett handelsbolag omfattar i princip hans ekonomiska rättigheter i bolaget. Andelsöverlåtelse – överlåtelse av de ekonomiska rättigheterna – kan ske utan samtycke av övriga bolagsmän. I 2 kap. 21 § HBL anges vilken rättsverkan mot bolaget som en sådan andelsöverlåtelse har. Förvärvaren av andelen har rätt att få ut vad bolagsmannen enligt 2 kap. 9 § HBL har rätt att lyfta, dvs. rätt till ränta på insats och skäligt förvaltningsarvode samt rätt till resultatandel. Förvärvaren har dessutom rätt att vid bolagsskifte få ut den del av behållna tillgångar som belöper på bolagsmannen.

Den som övertar en andel har samma rätt som överlåtaren att säga upp bolaget eller att på annat sätt kräva dess upplösning. Det solidariska ansvaret och andra förpliktelser som åvilar en bolagsman övergår på en ny andelsinnehavare först sedan denne inträtt som bolagsman i bolaget.

5.2.4.2 Beräkning av kapitalvinst respektive kapitalförlust

Utredningens förslag: Avyttringsbegreppet i fråga om andelar i handelsbolag skall ha samma omfattning som enligt dagens regler. På samma sätt som enligt nuvarande regler skall en delägars negativa anskaffningsutgift bli föremål för kapitalvinstbeskattning vid överlåtelse av andelen. Beräkning av kapitalvinst respektive kapitalförlust skall ske enligt de allmänna reglerna för kapitalvinstberäkning. Bestämmelserna i 50 kap. IL slopas.

Med avyttring avses försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar (44 kap. 3 § IL). Avyttringsbegreppet i fråga om andelar i handelsbolag skall ha samma omfattning som enligt dagens regler. Det innebär bl.a. att om en bolagsman utträder ur handelsbolaget och andelen blir inlöst av bolaget eller övertas av en annan bolagsman anses avyttring av andelen ha skett. Detsamma gäller om bolaget upplöses.

Även efter det att handelsbolaget har blivit skattesubjekt kan en delägare ha en negativ anskaffningsutgift för sin andel. På samma sätt som i dag skall motsvarande belopp bli föremål för kapitalvinstbeskattning vid överlåtelse av andelen. Det gäller både vid försäljning av andelen och vid arv, gåva och liknande benefika överlåtelser. En negativ anskaffningsutgift utgör – precis som enligt dagens modell med delägarbeskattning – en latent skatteskuld för delägaren. Negativa anskaffningsutgifter påverkar inte det egna kapitalet i handelsbolaget.

Det är dagen för andelsöverlåtelsen som styr beskattningstidpunkten. Registreringen av den nye bolagsmannen kan alltså ske vid en annan tidpunkt.

Beräkning av kapitalvinst respektive kapitalförlust skall ske enligt de allmänna reglerna för kapitalvinstberäkning. Nettointäkten skall således minskas med omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet inkluderar anskaffningsutgiften, eventuella utgifter i samband med förvärvet av andelen och tillskjutet fullbeskattat kapital, minskat med uttag av fullbeskattat kapital. Om anskaffningsutgiften är negativ blir omkostnadsbeloppet noll. Ersättningen för andelen skall då ökas med det negativa beloppet på samma sätt som sker enligt nuvarande regler.

Utredningens förslag innebär att bestämmelserna i 50 kap. kan slopas.

Om en andel förvärvats genom benefik överlåtelse tillämpas kontinuitetsprincipen när anskaffningsutgiften är positiv. Det omkostnadsbelopp som gällde för arvlåtaren, givaren eller maken övertas av den nye ägaren. Om anskaffningsutgiften i stället är negativ beräknas förvärvarens omkostnadsbelopp till noll och överlåtaren beskattas på samma sätt som gäller i dag för det negativa beloppet. Vid blandade förvärv bör samma delningsprincip som i fråga om aktier tillämpas.

I ett handelsbolag måste det finnas minst två andelar, en andel för varje delägare. Handelsbolagsdelägarna kan i bolagsavtalet föreskriva att bolaget skall delas upp i visst antal andelar. Andelarna slås dock i praktiken samman på delägarrens hand så att varje delägare i princip har en andel. En person, fysisk eller juridisk, kan naturligtvis förvärva andelar i ett handelsbolag vid olika tillfällen. En delägare kan också avyttra en del av sin andel. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet skall, på samma sätt som enligt nuvarande regler, omkostnadsbeloppet för den del av andelen som avyttrats beräknas som en del av den totala anskaffningsutgiften för andelen oavsett om den förvärvats vid olika tillfällen.

I fråga om beskattning vid avyttring av kvalificerad andel i handelsbolag hänvisas till avsnitt 5.3.4.

Om förlust uppkommer i samband med andelsförsäljning tillämpas reglerna om kapitalförlust på delägarätter i 48 kap. 20 § IL. Vid kvittning mot utdelningar, ränteinkomster och kapitalvinster på annan egendom än delägarätter reduceras avdragsrätten till 70 procent av kapitalförlusten.

5.3 Handelsbolag som är fåmansföretag

Utredningens förslag: De särskilda reglerna som finns i 57 kap. IL skall med vissa avvikelser tillämpas även på utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i handelsbolag.

Begreppet fåmansföretag skall i fortsättningen även omfatta handelsbolag. Utomstænderegeln i 57 kap 5 § IL skall inte utvidgas till att omfatta handelsbolag.

För en andel i ett handelsbolag är det omkostnadsbeloppet vid beskattningsårets ingång som skall tillämpas när underlaget för gränobelopp skall beräknas. Omkostnadsbeloppet skall minskas med tillskott som gjorts under det föregående beskattningsåret i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget.

Bestämmelserna i 60 kap. 14 § IL som avser den beloppsmässiga fördelningen av handelsbolagets resultat när det gäller dels ersättning för utfört arbete, dels avkastning på kapitalinsats till delägare som är make eller barn till företagsledare i handelsbolag slopas.

I samband med 1990 års skattereform infördes särskilda regler, de s.k. 3:12-reglerna, för aktiva andelsägare i aktiebolag och ekonomiska föreningar som är fåmansföretag. Syftet med reglerna är att förhindra att delägare som är verksamma i fåmansföretag tar ut arbetsinkomster som lägre beskattad utdelning eller kapitalvinst. Regelsystemet har ändrats vid flera tillfällen. De senaste ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2002 (se prop. 2001/02:46, SFS 2001:1176). Regeringen har under år 1999 tillsatt en utredning som har i uppdrag att se över bl.a. 3:12-reglerna (dir. 1999:72). Utredningens förslag skall redovisas senast den 31 maj 2002.

Om handelsbolag görs till skattesubjekt finns som påpekats tidigare, samma behov som i aktiebolag och ekonomiska föreningar att förhindra att arbetsinkomster tas ut som kapitalinkomster. De särskilda reglerna som finns i 57 kap. IL bör därför, med vissa avvikelser, tillämpas även på utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i handelsbolag.

5.3.1 Definitioner

Begreppet *fåmansföretag* föreslås i fortsättningen även omfatta handelsbolag. Det innebär en förenkling att lagtexten inte behöver tyngas med särskilda stadganden för att definiera i vilka fall handelsbolagen, delägare och företagsledare i sådana bolag, skall omfattas av de särskilda bestämmelserna. Begreppen *delägare* och *företagsledare* är desamma som idag, se 56 kap. 6 § IL. Begreppet *närstående* finns definierat i 2 kap. 22 § IL. Begreppet *kvalificerad andel* i 57 kap. 4 § IL föreslås omfatta även andel i handelsbolag som är fåmansföretag. Någon motsvarighet till utomståenderegeln i 57 kap 5 § IL föreslås däremot inte för handelsbolagen.

5.3.2 Utdelning på kvalificerad andel i handelsbolag

Utgångspunkten för utredningens förslag i dessa delar är det nu gällande regelsystemet, som finns beskrivet i bilaga 2 avsnitt 2.13, för utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag. De anpassningar som görs motiveras främst med att kapitalet i ett handelsbolag är rörligt. Vad gäller beräkning av underlaget för kapitalbeskattning anser utredningen att endast huvudregeln, utan indexuppräknings, bör göras tillämplig i handelsbolagsfallet.

Regelsystemet utgår från att avkastningen på det i företaget investerade kapitalet bestäms schablonmässigt. Det belopp som får hänföras till inkomstslaget kapital kallas gränsbelopp. Gränsbeloppet utgörs av anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelen multiplicerad med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret plus fem procentenheter. Utdelning som överstiger gränsbeloppet skall delägaren ta upp som intäkt av tjänst (socialavgifter utgår ej på beloppet). Utdelning skall kunna sparas till ett senare år.

5.3.3 Underlag för beräkning av gränsbelopp

Underlaget för beräkning av gränsbeloppet skall i likhet med vad som gäller för aktieägare ha sin utgångspunkt i anskaffningsutgiften.

Tidpunkten för att bestämma underlaget måste dock på grund av de civilrättsliga skillnaderna mellan handelsbolag och aktiebolag bli olika för de olika bolagsformerna. För andel i handelsbolag föreslås att det är omkostnadsbeloppet vid beskattningsårets ingång som blir styrande. I likhet med vad som gäller enligt det nuvarande systemet med räntefördelning bör även i det nya beskattningssystemet omkostnadsbeloppet minskas med tillskott som gjorts under det föregående beskattningsåret i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget.

Till gränsbeloppet skall läggas sparad utdelningsutrymme. Bestämmelserna i 57 kap. 10–11 §§ IL om sparad utdelningsutrymme föreslås därför bli tillämpliga på utdelning från handelsbolaget. Har bolaget betalat ut löner skall dessa beaktas enligt löneunderlagsreglerna i 43 kap. 12–16 §§ IL.

5.3.4 Kapitalvinst på kvalificerad andel i handelsbolag

De särskilda reglerna föreslås också omfatta kapitalvinst vid försäljning av andel i handelsbolag. Av en kapitalvinst på en kvalificerad andel skall 50 procent av den del som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst. Resten av vinsten beskattas i inkomstslaget kapital. I fråga om det belopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst skall samma begränsningar tillämpas som gäller för kapitalvinst på aktier i aktiebolag.

5.3.5 Familjebeskattning

Bestämmelserna i 60 kap. 12–13 §§ IL om ersättning från fämansföretag och fämanshandelsbolag till barn och make för utfört arbete, se bilaga 2 avsnitt 2.13.2, påverkas inte på annat sätt än att begreppet fämansföretag även kommer att omfatta handelsbolag.

Bestämmelserna i 60 kap. 14 § IL som avser den beloppsmässiga fördelningen av handelsbolagets resultat när det gäller ersättning för utfört arbete till delägare som är make eller barn till företagsledare i handelsbolag kan slopas. I fråga om ersättning för utfört arbete till sådan delägare tillämpas bestämmelserna i 12-13 §§.

Begränsningarna i möjligheterna till inkomstuppdelning när det gäller avkastning i 60 kap. 14 § tredje stycket som infördes i samband med 1990 års skattereform, kan också upphävas. I fråga om avkastning skall bestämmelserna i 57 kap. tillämpas.

5.4 Juridiska personer

5.4.1 Allmänt

Det nya beskattningssystemet betyder att även delägare som är juridiska personer skall beskattas för sina uttag, dvs. avkastning på investerat kapital, i handelsbolag. Liksom delägare som är fysisk person har delägarjuridisk person möjlighet att välja om det investerade kapitalet sätts in som tillskjutet eller som inlänat kapital. Avkastningen – utdelning eller ränta – beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Om delägaren lånar från handelsbolaget skall beskattning också ske i enlighet med vad som beskrivits i avsnitt 5.2.2. Naturligtvis har en juridisk person som är delägare i

ett handelsbolag samma rätt som en delägare som är fysisk person att ta tillbaka tillskjutet kapital utan beskattningskonsekvenser.

De nuvarande möjligheterna till resultatutjämning mellan ett handelsbolag och delägare som är juridisk person ersätts av ett system med handelsbolagsbidrag. Dessa bestämmelser har en stark koppling till bestämmelserna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar på motsvarande sätt som det finns en koppling mellan koncernbidragsreglerna och utdelningsreglerna.

5.4.2 Handelsbolagsbidrag

En utgångspunkt för utredningens förslag har varit att den funktion som handelsbolagen har inom företagssektorn i dag bör tillgodoses även i den nya beskattningsordningen. Utredningen föreslår därför, som tidigare redovisats, att det införs en möjlighet att lämna bidrag, som kallas handelsbolagsbidrag, mellan handelsbolaget och delägare som är skattskyldig juridisk person. Genom att handelsbolagsbidrag skall kunna lämnas i båda riktningarna mellan handelsbolaget och delägarna skapas den eftersträvade resultatutjämnande effekten. I fråga om utformningen av bestämmelserna om handelsbolagsbidrag och sambandet mellan dessa regler och reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, hänvisas till avsnitt 4.3 och 4.4.

Om delägaren är givare av handelsbolagsbidrag och delägaren i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar (externt är ansvaret obegränsat) för bolagets förbindelser får bidraget inte överskrida ett belopp som motsvarar delägarens ansvar. Motsvarande begränsning gäller för handelsbolagsbidrag från en kommanditdelägare till ett kommanditbolag.

5.4.3 Näringsbetingade andelar

Inom bolagssektorn är en huvudprincip att en inkomst bara skall beskattas en gång. Principen tillämpas dock bara för utdelningsinkomster på s.k. näringsbetingade andelar. Utdelningsinkomster på kapitalplaceringstillgångar är skattepliktiga vilket innebär att det uppstår en kedjebeskattnings effekt.

Utredningens förslag att göra handelsbolaget till eget skatteobjekt innebär, som tidigare beskrivits, att reglerna om skattefri

utdelning på näringsbetingade andelar kommer att omfatta även utdelning på andelar i handelsbolag och av handelsbolag ägda aktier och andelar. Om en andel i ett handelsbolag skall anses vara näringsbetingad eller inte får bedömas utifrån utredningsregeln i 24 kap. 16 § punkt 2 IL. Beträffande beskattningen i handelsbolaget hänvisas till avsnitt 4.

5.4.4 Avyttring av andel i handelsbolag

Vad som sagts om beräkning av kapitalvinst respektive kapitalförlust vid försäljning av andel i avsnitt 5.2.4.2 gäller också för delägare som är juridisk person. Beskattningen skall dock ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Det betyder att en eventuell kapitalförlust skall dras av mot alla intäkter och i sin helhet enligt 48 kap. 25 § IL. När det gäller kapitalförluster på delägarätter som är kapitalplaceringstillgångar, får dessa dras av bara mot kapitalvinster på sådana tillgångar. Kapitalförlust som inte kan dras av rullas till följande beskattningsår, medan kapitalförlust på näringsbetingade delägarätter får dras av utan begränsning.

I syfte att motverka befarad skatteplanering med anledning av det nyligen aviserade förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar har regeringen, som tidigare nämnts, i dagarna föreslagit ändringar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag (prop. 2001/02:140, Skr. 2001/02:77).³ Juridiska personers kapitalförluster på näringsbetingade delägarätter skall fortsättningsvis endast få dras av mot kapitalvinster på delägarätter. Den särskilda undantagsregleringen som ger möjlighet till en vidare avdragsrätt för kapitalförluster på delägarätter vars innehav betingas av den skattskyldiges rörelse förslås därför avskaffad. (En förändring av motsvarande innebörd förslås för kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag samt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag.) De nya bestämmelserna förslås träda i kraft den 1 juni 2002 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering på avyttringar av delägarätter fr.o.m. den 7 december 2001, dvs. dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse till riksdagen. I vissa fall skall de föreslagna reglerna kunna tillämpas även på avyttringar före detta datum.

³ Utredningen har i författningsförslagen utgått från gällande rätt.

6 Beskattning vid avyttring av näringsfastighet och näringsbostadsrätt som är anläggningstillgång

6.1 Inledning

Utredningens ställningstagande till hur kapitalvinstbeskattningen av näringsfastighet respektive -bostadsrätt bör hanteras om handelsbolaget blir skattesubjekt behandlas i detta avsnitt. Avsnittet inleds med en historisk tillbakablick av nuvarande bestämmelser, som också behandlas i bilaga 2, avsnitt 2.8.

6.2 Historisk tillbakablick

Före 1990 års skattereform

Före 1990 års skattereform beskattades vinst vid icke yrkesmässig avyttring av fastigheter och bostadsrätter i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Vinsten lades samman med den skattskyldiges övriga inkomster och blev därigenom föremål för progressiv inkomstbeskattning. För fastigheter beräknades vinsten med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen – förutom under de första fyra åren – under innehavstiden. Reglerna medgav möjligheter till uppskov med beskattningen av vinsten. För bostadsrätter beräknades den skattepliktiga vinsten som en med innehavstiden sjunkande andel av den nominella vinsten. Uppskavsregler fanns inte för bostadsrätter.

1990 års skattereform

I och med skattereformen 1990 övergick man till en nominell vinstberäkningsmetod och uppskavsreglerna slopades. Skattereformen byggde på att hela kapitalvinsten skulle beskattas medan förlusten kvoterades. Fastigheter delades upp i kategorierna näringsfastigheter och privatbostadsfastigheter (när vi i fortsättningen talar om

näringsfastigheter avser vi också näringsbostadsrätter om inget annat anges).

Vid arbetet med skattereformen föreslogs att alla näringsfastigheter skulle reavinstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och privatbostadsfastigheter skulle reavinstbeskattas i inkomstslaget kapital. För att förhindra inläsningseffekter föreslogs att skatteuttaget vid vinstbeskattningen av fysiska personers näringsfastigheter skulle begränsas genom särskilda schablonregler.

Förslaget avseende näringsfastigheterna utsattes för kritik. Kritiken tog i första hand sikte på att kapitalvinster på fysiska personers näringsfastigheter skulle komma att utsättas för en hårdare beskattning än andra fastigheter på grund av den högre skattebelastningen i inkomstslaget näringsverksamhet. I prop. 1989/90:110 föreslogs därför att även näringsfastigheter som utgjorde anläggningstillgångar skulle vinstbeskattas i inkomstslaget kapital. För att inte den totala skattebelastningen på fastigheter skulle bli för låg höjdes den löpande beskattningen av avkastningen genom en begränsningsregel om att endast 70 procent av fastighetsvärdet fick räknas in i kapitalunderlaget enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv (survlagen). Beträffande värdeminskningsskatt m.m. som gjorts under innehavstiden gjordes en speciallösning som innebar att dess skulle återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid skattereformen infördes också en schablonregel för vinstberäkning vid försäljning av näringsfastigheter som ägdes av fysiska personer och dödsbon. Det var en motsvarighet till den takregel som infördes vid beskattning av privatbostadsfastigheter. För att undvika negativa övergångseffekter infördes övergångsregler i samband med skattereformen.

Takreglerna för permanentbostäder upphävdes 1993. Samtidigt slopades även schablonregeln som gällde vid försäljning av näringsfastigheter som ägdes av fysiska personer och dödsbon. Reglerna ersattes med en bestämmelse om att även kapitalvinster på näringsfastigheter skulle kvoterats i likhet med vad som kom att gälla för privatbostadsfastigheter.

En konsekvens av att vinstbeskattningen av näringsfastigheter skall ske i inkomstslaget kapital och den löpande beskattningen i näringsverksamhet är att det inte föreligger full kvittningsrätt mellan löpande kostnader för fastigheten och kapitalvinster. En tvingande regel har införts som innebär att ett belopp motsvarande det underskott som redovisats i den aktuella näringsverksamheten

samma beskattningsår skall dras av mot kapitalvinst på grund av försäljning av näringsfastighet.

SOU 1991:100, Neutral företagsbeskattning

I betänkandet Neutral företagsbeskattning, SOU 1991:100, behandlades beskattningen av näringsfastigheter på nytt. Utredningen föreslog till att börja med att begränsningsregeln som innebar att endast 70 procent av fastighetsvärdet fick räknas in i kapitalunderlaget enligt survlagen skulle tas bort. Önskemålet om skattemässig neutralitet vid behandlingen av kostnader under fastighetsinnehavet och kapitalvinst vid avyttring innebar enligt utredningen att förslaget om att ta bort begränsningsregeln i princip borde leda till att kapitalvinst vid avyttring av fastighet skulle tas upp som intäkt av näringsverksamhet för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

Utredningen konstaterade att möjligheten att göra avsättning till surv och öka expansionsmedel gjorde att fastighetsvinsten kunde återinvesteras i verksamheten på samma skattemässiga villkor som för aktiebolag. När vinsten inte återinvesterades i verksamheten var situationen däremot en annan. När vinsten utgjorde en mer betydande del av vederlaget kunde det höga skatteuttaget leda till besvärande inläsningseffekter. Utredningens uppfattning var att önskemålet om skattemässig neutralitet i de fallen delvis borde få stå tillbaka för önskemålet om att begränsa inläsningen. Utredningen föreslog därför att någon form av lättnad i kapitalvinstbeskattningen borde införas i de fall då kapitalvinsten var stor i förhållande till vederlaget. Lättnaden skulle utformas så att den ökade i takt med att vinstens andel av vederlaget ökade. Lättnadsreglerna borde enligt utredningen utformas så att avdrag medgavs för en viss andel av kapitalvinsten samtidigt som tillägg skulle göras för en viss andel av vederlaget. I fråga om handelsbolag som ägde fastigheter anfördes att handelsbolagsdelägarna hade möjlighet att avveckla fastighetsinnehavet genom att avyttra andelen. De ansågs därför befinna sig i samma situation som en aktieägare i ett fastighetsförvaltande aktiebolag och lättnadsregler behövdes inte enligt utredningen.

Utredningens förslag i fråga om försäljningsvinstbeskattning av fastigheter utsattes för liknande kritik som hade framförts i samband med skattereformen. Med undantag för slopandet av 70-procentsregeln genomfördes inte förslaget.

Regler som infördes genom 1990 års skattereform har alltså inte ändrats vilket innebär att neutralitet i beskattningen råder för fysisk person som äger näringsfastighet i enskild näringsfastighet respektive i handelsbolag. Om fastigheten i stället ägs genom ett aktiebolag beskattas kapitalvinsten såväl i bolaget som hos delägaren vid uttag.

6.3 Beskattning av kapitalvinster vid försäljning av fastighet och bostadsrätt i handelsbolag som är skattesubjekt

Utredningens förslag: Kapitalvinst och kapitalförlust som uppkommer i ett handelsbolag vid försäljning av näringsfastighet och näringsbostadsrätt skall beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Någon kvotering av kapitalvinsten eller kapitalförlusten skall inte ske.

Den naturliga följden av att handelsbolaget görs till skattesubjekt är att bolagets fastighetsförsäljning beskattas på samma sätt som ett aktiebolags fastighetsförsäljningar. På så sätt uppnår man den för-
enkling som enhetlighet i beskattningsordningen för juridiska personer innebär samt konkurrensneutralitet mellan verksamheter bedrivna i olika associationsformer.

Vid övervägandet hur avyttring av näringsfastighet i handelsbolag skall beskattas måste emellertid samtidigt beaktas att flertalet av delägarna i handelsbolag är fysiska personer. Inom utredningen har framförts kritik mot att de fysiska delägarna kommer att drabbas av en högre skattebelastning vid fastighetsavyttringar när handelsbolagen blir skattesubjekt om vinsten skall bli föremål för uttag av såväl socialavgifter som inkomstskatt. Den ökade skattebelastningen befaras i sin tur leda till ökade inläsningseffekter på fastighetsmarknaden. Som ytterligare argument för att behålla kapitalbeskattningen av fastighetsvinster för fysiska delägare i handelsbolag har kritikerna pekat på att handelsbolaget, även efter det att det gjorts till skattesubjekt, ur civilrättslig synvinkel företer stora likheter med enskild näringsverksamhet vad gäller ansvar, vinstfördelning och kapitalinsats.

Önskemålet att uppnå mer enhetliga beskattningsregler för juridiska personer, vilket innebär att både den löpande beskattningen och vinstbeskattningen sker i samma inkomstslag, måste

alltså ställas mot risken för ökade inläsningseffekter på fastighetsmarknaden. En särlösning för fysiska delägare i handelsbolag innebär att dessa även i fortsättningen kommer att behandlas mer gynnsamt än motsvarande delägare i t.ex. aktiebolag.

Utgångspunkten för utredningens ställningstagande är att det inte framkommit skäl att ändra den ordning som infördes genom 1990 års skattereform för beskattning av fastighetsförsäljningar i aktiebolag och andra juridiska personer. Målet att uppnå förenklningar i handelsbolagsbeskattningen genom att skapa ett beskattningssystem som i så stor utsträckning som möjligt liknar beskattningsordningen för övriga juridiska personer och därigenom uppnå neutralitet i beskattningen måste eftersträvas enligt utredningen. De befarade inläsningseffekterna måste ses i relation till antalet fastighetsförsäljningar som enligt tillgänglig statistik visar att fastighetsförsäljningar i handelsbolag under åren 1994–1997 endast uppgått till cirka 4 000, se vidare bilaga 3, avsnitt 1.5. Det faktum att handelsbolagsdelägaren precis som delägaren i ett aktiebolag har möjlighet att i stället avyttra andelen i handelsbolaget bör också beaktas.

Så länge man inte anser att beskattningen av fastighetsförsäljningar i aktiebolag är fel, anser utredningen att det är svårt att förorda en särlösning för handelsbolag som är skattesubjekt. Utredningen kan inte heller finna några bärande argument att bibehålla den skattefavör som handelsbolag för närvarande har. Den omständigheten att en anpassning av de nämnda beskattningsreglerna för handelsbolag till vad som gäller i aktiebolag leder till en högre beskattning för fysiska delägare är enligt utredningen inte ett tillräckligt skäl att avstå från att föreslå en sådan förändring. Detta särskilt som syftet är att uppnå en enhetlig beskattning vid avyttring av fastighet i näringsverksamhet. Fastighetsförsäljningar i handelsbolag bör därför beskattas på samma sätt som sådana försäljningar beskattas i bl.a. aktiebolag.

Utredningens förslag innebär att vinst och förlust som uppkommer i ett handelsbolag vid försäljning av näringsfastighet som är anläggningstillgång i fortsättningen skall beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Kapitalvinstreglerna skall tillämpas vid beräkningen av vinst respektive förlust. Någon kvotering av kapitalvinsten eller kapitalförlusten bör inte ske. Kapitalvinsten beskattas med 28 procent i handelsbolaget. Härutöver kommer beskattning att ske hos delägarna vid uttag.

7 Kommanditbolag

7.1 Kommanditbolagets kännetecken

Av handelsbolagslagen framgår att kommanditbolag är en form av handelsbolag. I förarbetena till inkomstskattelagen ansågs en upplysning om att bestämmelserna i lagen som gäller handelsbolag också skall gälla kommanditbolag därför överflödig (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 67).

Kommanditbolag skiljer sig, som framgår av bilaga 2, avsnitt 1.7, från handelsbolaget genom att kommanditdelägarna har ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser motsvarande vad bolagsmannen satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Minst en delägare, komplementären, skall vara solidariskt betalningsansvarig för kommanditbolagets förpliktelser. Kommanditdelägarnas situation med begränsat betalningsansvar påminner mycket om aktieägarnas förhållande i ett aktiebolag.

I samband med arbetet med den nuvarande handelsbolagslagen diskuterades om kommanditbolag som företagsform borde avskaffas. Något sådant förslag lades dock aldrig fram eftersom kommanditbolag ansågs fylla en funktion inom näringslivet särskilt för småföretagens kapitalförsörjning. Av hänsyn till borgenärernas intressen infördes dock en begränsning genom att stiftelser och ideella föreningar inte tilläts vara komplementärer. Begränsningen gäller enligt övergångsbestämmelserna inte stiftelser och ideella föreningar som sedan tiden före det att lagen trädde i kraft varit komplementärer (prop. 1979/80:143 s. 44).

Som redan påpekats i avsnitt 2.1.2 är framför allt kommanditbolag ett viktigt instrument i riskkapitalsektorn såväl i Sverige som i andra länder.

7.2 Beskattningen av kommanditbolag och delägare i kommanditbolag

Kommanditbolag skall beskattas enligt samma regler som utredningen har föreslagit för övriga handelsbolag, se avsnitt 4. Beskattningen av delägare i kommanditbolag överensstämmer också i princip med beskattningen av handelsbolagsdelägare, se avsnitt 5. När det gäller tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna om handelsbolagsbidrag finns dock en särskild beloppsbegränsning som beskrivs i följande avsnitt.

7.2.1 Beloppsbegränsning i fråga om rätten att dra av handelsbolagsbidrag

Som framgår av bilaga 2, avsnitt 2.5.1 är rätten till avdrag för underskott för bl.a. kommanditdelägare begränsad enligt nuvarande skatteregler, 14 kap. 14 § IL. Bestämmelsen, som gäller både fysiska och juridiska personer, infördes 1993. Tidigare hade kommanditdelägare, trots sitt begränsade ansvar för bolagets förpliktelser, kunnat dra av underskott från bolaget med större belopp än det belopp som delägaren åtagit sig att sätta in i. På grund av kommanditdelägarens ställning – som ansågs jämförbar med aktieägarens – fann regeringen att möjligheten att dra av underskott borde begränsas. För att förhindra renodlat skattemässiga kommanditbolagsetableringar men samtidigt ge utrymme för samverkan i seriös näringsverksamhet föreslog regeringen att kommanditdelägares rätt att dra av underskott skulle begränsas till vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (prop. 1993/94:50 s. 248 f.).

För att motverka kringgående föreslogs en motsvarande regel gälla även delägare i vanliga handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar (externt är ansvaret obegränsat) för bolagets förpliktelser i förhållande till övriga delägare.

Av 4 kap. 18 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen framgår att vid tillämpningen av 14 kap. 14 § IL skall för juridiska personer inte beaktas underskott som har dragits av ett beskattningsår som påbörjats före år 1989.

Utredningens förslag innebär att möjligheterna till resultatutjämning i det nuvarande systemet bör ligga till grund för beloppsgränserna för handelsbolagsbidrag. Det betyder att en kom-

manditdelägare (juridisk person) får dra av handelsbolagsbidrag till kommanditbolaget med belopp som sammanlagt inte överstiger den insats som delägaren åtagit sig att sätta in i bolaget. Om kommanditdelägaren tillskjutit mer än vad han åtagit sig att sätta in får handelsbolagsbidrag dras av med belopp som motsvarar det faktiskt tillskjutna kapitalet (jfr prop. 1993/94:50 s. 341).

7.2.2 Bolagsmännens betalningsansvar för kommanditbolagets skatter

Förslaget att göra handelsbolag och kommanditbolag till skatte- subjekt innebär att bolagsmän i handelsbolag och komplementärer i kommanditbolag får ett utökat betalningsansvar motsvarande bolagets inkomstskatt. Bestämmelserna i skattebetalningslagen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer behandlas mer utförligt i avsnitt 11.

Kommanditbolag (och handelsbolag) är, som utredningen påpekat tidigare, redan i dag skattesubjekt när det gäller vissa skatter, bl.a. mervärdesskatt. Det innebär att det betalningsansvar som en komplementär har enligt bestämmelserna i handelsbolagslagen omfattar dessa skatter.

I fråga om kommanditdelägaren gäller i stället att betalningsansvaret är begränsat till vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, 1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § HBL. Om kommanditdelägaren kan anses som företrädare för kommanditbolaget kan betalningsansvar även aktualiseras med stöd av 12 kap. 6 § SBL, dvs. utan beloppsbegränsningen till insatsen. Företrädaren är dock inte betalningsskyldig om han innan skatten skulle ha betalats har vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Företrädaren kan också befrias från betalningsskyldighet om det finns särskilda skäl.

Som påpekats tidigare är kommanditdelägarnas ställning, genom det begränsade ansvaret, mycket lik aktieägarens ställning. Det utökade betalningsansvaret som är en följd av att handelsbolag och kommanditbolag blir skattskyldiga för inkomstskatt torde kunna leda till att antalet kommanditbolag ökar medan antalet övriga handelsbolag i stället kommer att minska.

8 Utländska delägare i svenska handelsbolag

8.1 Inledning

Juridiska personer som registrerats enligt svensk lag betraktas i skattehänseende som svenska juridiska personer med obegränsad skattskyldighet för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Det spelar ingen roll var den verkliga ledningen i företaget utövas. Det har inte heller någon betydelse om samtliga delägare är bosatta utomlands eller om den juridiska personen driver all sin verksamhet utomlands, 6 kap. 3 § IL.

Som berörts i avsnitt 4.3.1 är det enligt nuvarande regler delägarnas status som avgör om inkomsterna i ett svenskt handelsbolag skall beskattas i Sverige. I och med utredningens förslag att göra handelsbolagen till skattesubjekt kommer i stället formella kriterier bli avgörande också för skattskyldigheten för inkomsterna i svenska handelsbolag.

Enligt uppskattning av PRV finns det utländska delägare i cirka 5 procent av det totala antalet svenska handelsbolag och kommanditbolag. Det finns inga uppgifter om hur antalet delägare fördelar sig på fysiska respektive juridiska personer.

8.2 Utländska delägare som är fysiska personer

Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. IL. Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns också i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och i kupongskattelagen (1970:624).

Utredningens förslag att göra handelsbolag till skattesubjekt innebär när det gäller utländska fysiska personer som är delägare att samma regler som gäller för sådana delägare i svenska aktiebolag skall tillämpas.

8.3 Utländska delägare som är juridiska personer

Enligt 6 kap. 7 § IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga.

I 6 kap. 8 § IL definieras vad som skall avses med utländsk juridisk person. En utländsk juridisk person skall enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma ha de kännetecken som är karaktäristiska för en juridisk person (med undantag för handelsbolag och dödsbon) enligt svensk rätt. Med andra ord skall associationen vara rättssubjekt och dessutom skall de enskilda delägarna inte fritt (enligt lag) kunna förfoga över förmögenhetsmassan i associationen.

I inkomstskattelagen skiljer man på utländska juridiska personer som är *utländska bolag* och *andra utländska juridiska personer än utländska bolag*. Med utländskt bolag avses enligt 6 kap. 9 § IL en utländsk juridisk person som beskattas självständigt i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Med likartad beskattning brukar avses att den utländska juridiska personen belastas med en skatt på i vart fall 10 procent beräknat på ett motsvarande underlag som gäller för svenska aktiebolag. I 6 kap. 10 § IL finns en tilläggsregel som säger att uttrycket utländskt bolag alltid omfattar utländska juridiska personer som hör hemma i en rad uppräknade länder med vilka Sverige träffat skatteavtal, förutsatt att den juridiska personen är skattskyldig till inkomstskatt och att avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten är tillämpliga på den juridiska personen samt att den enligt avtalet har hemvist i denna andra avtalsslutande stat. Ett utländskt handelsbolag som *inte* är skattesubjekt kan inte anses som utländskt bolag.

Utredningens förslag att göra handelsbolag till skattesubjekt kommer när det gäller skattskyldigheten för utländska delägare som är juridiska personer att bestämmas utifrån reglerna i 6 kap. IL. Precis som i fråga om fysiska personer finns bestämmelser om skattskyldighet också i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och i kupongskattelagen.

8.3.1 Reglerna om handelsbolagsbidrag

Utredningens förslag: Ett utländskt bolag som är delägare i ett svenskt handelsbolag skall under vissa förutsättningar kunna vara både mottagare och givare av handelsbolagsbidrag.

Ett svenskt handelsbolag skall enligt utredningens förslag kunna vara såväl givare som mottagare av handelsbolagsbidrag, avsnitt 4.3.1. Det innebär med andra ord att handelsbolaget skall kunna ge respektive ta emot handelsbolagsbidrag till respektive från sina delägare som är juridiska personer.

Ett utländskt bolag som är delägare i ett svenskt handelsbolag bör, vid tillämpningen av reglerna om handelsbolagsbidrag, kunna vara både mottagare och givare av handelsbolagsbidrag. Det spelar ingen roll om delägaren är ett utländskt handelsbolag eller t.ex. ett utländskt aktiebolag. Det avgörande är att beskattningen av delägaren i hemlandet, som måste vara en EES-stat, är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. En ytterligare förutsättning bör vara att både givare och mottagare av bidraget är skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som handelsbolagsbidraget hänför sig till. Det innebär för utländska bolag att näringsverksamheten bedrivs från ett fast driftställe här i Sverige. Ett utländskt handelsbolag som hör hemma inom en EES-stat bör alltså vid tillämpningen av reglerna om handelsbolagsbidrag kunna uppträda i egenskap av både handelsbolag och delägare.

8.3.2 Reglerna om näringsbetingade andelar

Utredningens förslag: Bestämmelserna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar skall också kunna tillämpas för utländska bolag som är delägare i ett svenskt handelsbolag.

I avsnitt 4.4 har utredningen redogjort för förslaget att även utländska handelsbolag skall kunna ta emot skattefri utdelning på näringsbetingade andelar.

Bestämmelserna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar bör också kunna tillämpas för utländska bolag som är delägare i ett svenskt handelsbolag. För detta bör krävas dels att det utländska bolaget har hemvist inom en EES-stat, dels att andelsinnehavet hänför sig till ett fast driftställe i Sverige. För utländska

juridiska personer som hör hemma i andra stater än EES-stater får frågan om skattefrihet för utdelning på andelsinnehav i svenska handelsbolag regleras i skatteavtal på samma sätt som i fråga om utdelning från svenska aktiebolag.

9 EEIG

9.1 Inledning

Inom EU har det sedan 1989 varit möjligt att bilda europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG. Associationsformen regleras delvis i förordningen nr 2137/85 om Europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG. Genom Sveriges medlemskap i EU gäller förordningen som svensk lag. I lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar finns bestämmelser som kompletterar förordningen.

Av EG-rätten följer att det är medlemmarna och inte grupperingen som skall vara skattesubjekt för inkomstskatt. Det innebär att utredningens förslag att göra handelsbolag till skattesubjekt inte kan omfatta EEIG. Även i fortsättningen skall därför inkomsterna i en gruppering beskattas hos medlemmarna.

9.2 Beskattning av EEIG

Utredningens förslag: Regelsystemet för beskattning av EEIG bantas kraftigt. Möjligheterna att med skatterättslig verkan överlåta en andel i en gruppering tas bort. Oavsett om andelen eller inkråmet avyttras skall beskattning ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

Det primära syftet för en EEIG är inte att skapa vinst för grupperingen som sådan utan att förbättra resultatet för medlemmarnas verksamheter. Antalet grupperingar som finns registrerade i Sverige är hittills mycket begränsat. Sammantaget motiverar detta enligt utredningen att regelsystemet för EEIG bantas kraftigt. Det innebär samtidigt att väsentliga förenklingar uppnås. Utredningen föreslår därför att bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser, i 25 kap. IL om uppskov med beskattningen vid koncern-

interna andelsavyttringar m.m. och i 49 kap. IL om uppskov med beskattningen vid andelsbyten inte skall gälla för EEIG. Utredningen anser också att den särskilda regleringen som innebär att en grupperings kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter skall räknas till inkomstslaget kapital för medlemmar som är fysiska personer, skall slopas.

En medlem i en EEIG kan, under vissa förutsättningar, överlåta sin andel. I dag tillämpas bestämmelserna i 50 kap. IL vid kapitalvinstberäkningen. Utredningen har föreslagit att dessa regler skall tas bort, se avsnitt 5.2.4.2. För att uppnå eftersträvarade förenklingar bör därför enligt utredningen möjligheterna att med skatterättslig verkan överlåta en andel i en gruppering tas bort. En andelsförsäljning skall i stället ses som en försäljning av medlemmens andel i grupperingens tillgångar och skulder. Det betyder att oavsett om andelen eller inkrämet avyttras skall beskattning ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Försäljningspriset fördelas på de tillgångar av olika slag som ingår i grupperingen. För en närmare beskrivning av de ändringar i beskattningen av EEIG som föreslås hänvisas till författningskommentaren.

10 Redovisningsfrågor och skattekontroll

10.1 Bokföringsregler

10.1.1 Löpande bokföring

Att handelsbolag alltid är bokföringsskyldiga och i vilka fall ett handelsbolag skall upprätta årsbokslut respektive årsredovisning har beskrivits i bilaga 2, avsnitt 1.10.

I 4 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL, beskrivs bokföringsskyldighetens innebörd och i 5 kap. BFL finns bestämmelser om löpande bokföring och verifikationer.

Av 4 kap. 1 § BFL framgår att ett företag skall bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ BFL. Begreppet affärshändelser definieras i 1 kap. 2 § 7 BFL. Där sägs att som affärshändelse anses alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat.

10.1.2 Redovisning av eget kapital

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen, 3 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Specifikation av det egna kapitalet skall enligt bilaga 1 till ÅRL göras på följande sätt: "Eget kapital vid räkenskapsårets början, insättningar eller uttag under året, årets resultat och eget kapital vid räkenskapsårets slut".

Varken bokföringslagen eller årsredovisningslagen uppställer krav på att det egna kapitalet i ett handelsbolag skall fördelas på de olika delägarna. Enligt 3 kap. 18 § nya lagen (2001: 1227) om

självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, skall handelsbolag till ledning för varje delägars taxering dels lämna uppgifter om varje näringsverksamhet som bedrivs i bolaget, dels för varje delägare lämna uppgift om hans andel av bolagets inkomst av varje inkomstslag och näringsverksamhet och uppgifter om varje delägars andel eller lott i bolaget.

10.2 Handelsbolag som skattesubjekt

Utredningens förslag: Handelsbolag blir alltid skyldigt att själv lämna särskild självdeklaration. Handelsbolaget föreslås även bli skyldigt att lämna kontrolluppgifter omfattande varje delägars samtliga beskattningsbara uttag från bolaget under räkenskapsåret.

Den föreslagna beskattningsordningen förutsätter, som tidigare nämnts, att det egna kapitalet i bolaget delas upp på fullbeskattat tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Med *tillskjutet kapital* avses kapital som bolagsmännen satt in som insats i handelsbolaget till skillnad från *ackumulerade* vinstmedel som genererats i bolaget. Det är vidare nödvändigt att tillskjutet kapital individualiseras i bokföringen.

Mot bakgrund av att uppdelningen av det egna kapitalet och individualiseringen av tillskjutet kapitalet är skattemässigt betingade kan övervägas att regler härom införs i LSK. Samtidigt finns ett intresse av att redovisningen utan större korrigeringar skall kunna ligga till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen. Enligt utredningens uppfattning är det därför av stort värde att fördelningen och individualiseringen av handelsbolagets kapital också framgår av bokföringen. I 5 kap. 4 § BFL beskrivs begreppet sidoordnad bokföring. I bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredställande kontroll och överblick. I lagtexten nämns inte något om specifikation av det egna kapitalet. Bokföringsnämnden, BFN, har dock i Allmänna råd om löpande bokföring som beslutades den 2 april 2001, BFNAR 2001:2, kompletterat bestämmelsen om sidoordnad bokföring. I punkt 15 anges att även konton över det egna kapitalet skall specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. Med

beaktande av den betydelse som BFNs allmänna råd har vid tolkningen av vad som är god redovisningssed (jfr. 8:1 BFL) torde någon uttrycklig bestämmelse i bokföringslagen om redovisning av det egna kapitalet i ett handelsbolag inte vara nödvändig enligt utredningen.

Genom att bolagsmännens insatser tydligt redovisas med belopp i bokföringen på kapitalkonton skapas ett system som gör det möjligt att hålla reda på varje enskild delägars kapitalinsats. Tillskjuten avtalad insats respektive uttag av avtalad insats skall bokföras som en ökning respektive en minskning av tillskjutet kapital i handelsbolaget.

I stället för att skjuta till kapital genom insats i handelsbolaget kan delägaren välja att ge ett penninglån till bolaget. Ett lån från en delägare skall alltid redovisas som en skuld i handelsbolaget. På motsvarande sätt skall ett lån från bolaget till delägaren alltid redovisas som en fordran i bolaget. I fråga om utredningens förslag om låneförbud hänvisas till avsnitt 5.2.2.

Bestämmelserna i HBL bygger på att bolagsmännen är överens både i fråga om insättning av kapital och i fråga om kapitaluttag. Den föreslagna beskattningsordningen förutsätter att samtliga kapitalflöden mellan bolaget och delägarna redovisas korrekt och på ett enhetligt sätt. Det är t.ex. viktigt att vad delägaren sätter in i bolaget som insats också redovisas som tillskjutet kapital under det egna kapitalet i handelsbolaget. Det är bara tillskjutet kapital (inbetald del av avtalad insats) som ingår i anskaffningsutgiften för andelen och som ligger till grund för beräkning av kapitalvinsten vid andelsförsäljning.

Om delägaren valt att låna in pengar till bolaget i stället för att skjuta till kapital i form av insats innebär det att vid en försäljning skall försäljningsintäkten, med avdrag endast för eventuella försäljningsutgifter, tas upp till beskattning.

När det gäller avkastning kan delägaren tillgodogöra sig ränta på inlånat kapital till bolaget eller vinstutdelning. Däremot föreligger ingen skillnad om man ser till effekterna av bolagets återbetalning av lån till delägaren jämfört med återbetalning av insats. Inte någon av dessa transaktioner föranleder beskattning för delägaren. För delägare som förvärvat sin andel från annan gäller att uttag får ske utan beskattningskonsekvenser av det tillskjutna kapital som fanns hänförligt till andelen vid överlåtelsen och kapital som förvärvaren därefter tillskjutit. En konsekvens av detta är att anskaffnings-

utgiften för en andel även enligt den nya beskattningsordningen kan vara negativ.

För en skattemässig riktig bedömning krävs alltså att redovisning av lån respektive insats också görs på rätt sätt. Det kan ibland vara oklart vad som är lån och vad som är insats. De principer som har utvecklats civilrättsligt måste få genomslag även skatterättsligt. Om delägaren t.ex. gör ett tillskott av kapital som överstiger avtalad insats innebär det civilrättsligt att han får en fordran på bolaget och tillskottet skall därför bokas som en skuld i bolaget. Delägaren kan därmed betinga sig avkastning i form av marknadsmässig ränta. Om delägaren tar ut ränta som överstiger marknadsmässig ränta är mellanskillnaden att se som förtäckt vinstutdelning. Om delägaren tar ut ett högre belopp än vad han tillskjutit som insats innebär det i stället att han får en skuld till bolaget. Lån från handelsbolaget till delägare skall alltid redovisas som tillgång i bolaget.

En följd av att handelsbolaget görs till skattesubjekt är naturligtvis också att bolaget alltid blir skyldigt att själv lämna särskild självdeklaration. Handelsbolaget föreslås även bli skyldigt att lämna kontrolluppgifter omfattande varje delägars samtliga beskattningsbara uttag från handelsbolaget under räkenskapsåret. Förslagen i dessa delar kommer att innebära ändringar i främst lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

11 Skattebetalning

11.1 Skattebetalningslagen

11.1.1 Företrädaransvar

Skattebetalningslagen (1997:483), SBL, trädde i kraft den 1 november 1997 och tillämpas i princip på skatter och avgifter som hänför sig till tid efter utgången av år 1997. Lagen innehåller regler för redovisning och betalning av skatter och avgifter. Bestämmelser om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer fanns, innan de samlades i SBL, bl.a. i uppbördslagen (1953:272), UBL, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, USAL, och mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

I skattebetalningslagen har bestämmelserna om företrädaransvar samlats i en och samma paragraf, 12 kap. 6 § SBL. Ansvar har utvidgats till att också omfatta den juridiska personens egen inkomstskatt. Regeringen påpekade att olikformigheter i regleringen av företrädaransvaret skapar utrymme för den skattskyldige att styra sina betalningar vilket är till men för staten. Ett generellt och enhetligt företrädaransvar leder enligt regeringen till förenklad hantering och effektivare uppbörd. Regeringen underströk att förändringen av företrädaransvaret inte var avsedd att föregripa de överväganden om ansvarsgenombrott som Aktiebolagskommittén enligt sina direktiv skulle göra (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439).

Aktiebolagskommittén har i sitt slutbetänkande "Ny aktiebolagslag" (SOU 2001:1) ingående behandlat frågan om ansvarsgenombrott. Kommittén, som fann att någon generell regel om ansvarsgenombrott inte borde föreslås, påpekade att det företrädaransvar som gäller bl.a. i olika skatteförfattningar inte kan anses vara ett genombrott i principen om aktieägarnas ansvarsfrihet. Reglerna om personligt betalningsansvar för bl.a. aktiebolagets skatteskulder har i stället karaktär av påföljd för framför allt bolagsfunktionärer

som försummat sina lagfästa skyldigheter eller överträtt vissa bestämda regler (SOU 2001:1 s. 280).

Enligt de äldre bestämmelserna i uppbördslagen m.fl. författningar om en företrädares ekonomiska ansvarighet för en juridisk persons skatter och avgifter begränsades ansvaret till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg. Gränserna för och utformningen av företrädaransvaret har alltså styrts av det straffrättsliga ansvaret i motsvarande fall. I rättspraxis har det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet haft samma innehåll såväl när det gäller straffansvar som när det gäller betalningsansvar.

I samband med införandet av skattebetalningslagen har bestämmelsen om betalningsbrott i skattebrottslagen (1971:69) slopats. Därmed upphörde kopplingen som funnits mellan betalningsskyldigheten för företrädare och straffansvaret. I den nya bestämmelsen i 12 kap. 6 § SBL har de tidigare subjektiva förutsättningarna omarbetats till objektiva förutsättningar genom att det i lagtexten konkret anges vad som tidigare gällt enligt praxis. Det betyder att betalningsskyldighet får göras gällande endast om företrädaren eller någon annan inte har vidtagit sådana åtgärder att en samlad avveckling kan komma till stånd av den skattskyldiges skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärs intressen. Enligt förarbetena (prop. 1997/98:100 Del 1 s. 443) var avsikten med utformningen av bestämmelsen inte att åstadkomma någon skärpning av företrädaransvaret jämfört med tidigare reglering.

Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten, 12 kap. 6 § fjärde stycket SBL. Vid bedömningen skall beaktas både sådana omständigheter som enligt tidigare bestämmelser i bl.a. uppbördslagen varit skäl för jämkning men även en del omständigheter som varit av betydelse för att bedöma de subjektiva förutsättningarna. Den myndighet som för talan, dvs. skattemyndigheten har också en möjlighet att inskränka betalningsskyldigheten av handläggnings- eller process-ekonomiska skäl. Sådana förhållanden brukar ses som förlikningsgrunder och kan inte bli föremål för bedömning av överprövande instanser.

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL förs vid allmän domstol.

Regeringen tillsatte år 2000 på initiativ av Riksdagens skatteutskott en utredning (Dir. 2000:89) med uppgift bl.a. att analysera hur de nya bestämmelserna om företrädaransvar i skattebetalningslagen förhåller sig till de äldre bestämmelserna i uppbördslagen

m.fl. författningar. Bakgrunden är ett rättsfall från Högsta Domstolen, HD, (NJA 2000 s. 132) om ställföreträdaransvar. I målet uppkom fråga om företrädare för juridisk person, med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, kunde åläggas betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning vid tidpunkten då skattebetalningslagen ännu inte trätt i kraft. Om en tillämpning av den nya lydelsen i skattebetalningslagen skulle leda till ett mer oförmånligt resultat än de tidigare bestämmelserna i uppbördslagen kunde bestämmelsen i skattebetalningslagen inte tillämpas med retroaktiv verkan. HD ansåg att formuleringen i 12 kap. 6 § SBL är sådan att den tyder på en viss skärpning av ansvaret. HD uttalade att det "på grund av den utformning bestämmelsen fått, väl kan tänkas att den i praktiken kommer att medföra att företrädare för juridiska personer blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare".

Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer har överlämnat sitt betänkande "Företrädaransvar" (SOU 2002:8) i februari 2002. Utredningen föreslår att bestämmelsen i 12 kap. 6 § SBL omformuleras genom att det införs ett krav på att företrädaren skall ha insett eller skäligen bort inse att skatten inte skulle kunna betalas i tid. Betalningsansvar skall dock inte kunna fastställas om företrädarens förfarande varit ursäktligt. Av lagtexten skall också framgå att med företrädare för en juridisk person i bestämmelsen avses någon som har ett bestämmande inflytande i den juridiska personen. Möjligheten att jämka betalningsskyldigheten vid särskilda skäl skall inte ändras enligt utredningen.

11.1.2 Handelsbolagets skatter

Uttrycket juridisk person i skattebetalningslagen omfattar även dödsbon och handelsbolag, 1 kap. 3 § SBL. Handelsbolag likställs med skattskyldig även om bolaget inte är skyldigt att betala någon av de skatter som omfattas av lagen, 1 kap. 4 § tredje stycket punkt 1 SBL. Om en bolagsman i ett handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL har ålagts betalningsskyldighet för skatt betraktas även han som skattskyldig enligt skattebetalningslagen, 1 kap. 4 § tredje stycket punkt 6 SBL.

Betalningsansvaret för delägare i handelsbolag kan grundas dels på den tvingande bestämmelsen om solidariskt betalningsansvar i

2 kap. 20 § HBL, dels på bestämmelsen om företrädaransvar i 12 kap. 6 § SBL. I det förra fallet är skattemyndigheten behörig att fastställa betalningsansvaret medan det är allmän domstol som fattar beslut om betalningsansvar enligt skattebetalningslagen.

Om den juridiska personen är ett kommanditbolag gäller följande. En komplementär har i likhet med en delägare i ett handelsbolag ett obegränsat betalningsansvar enligt handelsbolagslagen samtidigt som betalningsansvar också kan fastställas enligt 12 kap. 6 § SBL. En kommanditdelägare har däremot ett begränsat ansvar för kommanditbolagets förpliktelser som motsvarar vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, kap. 2 § och 3 kap. 8 § HBL. Om kommanditdelägaren kan anses som företrädare för kommanditbolaget kan betalningsansvar även utkrävas enligt 12 kap. 6 § SBL, dvs. utan beloppsbegränsningen till insatsen.

Det personliga ansvar som åvilar en bolagsman i ett handelsbolag respektive en komplementär i ett kommanditbolag är som redan påpekats tvingande. De har dock möjlighet att dels göra gällande samma invändningar som bolaget kunnat göra, dels komma med invändningar om de varit ansvarig bolagsman eller inte vid tidpunkten när skattefordran uppkom. I 2 kap. 22 § HBL anges att den som inträder som bolagsman i ett handelsbolag även svarar för de förbindelser som bolaget ingått före hans inträde i bolaget. Det betyder att en ny bolagsman, solidariskt med handelsbolaget, ansvarar för samtliga skatteskulder som belastar bolaget vid bolagsmannens inträde. Det saknar betydelse för bolagsmannens betalningsansvar att skulderna uppkommit under tid då han inte ingått i bolaget. Den som avgår som bolagsman svarar enligt samma paragraf inte för de av bolagets förpliktelser som uppkommer efter avgången, om bolagets motpart kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. När det gäller skatteskulder där skattemyndigheten är motpart har Regeringsrätten ansett (RÅ 1990 ref. 50) att en avgången bolagsman inte kan bli ansvarig för efter avgången uppkomna skatteskulder även om skattemyndigheten var i god tro.

Fr.o.m. den 1 januari 1998 gäller enligt 12 kap. 8 a § SBL att beslut om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende skatt enligt skattebetalningslagen skall fattas av skattemyndigheten. Skattemyndigheten torde även fatta beslut i fråga om betalningsansvar för medlem i EEIG om det grundas på förordningen (EEG) nr 2137/85 om Europeiska ekonomiska intresse-

grupperingar, artikel 24¹. Intressegrupperingens inkomstskatt inkluderas i medlemmarnas betalningsansvar, se bilaga 2 avsnitt 1.9.

11.2 Handelsbolag som skattesubjekt

Utredningens förslag: Delägare i handelsbolag och komplementär i kommanditbolag blir betalningsskyldiga även för bolagets inkomstskatt. Det gäller också för kommanditdelägare. I det senare fallet kan fullt ansvar utkrävas endast med stöd av 12 kap. 6 § SBL och då krävs att delägaren samtidigt är företrädare för bolaget.

Den föreslagna förändringen av beskattningsmetod för handelsbolag får även konsekvenser i fråga om handelsbolagsdelägarnas betalningsansvar. En följd av att handelsbolag blir skattesubjekt är nämligen att delägarnas ansvar utökas till att även omfatta bolagets inkomstskatt.

De argument som fördes fram i samband med utökningen av företrädaransvaret vid tillkomsten av skattebetalningslagen till att omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet kan enligt utredningen åberopas även till stöd för det utökade betalningsansvaret för handelsbolagsdelägare. Olikformigheter i betalningsansvaret bör undvikas eftersom de skapar utrymme för den skattskyldige delägaren att styra sina betalningar vilket i sin tur kan ge möjlighet till skatteundandragande. Ett generellt och enhetligt regelsystem i fråga om ansvaret för skattebetalningar leder till förenklad hantering och effektivare uppbörd vilket naturligtvis bör eftersträvas.

I handelsbolag – precis som i de flesta mindre aktiebolag – är företrädarna oftast delägare. Det finns anledning att återknyta till Aktiebolagskommitténs uttalande i samband med övervägandena om det borde införas en generell regel om ansvarsgenombrott i den nya aktiebolagslagen. Kommittén ansåg, som tidigare nämnts, att reglerna i skattebetalningslagen om bolagsföreträdares betalningsansvar inte har någonting att göra med den grundläggande principen att en aktieägare inte har något ansvar för bolagets förpliktelser. Enligt kommittén har reglerna om företrädaransvar snarare karaktär av påföljd för försumliga företrädare.

¹ Det framgår dock inte av lagtexten som bara hänvisar till HBL. Av 1 kap. 5 § SBL framgår dock att vad som sägs om handelsbolag också skall gälla intressegrupperingar om inte annat föreskrivs.

Den civilrättsliga regleringen i handelsbolagslagen innebär – i fråga om handelsbolag – att bolagsmännen har ett solidariskt betalningsansvar för bolagets samtliga förpliktelser. Det gäller även om en företrädare för handelsbolaget – som inte är bolagsman – har överträtt lagregler. Det finns alltså en skillnad i fråga om synsättet på betalningsansvaret för skatter som åvilar en delägare som är företrädare för ett aktiebolag jämfört med det ansvar som en handelsbolagsdelägare har enligt handelsbolagslagen. I det första fallet förutsätts viss försumlighet för att ansvaret skall inträda för delägaren/företrädaren, vilket inte krävs för att handelsbolagsdelägaren skall bli betalningsskyldig. Enligt utredningen kan de olika synsätten på betalningsansvaret i ett handelsbolag jämfört med i ett aktiebolag förklaras med skillnaderna i fråga om delägarnas ansvar för skulderna i de olika bolagsformerna.

Komplementären i ett kommanditbolag har som redan nämnts motsvarande betalningsansvar som en delägare i ett handelsbolag. I fråga om kommanditdelägaren gäller i stället att betalningsansvaret är begränsat enligt bestämmelserna i handelsbolagslagen till vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Naturligtvis kan skattemyndigheten med stöd av 12 kap. 6 § SBL kräva betalning av en kommanditdelägare i egenskap av företrädare för ett kommanditbolag.

Som utredningen redan påpekat i avsnitt 3.2.1 kan ett alternativ till att göra handelsbolag till skattesubjekt vara att bolaget taxeras för sin inkomst men att delägarna debiteras skatten. På så sätt skulle delägarna inte drabbas av ett utökat betalningsansvar eftersom inkomstskatten skulle fördelas mellan dem utifrån deras andelar i handelsbolaget. Enligt utredningens uppfattning saknas dock skäl att lägga fram ett förslag när det gäller betalningsansvaret för handelsbolagets inkomstskatt som avviker från vad som gäller i fråga om övriga skatter som handelsbolaget är skattskyldigt för enligt dagens regler, t.ex. mervärdesskatt.

I sammanhanget vill utredningen också hänvisa till de möjligheter som finns för bolagsmän i handelsbolag att i bolagsavtalet begränsa – gentemot övriga bolagsmän – sitt ansvar för bolagets förpliktelser. Ansvar kan visserligen inte begränsas utåt mot tredje man men bolagsmännen kan ändå i förhållande till varandra komma överens om begränsningar i betalningsansvaret t.ex. när det gäller bolagets inkomstskatt. Om i sådant fall betalningsansvar för en skatteskuld aktualiseras för en delägare i ett handelsbolag med stöd av 2 kap. 20 § HBL har delägaren möjlighet att i sin tur kräva

övriga delägare i enlighet med avtalet. I ett kommanditbolag är kommanditdelägarnas ansvar också begränsat. Skattemyndigheten har dock i båda dessa fall möjlighet att med stöd av 12 kap. 6 § SBL kräva betalning av företrädaren för bolaget under de förutsättningar som finns angivna i lagtexten.

Utredningens förslag innebär alltså sammanfattningsvis att delägare i handelsbolag och komplementär i kommanditbolag bör ha betalningsansvar även för bolagets inkomstskatt. Skattemyndigheten har gentemot dessa möjlighet att kräva betalning antingen med stöd av 2 kap. 20 § HBL eller 12 kap. 6 § SBL. För kommanditdelägare skall begränsningen i betalningsansvaret enligt 1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § HBL gälla. För kommanditdelägare som är företrädare kan fullt betalningsansvar däremot utkrävas med stöd av 12 kap. 6 § SBL.

12 Övergångsfrågor

12.1 Inledning

Övergången från delägarbeskattning till bolagsbeskattning av handelsbolag kan i väsentligt avseende anses jämförbar med förhållandet vid byte av företagsform från handelsbolag till aktiebolag. Det finns dock viktiga skillnader. För det första sker ett byte av företagsform på delägarnas egna initiativ medan bytet av beskattningsmetod som utredningen nu föreslår blir obligatoriskt. För det andra är det inte fråga om ett byte av företagsform utan bytet gäller beskattningsmetoden. Det är således inte fråga om en överlåtelse av verksamhet i ett handelsbolag till ett nytt rättssubjekt.

Enligt utredningen bör ett av målen vid utarbetandet av övergångsbestämmelserna vara att förhindra att delägare i handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet kan för med sig negativa justerade anskaffningsutgifter in i det nya systemet med bolagsbeskattning. Anledningen till att dessa bolag fortfarande finns registrerade är många gånger att de inte kan upplösas utan skattemässiga konsekvenser för dessa delägare. Utredningen har därför valt att föreslå övergångslösningar med utgångspunkt i om handelsbolaget bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning eller inte.

En frågeställning som redan här bör beröras är om det finns behov av särskild reglering för det fall att delägarna i ett handelsbolag väljer att i stället samarbeta i ett enkelt bolag när de nya beskattningsreglerna träder i kraft. Det finns i dag ett regelsystem som i normalfallet gör det möjligt att föra över en verksamhet i ett handelsbolag till en eller flera enskilda firmor eller ett enkelt bolag utan att uttagsbeskattning sker. Enligt utredningen saknas det anledning att i det här sammanhanget göra någon ändring i dessa bestämmelser.

12.2 Aktiva handelsbolag

Med aktiva handelsbolag avser utredningen bolag som sedan ingången av år 2002 i mer än obetydlig omfattning har bedrivit näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL och fortfarande bedriver denna vid utgången av det beskattningsår då handelsbolaget första gången skall beskattas för verksamheten.

Övergångsbestämmelserna som gäller aktiva handelsbolag skall också gälla i tillämpliga delar för de delägare i inaktiva handelsbolag som har en positiv justerad anskaffningsutgift.

12.2.1 Tillskjutet kapital

Utredningens förslag: Bokföringen skall vara underlag för fördelning av tillskjutet kapital på respektive delägare i ett handelsbolag. Om delägarnas andelar inte har redovisats individuellt i bokföringen skall bolaget i samband med övergången komma in med sådan redovisning.

I ett aktiebolag och en ekonomisk förening delas eget kapital upp i "bundet eget kapital" och "fritt eget kapital eller ansamlad förlust", jfr 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL. I ett handelsbolag görs ingen uppdelning av det egna kapitalet eftersom ett handelsbolag saknar bundet eget kapital, se bilaga 1 till ÅRL.

Det egna kapitalet som finns i ett handelsbolag består av medel som bolagsmännen satt in. Det egna kapitalet är alltså fullbeskattat. Ackumulerade vinstmedel existerar inte eftersom inkomsterna fördelas och beskattas hos delägarna.

Om handelsbolaget blir skattesubjekt, skall enligt utredningens förslag eget kapital i bolaget delas upp i tillskjutet kapital och ackumulerade vinstmedel. Det tillskjutna kapitalet skall delägaren kunna ta ut från handelsbolaget utan beskattningskonsekvenser medan uttag av vinstmedel enligt huvudregeln skall beskattas.

När handelsbolaget blir skattesubjekt måste alltså det tillskjutna kapitalet fördelas på delägarna. I handelsbolagets bokföring brukar delägarnas insatser redovisas på kapitalkonton. Det saknas lagbestämmelser som föreskriver att handelsbolag skall redovisa eget kapital på delägarnivå i bokföringen. Det kan alltså vara så att det av bokföringen inte går att se exakt de olika delägarnas kapitalbehållning.

Om redovisningen inte kan ligga till grund för fördelningen av tillskjutet kapital måste fördelningen bestämmas efter annan grund. Ett alternativ som skulle kunna prövas är att utgå från den justerade anskaffningsutgiften som delägarna i handelsbolag i princip skall redovisa varje år i självdeklarationen.

Den justerade anskaffningsutgiften är ett skattemässigt begrepp (se bilaga 5, tabell 12:1) och skiljer sig från redovisningen av delägarrens kapitalbehållning i handelsbolaget. (I bilaga 5 finns ett exempel som illustrerar skillnaderna mellan den justerade anskaffningsutgiften och redovisningen av delägarnas kapitalbehållning i bolaget, se exempel 12:3.)

Det egna kapitalet i ett handelsbolag som belöper sig på en delägare påverkas av delägarrens andel av det redovisade resultatet i bolaget samt av hans insättningar och uttag (behållen insats). Den justerade anskaffningsutgiften påverkas – förutom av insättningar och uttag – i stället av delägarrens andel av det skattemässiga resultatet. Det betyder att vinst respektive förlust vid fastighetsavyttring skall redovisas med faktiska belopp i bokföringen medan det skattemässiga resultatet naturligtvis bara påverkas av den del av vinsten respektive förlusten som motsvarar skattepliktig kapitalvinst alternativt del av kapitalförlust som får dras av. Samma förhållanden gäller i fråga om skattefria inkomster, tex. lotterivinster, och kostnader som inte får dras av. Ett annat skäl till att det föreligger skillnader mellan eget kapital och justerade anskaffningsutgifter är att om handelsbolaget går med förlust så påverkas det egna kapitalet omedelbart men delägarnas justerade anskaffningsutgifter påverkas först i samband med att förlusten kan utnyttjas hos delägarna som underskottsavdrag.

En annan viktig förklaring till att den justerade anskaffningsutgiften för en andel och det egna kapitalet som belöper sig på andelen uppgår till olika belopp beror på att köpeskillingen som belöper på en andel i handelsbolaget kan ha varit högre eller lägre än andelens värde enligt bokföringen.

För att kunna fördela kapitalet med utgångspunkt i den justerade anskaffningsutgiften måste anskaffningsutgiften korrigeras så att den överensstämmer med redovisat kapital i handelsbolaget (se bilaga 5, tabell 12:2). Det kan innebära stora problem eftersom skillnader mellan redovisat och skattemässigt resultat kan ligga långt tillbaka i tiden och möjligheterna att korrigera därför är begränsade. Detsamma gäller i fråga om att ta reda på om en delägare erlagt ett över- eller underpris för sin andel. Mot bakgrund av

dessa svårigheter är det utredningens uppfattning att den justerade anskaffningsutgiften inte bör utgöra underlag för fördelningen av eget kapital i handelsbolag på respektive delägare.

Utredningen vill sträva efter att skapa ett regelsystem för att lösa övergångsfrågorna som blir så enkelt som möjligt. Det sammanlagda belopp som delägarna kan ta ut från handelsbolaget utan beskattning framgår av bolagets bokföring. Det är därför naturligt att det är bokföringen som bör ligga till grund för uppdelningen av tillskjutet kapital på respektive delägare.

Det kan i vissa handelsbolag där delägarna har en stark koppling till varandra, t.ex. familjeföretag, finnas ett visst utrymme att föra över kapital mellan delägarna i samband med övergången. Effekterna härav bör dock inte överdrivas. I handelsbolag där delägarna är fristående från varandra går det regelmässigt av redovisningen att se de olika delägarnas andelar i bolagets kapital. Det ligger i delägarnas intresse att det klart och tydligt framgår vad som är deras respektive kapitalbehållning.

Utredningen anser sammanfattningsvis att delägarnas tillskjutna kapital skall bestämmas med utgångspunkt i handelsbolagets bokföring. Det innebär att redovisningen på kapitalkontona skall ligga till grund för vad var och en av delägarna kan ta ut utan beskattningskonsekvenser. Om uppdelning av eget kapital på respektive delägare inte gjorts i bokföringen skall handelsbolaget i samband med övergången till den nya beskattningsordningen inkomma med sådan redovisning. Handelsbolaget skall i samband med utgången av det sista året som delägarbeskattning sker i en sidoordnad bokföring specificera delägarnas kapitalkonton.

12.2.2 Kapitalunderlag

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att delägarens justerade anskaffningsutgift vid utgången av beskattningsåret närmast före ikraftträdandet skall ligga till grund för beräkningen av hans kapitalunderlag. Sparat räntefördelningsbelopp skall dels öka kapitalunderlaget, dels omvandlas till sparat utdelningsutrymme när gränsbelopp enligt bestämmelserna i 57 kap. IL för första gången skall beräknas. Övergångsposten skall också öka underlaget. Tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i handelsbolaget skall minska kapitalunderlaget.

I det nya beskattningssystemet krävs att det fastställs ett kapitalunderlag för varje delägare. Underlaget ligger till grund för beräkning av i vilken utsträckning utdelning från handelsbolaget skall beskattas och för kapitalvinstberäkningen, se avsnitt 5.3.3.

När det gäller att fastställa kapitalunderlaget kan övervägas om det bör baseras på det redovisade tillskjutna kapitalet eller om den justerade anskaffningsutgiften bör ligga till grund för beräkningen. Precis som fallet är för delägare i aktiebolag fastställs kapitalunderlaget på delägarnivå. Det är enligt huvudregeln inte kopplat till det redovisade kapitalet i bolaget. Den justerade anskaffningsutgiften ligger till grund för kapitalunderlaget enligt de nuvarande räntefördelningsreglerna, vilka har en viss koppling till lättnadsreglerna 43 kap. IL och 3:12-reglerna som nu finns i 57 kap. samma lag.

Det är utredningens uppfattning att det ligger närmast till hands att utgå från den justerade anskaffningsutgiften när kapitalunderlaget skall bestämmas. Härigenom uppnås kontinuitet med dagens regler om räntefördelning. Som framgår av utredningens förslag i avsnitt 5.3.3 är det andelens omkostnadsbelopp, som i sin tur baserar sig på andelens anskaffningsutgift, vid ingången av beskattningsåret som skall ligga till grund för beräkning av lättnads- och gränsbelopp. Vid ingången av det beskattningsår då handelsbolaget för första gången skall beskattas som skattesubjekt bör anskaffningsutgiften korrigeras med nedan angivna poster.

Delägaren har möjlighet att tillämpa räntefördelningsreglerna även det sista året som handelsbolaget delägarbeskattas. Om delägaren har ett *kvarstående sparat fördelningsbelopp*, se bilaga 2, avsnitt 2.9.1, vid utgången av det sista året bör detta därför ingå i den anskaffningsutgift som delägarna för med sig in i det nya

beskattningssystemet. Det sparade fördelningsbeloppet skall alltså tas med vid beräkning av underlaget för lättnadsbelopp och gränsbelopp enligt bestämmelserna i 43 kap. 4 a § och 57 kap. 8 a § IL. Fördelningsbeloppet bör också omvandlas till sparad utdelningsutrymme vid beräkning av gränsbelopp enligt 57 kap. 7 § IL.

Vid övergången bör *övergångsposten* läggas till anskaffningsutgiften. Den nollställning av negativa justerade anskaffningsutgifter som reglerades i övergångsbestämmelserna till räntefördelningsreglerna bör få effekt även på kapitalunderlaget i det nya beskattningssystemet.

Tillskott som delägaren gör under det sista beskattningsåret i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i handelsbolaget bör inte få påverka den ingående anskaffningsutgiften. Sådana tillskott skall därför minska anskaffningsutgiften på samma sätt som utredningen föreslagit vid den löpande beskattningen, se avsnitt 5.3.3.

Nedan föreslås att avdrag för avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond skall få föras över till det nya handelsbolaget. Som alternativ föreslås att delägare får skatta av fonderna i stället. Avdrag för avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond har minskat den justerade anskaffningsutgiften. Genom att fonderna antingen lyfts in i handelsbolaget i samband med övergången eller tas upp som intäkt hos delägaren bör anskaffningsutgiften för andelen ökas med motsvarande belopp vid nämnda tidpunkt. Anskaffningsutgiften skall vidare minskas i takt med att delägaren utnyttjar ett kvarstående underskott som föreslås nedan i avsnitt 12.2.5.

En förutsättning för att lättnadsbelopp och gränsbelopp skall beräknas är naturligtvis att delägarens anskaffningsutgift inte är negativ.

12.2.3 Expansionsfond

Utredningens förslag: En valmöjlighet införs i fråga om behandlingen av expansionsfonder. Det ena alternativet innebär att en delägare själv kan återföra fonden till beskattning i samband med övergången till det nya systemet. Det andra alternativet innebär att 72 procent av expansionsfonden förs över till handelsbolaget genom att tas upp som ackumulerade vinstmedel. En sådan överföring skall medföra att tillskjutet kapital minskas i motsvarande utsträckning. En förutsättning för det sistnämnda alternativet är att övriga delägare godkänner en sådan överföring.

Avsättning till expansionsfond har varit föremål för beskattning (expansionsfondsskatt) motsvarande bolagsskattesatsen. Det är bara fysiska personer som har rätt att göra avdrag för avsättning till expansionsfond. Avsättningarna görs i delägarnas deklarationer. I princip får delägaren återföra fonden i den takt han vill. Om kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt måste emellertid fonden återföras helt eller delvis. Det är inte ovanligt att delägaren återför fonden när bolaget redovisar underskott. På så sätt kan beskattningseffekten av återföringen minskas. En redogörelse av bestämmelserna finns i bilaga 2, avsnitt 2.10.

Fonden representerar dels en icke förfallen skuld avseende delägarens statliga och kommunala inkomstskatt samt socialavgifter, dels en icke förfallen fordran avseende erlagd expansionsfondsskatt.

Utredningen anser att det finns två alternativ att hantera expansionsfonder i samband med övergången till den nya beskattningsordningen.

Det första alternativet som utredningen vill peka på är att en delägare får återföra expansionsfonden till beskattning. Enligt nuvarande regler i 34 kap. 17 § IL skall avdrag för avsättning till expansionsfond återföras och expansionsfondsskatten återbetalas till delägaren om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. I praktiken är det vad som händer när handelsbolaget blir skattesubjekt, dvs. skattskyldigheten övergår från delägarna till bolaget. För att lindra beskattningseffekten föreslår utredningen att intäkten som skall tas upp får fördelas på fem år.

Det andra alternativet bygger på att expansionsfonden får föras in i handelsbolaget. I handelsbolaget behandlas fondmedlen som ackumulerade vinstmedel, eftersom expansionsfondsskatten kan

sågas motsvara första ledet i det föreslagna systemet med dubbelbeskattning. En sådan överföring bör förutsätta att övriga delägare lämnat sitt samtycke till överföringen.

Handelsbolagets sammanlagda egna kapital skall inte påverkas av att delägaren för in expansionsfonden i bolaget. Därför måste delägarens tillskjutna kapital minskas i motsvarande utsträckning. Utredningen föreslår emellertid att den betalda expansionsfondsskatten i sådana fall skall "frysas inne" vid övergången till att handelsbolaget skall bolagsbeskattas. Av detta skäl bör det räcka att endast 72 procent av utestående expansionsfonder förs in i handelsbolaget. Tekniskt sker detta genom en omföring från tillskjutet kapital till ackumulerade vinstmedel och detta belopp blir därmed vid kommande uttag föremål även för det andra ledet i dubbelbeskattningen. Om delägarens konto för tillskjutet kapital understiger 72 procent av fondbeloppet bör endast så mycket av detta fondbelopp som motsvarar tillskjutet kapital få tas upp som ackumulerade vinstmedel. Mellanskillnaden bör därvid tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet hos delägaren. Även i detta fall bör beloppet få fördelas på period av fem år.

Om 72 procent av fondbeloppet förs över till handelsbolaget som ackumulerade vinstmedel skall expansionsfondsskatten inte till någon del återbetalas till delägaren. Om bara viss del av fonden kan föras över till bolaget på grund av att delägarens tillskjutna kapital inte täcker ett belopp motsvarande 72 procent av fonden bör en justering göras av expansionsfondsskatten så att viss del återbetalas i samband med att delar av fonden tas upp som intäkt hos delägaren.

Utredningen föreslår alltså att delägarna ges möjlighet att välja något av de nu nämnda alternativen vid övergången.

12.2.4 Periodiseringsfond

Utredningens förslag: En valmöjlighet införs även i fråga om periodiseringsfond. En delägare i ett handelsbolag skall själv kunna återföra fonden till beskattning i samband med övergången. Delägaren skall emellertid kunna välja att i stället föra över sin periodiseringsfond och återföringsskyldigheten till handelsbolaget. Sistnämnda alternativ förutsätter att övriga delägare godkänner överföringen.

Även avdrag för avsättning till periodiseringsfond görs på delägarnivå i handelsbolag enligt nuvarande skatteregler. En närmare beskrivning av bestämmelserna finns i bilaga 2, avsnitt 2.11.

Utredningen anser att den valmöjlighet som föreslagits i fråga om behandlingen av expansionsfond även bör gälla för behandlingen av periodiseringsfonder vid övergången till den nya beskattningsordningen. Det innebär att en delägare kan återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond till beskattning i samband med bytet av beskattningsmetod för handelsbolag. Såsom utredningen föreslagit när det gäller expansionsfond bör de återförda beloppen få fördelas på fem år.

Såvida övriga delägare lämnar sitt samtycke bör en delägare få välja att i stället föra över sin periodiseringsfond till handelsbolaget. Fonden skall vid en sådan överföring tas upp i bolagets balansräkning. Bolaget anses själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget hos delägaren faktiskt hänförs sig till. Det betyder att periodiseringsfonden återförs i handelsbolaget.

På samma sätt som utredningen föreslagit beträffande överföring av expansionsfond bör överföringen av periodiseringsfond ske genom att motsvarande belopp dras av från delägarens tillskjutna kapital. Om fondavsättningen uppgår till ett högre belopp bör mellanskillnaden tas fram till beskattning. En sådan intäkt bör kunna fördelas på högst fem år.

12.2.5 Kvarstående underskott

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att delägare som är fysisk person och som vid tidpunkten för övergången har ett kvarstående outnyttjat underskott på andelen skall få möjlighet att dra av underskottet med 70 procent i inkomstslaget kapital. Underskottet skall dras av det första beskattningsåret efter övergången eller, om delägaren begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren.

För delägare som är juridiska personer redovisas handelsbolagsverksamhet direkt i delägarens egen näringsverksamhet. Ett eventuellt underskott från näringsverksamhet i handelsbolag kan därför utnyttjas direkt av en sådan delägare. För delägare som är fysisk person gäller i stället enligt huvudregeln att underskott rullas

framåt. Underskottet kan dras av mot framtida överskott av verksamheten som belöper sig på delägaren.

I det nuvarande beskattningssystemet sker en s.k. tyst kvittning av eventuellt kvarstående underskott hos dessa delägare i samband med kapitalvinstberäkningen.

Enligt utredningens uppfattning bör delägare som är fysisk person och som har kvarstående underskott (på bolagsnivå) från handelsbolagsverksamheten som inte har kunnat dras av mot andra inkomster, kompenseras för att den tidigare kvittningsrätten försvinner.

För en enskild näringsidkare gäller att underskott som uppkommer det beskattningsår då han upphör att bedriva näringsverksamheten har rätt att dra av 70 procent av underskottet i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 34 § IL. Utredningen föreslår därför att en motsvarande möjlighet att dra av underskott som kapitalförlust införs för fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Underskottet bör få dras av det första beskattningsåret efter övergången eller, om delägaren begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren.

12.2.6 Överföring av ersättningsfond

Eventuell avsättning till *ersättningsfond*, som enligt dagens regler görs på bolagsnivå, kan utan problem föras över och återföras till beskattning i handelsbolaget sedan det blivit skattesubjekt.

12.2.7 Överföring av pensionsåtaganden

Utgifter för anställdas pensionering får dras av inom bestämda ramar under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Bestämmelserna om pensionsavdrag för arbetsgivare finns i 28 kap. IL. Fysisk person som driver verksamhet i handelsbolag anses inte som anställd men enligt särskilda regler i 59 kap. IL har näringsidkare som driver aktiv näringsverksamhet rätt att dra av utgifter för egna pensionsutgifter. Avdragsrätten är anpassad till reglerna för arbetsgivare. Det finns även likheter med de regler som gäller för avdrag för pensionsavgifter som allmänt avdrag.

I fråga om pensionsåtaganden för anställda i handelsbolaget sker ingen förändring i och med att handelsbolaget blir skattesubjekt. Arbetsgivaren, dvs. handelsbolaget, är fortfarande densamma.

När det gäller *delägarnas egna pensionsutgifter* blir det däremot en förändring. Avdragsmöjligheterna som en handelsbolagsdelägare har, pensionssparavdrag, avser avdrag för premier för pensionsförsäkring och inbetalningar på pensionssparkonton. De premiebetalningar som en delägare gör torde i väsentlig utsträckning vara kopplade till den rätt till avdrag som de har enligt nuvarande regler. Handelsbolagets omvandling till skattesubjekt får, som tidigare redovisats, den effekten att även delägare skatterättsligt betraktas som anställda. Det innebär således att delägarnas rätt att göra pensionssparavdrag kommer att bli betydligt snävare efter övergången till den nya ordningen. Avdragsreglerna för anställda är i princip uppbyggda mot bakgrund av att arbetsgivaren förväntas ge de anställda ett visst pensionsskydd.

Vid övergången till att behandla handelsbolag som skattesubjekt är det enligt gällande regler möjligt för en delägare att överlåta sin pensionsförsäkring till handelsbolaget enligt bestämmelsen i 58 kap. 17 § KL. Försäkringen övergår då till att vara en tjänstepensionsförsäkring med bibehållet pensionsskydd för delägaren.

Om delägaren i stället valt att spara genom inbetalning på pensionssparkonto ändras också rätten till avdrag på samma sätt som i fråga om pensionsförsäkring. Det betyder att pensionssparavdrag får göras som allmänt avdrag med de beloppsbegränsningar som gäller för övriga anställda.

12.2.8 Delägare med negativt kapitalkonto respektive negativ anskaffningsutgift

Utredningens förslag: Delägare med negativt kapitalkonto vid ingången av det första beskattningsåret då handelsbolaget för första gången skall beskattas för verksamheten skall erlægga marknadsränta till bolaget för lånet.

Om delägarens anskaffningsutgift för andelen vid ingången av beskattningsåret 2004 är negativ får delägaren ta upp beloppet som intäkt i inkomstlaget kapital. Beloppet får fördelas mellan beskattningsåret 2004 och de fyra närmast följande beskattningsåren.

Utredningen har slagit fast att det är handelsbolagets bokföring som skall ligga till grund för vad var och en av delägarna kan tillgodoräkna sig som tillskjutet kapital. Fördelningen av tillskjutet kapital på kapitalkonton för de olika delägarna skall framgå av den balansräkning som bolaget måste ge in vid utgången av de sista året som inkomsterna är föremål för delägarbeskattning.

Ett positivt kapitalkonto innebär att delägaren har en fordran på handelsbolaget. Om delägarens kapitalkonto i stället är negativt har bolaget en fordran på delägaren. En sådan fordran på delägaren bör inte omfattas av det nya skatterättsliga låneförbudet som utredningen föreslår skall införas. Lånet bör dock medföra att delägaren blir skyldig att betala marknadsmässig ränta till bolaget. I annat fall skall ränteförmänen beskattas som intäkt av tjänst eller kapital beroende på om delägaren är anställd i bolaget eller inte.

Om delägarens anskaffningsutgift är negativ vid ingången av det första året som handelsbolaget skall beskattas som skattesubjekt bör införas en möjlighet för delägaren att ta upp det negativa beloppet som intäkt av kapital. Beloppet bör få fördelas på detta beskattningsår och de fyra närmast följande beskattningsåren. Delägaren kan i stället föra med sig den negativa anskaffningsutgiften vilket innebär att han då inte kan ta ut någon enkelbeskattad eller kapitalbeskattad utdelning från handelsbolaget. Om andelen avyttras skall på samma sätt som enligt dagens regler beskattning av det negativa beloppet ske. Detsamma gäller om bolaget upplöses.

12.3 Inaktiva handelsbolag

Utredningens förslag: En delägare som har en negativ justerad anskaffningsutgift i ett inaktivt handelsbolag skall, vid utgången av beskattningsåret närmast före ikraftträdandet, beskattas för det negativa beloppet i inkomstslaget kapital. Beloppet bör få fördelas på beskattningsåret och de fyra närmaste beskattningsåren.

Det finns ett antal handelsbolag som inte längre bedriver näringsverksamhet men som fortfarande finns registrerade. Det visar en jämförelse av statistiken från PRV och RSV som finns presenterad i bilaga 3 (se också statistik över justerade anskaffningsutgifter i bilaga 5). En anledning till att dessa handelsbolag inte likvideras är, som nämnts tidigare, att delägarnas justerade anskaffningsutgifter

är negativa. Det betyder att bolagen inte kan avvecklas utan skattemässiga konsekvenser för dessa delägare.

Det kan påpekas att det i 13 § handelsregisterlagen (1974:157) föreskrivs en skyldighet för näringsidkare att utan dröjsmål anmäla till PRV om verksamheten upphör.

Det kan vara svårt att avgöra om ett handelsbolag har avvecklat sin verksamhet. Endast den omständigheten att bolaget innehåller kvarvarande rörelsetillgångar från en tidigare bedriven verksamhet bör inte innebära att bolaget är aktivt. Genom att uppställa krav på att verksamheten är av mer än obetydlig omfattning torde de handelsbolag som har upphört med sin verksamhet kunna avgränsas.

Utredningen anser att negativa justerade anskaffningsutgifter i dessa handelsbolag bör tas fram till beskattning i samband med övergången. Utredningen föreslår därför att en delägare i ett inaktivt handelsbolag, som vid övergången har en negativ justerad anskaffningsutgift, skall beskattas för det negativa beloppet i inkomstslaget kapital. Delägaren bör få fördela det negativa beloppet på beskattningsåret och de närmaste fyra beskattningsåren.

För de delägare som har en positiv justerad anskaffningsutgift gäller i stället övergångsbestämmelserna som avser delägare i aktiva handelsbolag i tillämpliga delar.

13 Övriga frågor

13.1 Ackumulerad inkomst

Reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kom till år 1951, lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst, SAIL (prop. 1951:170). Bestämmelserna finns nu i 66 kap. IL. Principen om beskattningsårets slutenhet innebar att progressiviteten i inkomstbeskattningen slog särskilt hårt för inkomster som varierade starkt mellan åren.

Syftet med lagen var att lindra den progressiva beskattningen av inkomster som betalades ut ett visst år men kunde hänföras till tidigare och även till senare år. Det var inte meningen att försöka nå en beskattning som exakt överensstämde med den som skulle ha skett om beskattningen gjorts det år då inkomsten verkligen hänförde sig. Man ville mildra obilliga verkningar av de då gällande beskattningsreglerna. Tanken var att skatten inte skulle beräknas till högre belopp än om inkomsten skulle ha beskattats de år den avsåg.

När lagförslaget remissbehandlades i början på 1950-talet sågs det som ett provisorium i avvaktan på en generell lösning av ojämna inkomsters beskattning. Från regeringens sida ansåg man att problemet hade lösts på ett tillfredsställande sätt. Man menade att förslaget byggde på samma principer som vid eftertaxering, dock med den väsentliga skillnaden att det aldrig var fråga om att bryta upp de tidigare taxeringarna.

I början gällde lagen generellt avseende inkomstlagen tjänst, kapital och annan fastighet. För inkomster i inkomstlagen tillfällig förvärvsverksamhet gällde lagens bestämmelser ursprungligen inte alls för kapitalvinster. För inkomster i inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse gällde den bara i vissa särskilt uppräknade fall.

Lagen ändrades, i samband med en översyn, i väsentliga delar år 1962 (prop. 1962:114). Tillämpningsområdet utvidgades för inkomstlagen jordbruksfastighet och rörelse. Samtidigt ändrades

vissa bestämmelser om beräkningen av inkomsten, fördelnings-tiden, spärregelns avvägning, ansökningstiden m.m. Reglerna anpassades år 1971 (prop. 1970:170) till 1970 års skattereform. För inkomstslaget annan fastighet begränsades tillämpningsområdet år 1981 som en följd av det utvidgade driftförlustbegreppet. År 1983 (prop. 1982/83:157) anpassades reglerna till 1982 års skatte-reform. Samtidigt tillkom av förenklingsskäl nya regler för själva skatteberäkningen. Den ackumulerade inkomsten fördelades inte som tidigare på de verkliga inkomsterna under de år den belöper sig på. I stället utgick man från en genomsnittsinkomst. Den nya beräkningsmetoden började gälla fr.o.m. 1986 års taxering.

Vid 1990 års skattereform diskuterades huruvida det minskade progressiva inslaget medförde att regler om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst inte längre behövdes (prop. 1990/91:54 s. 268). Slutsatsen blev dock att det i vissa situationer likväl kunde behövas sådana regler. Eftersom systemet med statlig inkomstskatt på grundbelopp och tilläggsbelopp övergavs och ersattes med ett system med proportionell statlig inkomstskatt över en viss skiktgräns krävdes en ny beräkningsmetod.

Bestämmelserna tillämpas numera i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet. Beloppsgränsen för att få särskild skatteberäkning har höjts till 50 000 kr. Beskattningsbar förvärvsinkomst inklusive den ackumulerade inkomsten skall också uppgå till minst skiktgränsen plus 50 000 kr. De processuella reglerna har ändrats så att de överensstämmer med reglerna i den nya taxeringslagen.

De viktigaste ändringarna efter 1990 års skattereform kom i samband med den reformerade företagsbeskattningen år 1993, bl.a. som en följd av att särskild skatteberäkning även skulle få tillämpas på återföring av periodiserings- och expansionsfond. De bestämmelser i den gamla lagen som avsåg förfarandet fördes över till taxeringslagen. Vissa tekniska ändringar gjordes i samband med att reglerna flyttades över till IL.

13.1.1 Gällande regler

Reglernas syfte

En ackumulerad inkomst är en inkomst som hänför sig till minst två år men som beskattas vid ett tillfälle. På grund av att den statliga inkomstskatten är progressiv för fysiska personer och dödsbon

kan inkomsten komma att belastas med en högre skatt än om den beskattas successivt under de år till vilka den hänförs. Lagens syfte är att undvika detta. Det sker på ett schablonmässigt sätt genom att den ackumulerade inkomsten delas upp på det antal år den hänförs till, dock högst tio år. Varje sådant årsbelopp beskattas sedan i skiktet ovanför ett genomsnitt av motsvarande antal års inkomster.

Vem kan få särskild skatteberäkning?

Det är fysiska personer som kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Dödsbon kan också komma i fråga för särskild skatteberäkning men bara i deklARATIONERNA för dödsåret och de därpå följande tre åren, 66 kap. 1 § IL. Enligt nuvarande regler kan även inkomster från handelsbolag komma i fråga för särskild skatteberäkning, under förutsättning att de beskattas hos en fysisk person eller ett dödsbo.

Bestämmelserna om särskild skatteberäkning beaktas inte ex officio utan den skattskyldige måste ansöka särskilt, 66 kap. 2 § IL.

Vad är en ackumulerad inkomst?

Med ackumulerad inkomst förstås, som tidigare nämnts, inkomst som har tjänats in under minst två beskattningsår eller på något annat sätt hänförs till minst två beskattningsår. I förarbetena till bestämmelserna (SOU 1961:56 s. 88) förklaras att härmed menas att den uppburna inkomsten är av ett och samma slag och att inkomsten uppburits vid ett och samma tillfälle. Med uttrycket att inkomsten "hänförs" sig till minst två beskattningsår avses att inkomsten skall ha tjänats in eller motprestation i någon form skall ha lämnats under minst två år. Det är som inkomsten tas upp till beskattning kan vara ett av dessa år. Reglerna gäller både för inkomst som erhållits i efterskott och för en i förskott erhållen inkomst.

Rätten till särskild skatteberäkning är begränsad till fall där den ackumulerade inkomsten minskad med avdragsgilla kostnader, nettobeloppet, uppgår till minst 50 000 kr. Beskattningsbar förvärvsinkomst skall dessutom överstiga den nedre skiktgränsen för statlig skatt med minst 50 000 kr, 66 kap. 4 § IL.

Vilka inkomster kan komma i fråga?

Inkomst av tjänst

Reglerna om skatteberäkning vid ackumulerad inkomst är med ett undantag generellt tillämpliga på samtliga ackumulerade inkomster i inkomstslaget tjänst, 66 kap. 3 § första stycket IL. Undantaget gäller engångsbelopp till följd av personskada och får ses mot bakgrund av att sådana belopp bara delvis är skattepliktiga.

Den vanligaste typen av ärenden i inkomstslaget tjänst gäller avgångsvederlag vid uppsägningar, retroaktiva pensioner, livräntor och liknande ersättningar från försäkringsbolag. Ett avgångsvederlag kan anses hänförligt både till förfluten och kommande tid beroende på syftet med vederlaget.

Bestämmelserna om särskild skatteberäkning kan också tillämpas på inkomster från fåmansföretag. Det handlar oftast om vinst vid avyttring av andelar, dvs. den del av kapitalvinsten som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. För att vinsten skall anses ackumulerad skall den hänföra sig till arbetsinsatser under flera år. Kapitalvinsten kan delvis vara föranledd av att företagsledarens löneuttag under den period som aktieinnehavet hänför sig till varit begränsade. Vidare kan reglerna tillämpas på den del av utdelningen från ett fåmansföretag som skall beskattas i inkomstslaget tjänst under förutsättning att utdelningen kan anses hänföra sig till mer än ett år.¹ Ibland förekommer också avgångsvederlag eller lön från tidigare år då bolaget inte haft råd att betala ut någon ersättning. Enligt RSV är det mycket sällan som delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag ansöker om särskild skatteberäkning.

Inkomst av näringsverksamhet

I inkomstslaget näringsverksamhet kan den skattskyldige få särskild skatteberäkning endast för sådana inkomster som finns uppräknade i lagtexten, 66 kap. 3 § jämförd med 18–21 §§ IL.

I 66 kap. 18 § IL finns bestämmelser som företrädesvis kan komma i fråga vid den löpande inkomstbeskattningen av näringsverksamhet. Det gäller t.ex. inkomst av vetenskaplig och liknande inkomst som inte medför avdrag på grund av insättning på upp-

¹ I prop. 1990/91:54 s. 273 sägs att i den mån de under ett år utdelade vinstmedlen kan anses hänförliga till flera års arbetsinsatser, framstår inkomsten som ackumulerad och särskild skatteberäkning bör kunna göras.

hovsmannakonto, inkomster vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke m.m., ersättning som den skattskyldige får för att flytta från en lokal som används i näringsverksamheten, återföring av värdeminskningssavdrag m.m. och avdrag för utgifter för förbättrade reparationer och underhåll avseende näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, engångsersättning vid upplåtelse eller upphörande av nyttjanderätt, dock inte upplåtelse av rätt att avverka skog, eller servitutsrätt och vid överlåtelse av nyttjanderätt, samt slutligen ersättning vid avräkning enligt 9 kap. 23 § jordabalken och inkomster för en fastighetsägare som avser värdet av sådan förbättring som en nyttjanderättshavare bekostat.

I 66 kap. 19 § IL behandlas försäkringsersättningar, skadestånd och liknande ersättningar vid inkomstbortfall, ersättning för tillgångar som tas i anspråk genom expropriation, ersättningar för skada genom brand eller annan olyckshändelse på byggnader, markanläggningar eller växande skog, samt inkomster genom avyttring av skog och skogsprodukter om avverkningen var nödvändig på grund av brand eller liknande, allt under förutsättning att avdrag inte får göras för avsättning till ersättningsfond eller insättning på skogskonto.

Bestämmelserna i 66 kap. 20–21 §§ IL avser ackumulerade inkomster i samband med att näringsverksamhet på något sätt avslutas alternativt upplåts som ett led i verksamhetens avveckling. Det gäller engångsersättningar vid avyttring av patenträtt eller liknande rättigheter, inkomster vid avyttring av maskiner m.m. och inkomster vid avyttring av djur i jordbruk och renkötsel samt inkomster i form av avdrag för avsättning till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond som återförs.

Fördelningstid och beräkningsmetod

Huvudregeln är att inkomsten anses ha tjänats in med lika belopp de år till vilka den hänförs. Maximal fördelningstid är tio år. Om det antal år som den ackumulerade inkomsten inte kan utredas, skall inkomsten anses hänföra sig till tre år, om inte särskilda omständigheter föranleder något annat. Det finns vissa undantag från treårsregeln. Engångsbelopp som uppbärs såsom ersättning för årlig pension skall i allmänhet anses hänföra sig till tio år. Även för inkomster i näringsverksamhet finns vissa specialbestämmelser, 66 kap. 8–9 § IL.

Tidigare beräkningsmetoder

De regler som gällde t.o.m. 1985 års taxering innebar att den statliga inkomstskatten på den ackumulerade inkomsten beräknades på ett tillägg till respektive års beskattningsbara inkomst samt – vid 1984 och 1985 års taxeringar – underlag för tilläggsbelopp. Skatten beräknades med tillämpning av skatteskalen för det senaste taxeringsåret.

Fr.o.m. 1986 års taxering ändrades metoden eftersom systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp ansågs kräva förenklingar (prop. 1982/83:157). Dessa regler, som tillämpades fram till 1990 års skattereform, innebar att endast en skatteberäkning gjordes i stället för en för vart och ett av beskattningsåren. Först beräknades ett genomsnitt av de tre senaste årens beskattningsbara inkomst respektive underlag för tilläggsbelopp. Den ackumulerade inkomsten dividerades med det antal år som den hänförde sig till. Det erhållna beloppet lades sedan vid skattens beräkning, ovanpå de nyssnämnda genomsnitten. Det grundbelopp resp. tilläggsbelopp som därvid beräknades med ledning av det senaste årets skatteskalor multiplicerades med det antal år till vilka inkomsten hänförde sig.

I och med 1990 års skattereform övergavs systemet med grundbelopp och tilläggsbelopp. Det medförde att beräkningsreglerna behövde ändras. Departementschefen anförde att den lagtekniskt minst ingripande åtgärden var att så långt som möjligt knyta an till den metod som gällde då (prop. 1990/91:54 s. 270). Den metoden, som alltså beräknades med utgångspunkt i ett genomsnitt av de tre senaste årens beskattningsbara inkomster, ansågs vara förhållandevis enkel. Samtidigt gav den utrymme för skatteplanering. Det kunde leda till avsevärda skattefördelar om de löpande inkomsterna hölls nere under en treårsperiod i samband med en förväntad ackumulerad inkomst. Man kom därför fram till att beräkningsreglerna borde ändras så att möjligheterna till missbruk av systemet begränsades.

För att förhindra skatteplanering som gick ut på att skjuta inkomster framför sig i syfte att få en högre skiktgräns infördes regler för justering av skiktgränsens förändring. Med skiktgräns avses gränsen för procentuell statlig inkomstskatt.

Departementschefen uttalade bl.a. följande (prop. 1990/91:54 s. 270 ff.).

”Av likformighets- och rättviseskäl bör reglerna för ackumulerad inkomst utformas så att det totala skatteuttaget i största möjliga utsträckning är likvärdigt med det skatteuttag som skulle ha uppkommit om den ackumulerade inkomsten i stället hade beskattats successivt under de år som inkomsten hänför sig till. Den särskilda skatteberäkningen borde således i princip baseras på beskattningsbara förvärvsinkomster och skatteskalor för vart och ett av de år som den ackumulerade inkomsten hänför sig till. En sådan metod skulle dock bli tungrodd. Frågan är då hur reglerna skall utformas för att uppfylla både kraven på enkelhet och kraven på ekonomisk rättvisa. Därvid diskuteras först det vanligaste fallet när inkomsten hänför sig till förflutna år.

Av förenklingsskäl bör skatten på den ackumulerade inkomsten beräknas genom att årsbeloppet av den ackumulerade inkomsten läggs till ett genomsnitt av de beskattningsbara förvärvsinkomsterna för taxeringsåret och så många år före taxeringsåret som tillsammans motsvarar det antal år mellan vilka inkomsten skall fördelas. En sådan metod bör leda till ett rättvisare resultat än den nu gällande treårsregeln. Vidare bör skatteskalans förändring under de år på vilka inkomsten fördelas beaktas på ett schablonmässigt sätt vid inkomstberäkningen.”

Nuvarande beräkningsmetod

Den särskilda skatteberäkningen inleds med att den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten, exklusive den ackumulerade inkomsten, räknas fram. Genomsnittsberäkningen omfattar samma antal år som den ackumulerade inkomstens fördelningstid. Om fördelningen skall göras på tio år sker genomsnittsberäkningen alltså för inkomsterna för de tio senaste åren. Även år då den skattskyldige inte taxerats skall räknas med vid genomsnittsberäkningen, 66 kap. 12 § första stycket IL. Om det för ett taxeringsår fattats beslut om två taxeringar för den skattskyldige på grund av att han ändrat räkenskapsår, skall dessa taxeringar behandlas som två skilda taxeringsår, 66 kap. 12 § andra stycket IL. Ett årsbelopp av den ackumulerade inkomsten skall läggas på toppen av den genomsnittliga beskattningsbara förvärvsinkomsten för det aktuella taxeringsåret och föregående taxeringsår. På så sätt får man fram den genomsnittliga inkomsten inklusive den ackumulerade inkomsten.

Skiktgränsjusteringen är en förutsättning för att skatteskalans förändring under de år på vilken den ackumulerade inkomsten fördelas, beaktas vid beräkningen. Om en ackumulerad inkomst helt

eller delvis hänför sig till tid före beskattningsåret skall justeringar därför ske för förändringar i skiktgränsen. Detta innebär att man skall öka genomsnittsinkomsten med ett belopp motsvarande förändringen av skiktgränsen, 66 kap. 13 § IL. Av samma kapitel 14–15 §§ framgår hur denna justering skall gå till. Ju fler år bakåt i tiden en inkomst hänför sig till desto större tillägg för skiktgränsförändringar bör göras för att skatten på den ackumulerade inkomsten skall bli ungefär densamma som om den beskattas för vart och ett av åren. Justering skall inte göras om den ackumulerade inkomsten hänför sig till bara två år. År 1998 infördes ytterligare en skiktgräns vid höga inkomster. Bestämmelsen om justering för skiktgränsens förändring avser den nedre skiktgränsen.

Skatten på den ackumulerade inkomsten skall beräknas enligt den skatteskala som gäller det beskattningsår då den skall tas upp till beskattning, 66 kap. 16 § IL.

Statlig inkomstskatt beräknas på

- genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst efter skiktgränsjustering *inklusive* den ackumulerade inkomsten
- genomsnittlig beskattningsbar förvärvsinkomst efter skiktgränsjustering *exklusive* den ackumulerade inkomsten.

Skillnaden mellan dessa två belopp är den statliga inkomstskatten på den ackumulerade inkomstens årsbelopp. Detta skattebelopp multipliceras med det antal år fördelningen av den ackumulerade inkomsten avser. Man får då skattebeloppet på den totala ackumulerade inkomsten. Detta skattebelopp läggs samman med skattebeloppet för övriga inkomster det taxeringsår skatteberäkningen avser. Summan är årets statliga inkomstskatt med särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst. Detta belopp jämförs med det skattebelopp man får vid den vanliga skatteberäkningen. Det lägsta av de två beloppen är årets statliga inkomstskatt på förvärvsinkomster.

Om det finns flera ackumulerade inkomster och de hänför sig till olika antal år, skall de fördelas oberoende av varandra, 66 kap. 17 § IL.

Om förutsättningarna är uppfyllda både för skatteberäkning enligt reglerna i 66 kap. IL och för nedsättning av skatten enligt lagen (1997:324) om begränsning av skatt, tillämpas de bestämmelser som leder till lägst skatt.

13.1.2 Statistik

Antalet ärenden med ackumulerade inkomster har minskat betydligt under senare år. RSV har uppskattat antalet ärenden under taxeringsåren 1999, 2000 och 2001 till 3 488, 3 391 respektive 2 949 slutliga beslut.

Storleken på de ackumulerade inkomsterna varierar mycket. Generellt kan sägas att beloppsmässigt höga är de ärenden som avser arbetsskadelivräntor, avgångsvederlag, avtalspensioner, utbetalningar från vinstandelsstiftelser samt försäljning av näringsverksamhet. När det gäller ärenden som rör retroaktiva pensioner och försäkringsersättningar är beloppen däremot i regel låga.

Tabell 14:1. Antal ärenden taxeringsåren 1999–2001

	Tax.år 1999	Tax.år 2000	Tax.år 2001
Totalt	3.488	3.439	2.972
varav ej nedsatt skatt (felreg.)	18	48	23
Endast inkomst av tjänst	3.203	3.152	2.763
Endast inkomst av Nrv	22	49	44
Både inkomst av tjänst och inkomst av Nrv	263	190	142
Summa differens	107.822.057	99.482.528	85.193.884

Som framgår av tabellerna gäller den klart dominerande delen av ärenden inkomstslaget tjänst och då främst avgångsvederlag. Härfter kommer ärenden som avser ersättningar från försäkringsbolag. Endast ett fåtal ärenden gäller inkomst av näringsverksamhet. Under de senaste åren har antalet ärenden som kan avse inkomstslaget näringsverksamhet² minskat kraftigt från 285 ärenden år 1999 till 186 ärenden år 2001. De ärenden som avser inkomstslaget näringsverksamhet är i regel enskilda näringsidkare som ansöker om särskild skatteberäkning i samband med att verksamheten upphör. Det har hittills handlat främst om försäljning av inventarier men även försäljning av lager och djur. Några ärenden avser också återföring av avdrag för avsättning till periodiserings- och expansionsfond samt återföring av värdeminskningssavdrag.

² I tillgänglig statistik ingår ärenden där den skattskyldige redovisat både inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet. I dessa fall går det inte att säga om ärendet om särskild skatteberäkning avsett det ena eller andra inkomstslaget.

Tabell 14.2. Fördelning av ärenden på inkomstlagen³, taxeringsåren 2000–2001

	Antal/ tax.år 2000	Antal/ tax.år 2001
Differenser < 1.000 kr	161	152
Sammanräknad inkomst < 300.000	78	18
300.000 - 400.000	1.174	786
400.000 - 500.000	839	777
500.000 - 600.000	496	448
600.000 - 700.000	261	271
700.000 - 800.000	129	158
800.000 - 900.000	51	83
900.000 - 1.000.000	52	48
1.000.000 - 2.000.000	108	165
> 2.000.000	42	43

Tabell 14.3. Storlek på skattesänkningarna inom olika inkomstlagen, taxeringsåren 2000–2001

Intervall	Antal /tax.år	De flesta inom	Antal /tax.år	De flesta inom
	2000		2001	
1.000 - 10.000	497	Över hela	542	Över hela
10.000 - 20.000	1.034	300.000 - 350.000	814	300.000 - 350.000
20.000 - 30.000	558	330.000 - 390.000	447	350.000 - 400.000
30.000 - 40.000	357	390.000 - 430.000	293	400.000 - 440.000
40.000 - 50.000	222	430.000 - 470.000	210	440.000 - 480.000
50.000 - 60.000	163	470.000 - 500.000	149	480.000 - 530.000
60.000 - 70.000	134	500.000 - 530.000	90	530.000 - 560.000
70.000 - 80.000	84	560.000 - 580.000	58	560.000 - 600.000
80.000 - 90.000	49	600.000 - 650.000	58	600.000 - 650.000
90.000 - 100.000	25	640.000 - 670.000	35	650.000 - 700.000
100.000 - 120.000	44	670.000 - 710.000	47	700.000 - 750.000
120.000 - 150.000	30	750.000 - 840.000	32	770.000 - 860.000
150.000 - 200.000	22	950.000 - 1.300.000	14	900.000 - 1.000.000
200.000 - 300.000	11	1.400.000 - 2.300.000	8	1.150.000 - 1.250.000
>300.000	2	> 1.500.000	-	-

³ I den sammanräknade inkomsten ingår inkomst av tjänst resp. näringsverksamhet inklusive den ackumulerade inkomsten.

13.1.3 Behov av ändrade regler

13.1.3.1 RSV Rapport 1995:10

RSV har i sin rapport anfört att hanteringen av ackumulerade inkomster i sig är tungrodd. Tillämpning av reglerna yrkas normalt i deklarationen. Ärendet måste ofta utredas och den särskilda skatteberäkningen tar tid att göra även maskinellt. Informationsproblemen är betydande eftersom reglernas komplexitet gör det svårt att förklara för den skattskyldige. Skattehandläggarna får lägga ner mycket tid på rättsutredningar för att komma fram till lösningar på de problem som idag inte är tydligt reglerade. I rapporten redovisar RSV ett antal förslag till förenklingar av reglerna om särskild skatteberäkning. Den maximala fördelningstiden för den ackumulerade inkomsten föreslås nedkortad från tio till sex år. Vidare föreslås att systemet med tillägg för skiktgränsförändringar avskaffas samt att vissa schablonregler införs i syfte att slippa utredningar och tvister avseende fördelningstiden. RSV har dessutom ifrågasatt om bestämmelserna överhuvudtaget behövs.

13.1.3.2 Överväganden

Antalet ärenden om särskild skatteberäkning minskar stadigt varje år. De förslag till förenklingar som RSV har presenterat i sin rapport går dels ut på att göra själva skatteberäkningen enklare, dels att införa ett antal bevisregler. De hanteringsproblem som finns med de nuvarande reglerna, främst de tidskrävande rättsutredningarna, informationsproblemen som är kopplade till regelsystemet och svårigheterna med själva skatteberäkningen skulle kunna minska betydligt med sådana förändringar.

Behovet av särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst är efter 1990 års skattereform begränsat till de fall då den skattskyldige uppburit en ackumulerad inkomst som medför att hans beskattningsbara förvärvsinkomst det året hamnar över nedre skiktgränsen (232 600 kr vid 2001 års taxering) och att han något eller några av de taxeringsår som läggs till grund för den särskilda skatteberäkningen haft en beskattningsbar inkomst som understiger skiktgränsen.

Det nuvarande systemet med särskild skatteberäkning av den statliga inkomstskatten på förvärvsinkomster för den som uppburit en ackumulerad inkomst har brister. Det finns t.ex. inte någon

koppling till socialförsäkringssystemet. Det betyder att när den ackumulerade inkomsten delas upp sker inte någon motsvarande korrigerande av den skattskyldiges rätt till socialförsäkringsförmåner. För en skattskyldig som uppbär en ackumulerad inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet ingår inkomsten i överskottet av näringsverksamheten vilket berättigar honom att göra avdrag för sociala avgifter med högst 25 procent det året. Om den skattskyldige, efter ansökan, får lägre skatt genom tillämpning av särskild skatteberäkning sker inte någon nedsättning av avgifterna eller den särskilda löneskatten. Resultatet av den särskilda skatteberäkningen kan alltså inte jämföras med det resultat som en särskild taxering för vart och ett av åren skulle få.

Det dominerande antalet ärenden avser inkomstslaget tjänst. Som framgått av den presenterade statistiken är antalet ärenden som avser inkomstslaget näringsverksamhet mycket begränsat och gäller främst inkomster i samband med att verksamheten upphör.

Enligt utredningen kan det antas att ärenden som gäller återföring av värdeminskingsavdrag m.m. vid försäljning av näringsfastighet kommer att öka i framtiden. Det har att göra med de regler om beskattning vid avyttring av näringsfastighet och – bostadsrätt som infördes vid 1990 års skattereform och de samtidigt införda övergångsbestämmelserna som gällde fram till och med utgången av beskattningsåret 1999.

För näringsfastigheter får under innehavstiden utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom värdeminskingsavdrag, 19 kap. 4 § IL. Utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart, 19 kap. 2 § IL. Dessutom får, enligt 20 och 21 kap. IL, avdrag göras för substansminskning för utvinning av naturtillgång och på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) för vissa fastigheter som är kapitaltillgångar. I och med 1990 års skattereform infördes regler om att vinst vid avyttring av bl.a. näringsfastighet skall beskattas i inkomstslaget kapital hos fysisk person och dödsbo. Samtidigt beslöts att bl.a. värdeminskingsavdrag och avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren skall återföras vid avyttringen i inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. i samma inkomstslag som de löpande utgifterna har dragits av, 26 kap. 2 § IL. Samtliga utgifter får i stället räknas in i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen.

För att förhindra vissa negativa övergångseffekter på grund av den skärpta beskattningen som de nya reglerna innebar infördes

övergångsregler. Dessa innebär att omkostnadsbeloppet vid försäljning av fastighet fick beräknas enligt reglerna som gällde före skattereformen med vissa justeringar fram till och med utgången av år 1999.

Vid försäljningar som äger rum från och med 1 januari 2000 skall alltså värdeminskningssavdrag m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. De återförda avdragen kan uppgå till betydande belopp. Reglerna om särskild skatteberäkning får tillämpas på de återförda beloppen, 66 kap. 18 § IL. Den statistik som finns tillgänglig utgör ännu inte ett bra underlag för att visa de ärenden som beror återföring av värdeminskningssavdrag m.m. Det är takten på avyttringarna som styr återföringarna.

I anknytning till reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst har förslag väckts om att återföring av avdrag för framför allt substansminskning och avdrag på grund av avyttring av skog men även värdeminskningssavdrag och avdrag för förbättringar i stället borde ske i inkomstslaget kapital. Bakgrunden till det är följande. Återföring av substansminskningssavdrag medför att intäkten som erhållits på grund av utvinningen beskattas som intäkt av näringsverksamhet. När fastigheten säljs skall vid kapitalvinstberäkningen avdrag göras för hela anskaffningsvärdet trots att den utvunna fastighetsdelen sålts tidigare. Substansminskningssavdraget innebär i praktiken en skattecredit. Det kapitaluttag som utvinningen av naturtillgången innebär beskattas enligt nuvarande regler med skillnaden mellan beskattning av förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Om återföringen i stället sker i inkomstslaget kapital påverkar inte den tidigare erhållna intäkten för utvinningen vinstberäkningen av fastighetsavyttringen vilket är principiellt riktigt. Motsvarande resonemang kan föras i fråga om skogsavdrag med den skillnaden att skogen växer under innehavstiden. De grundlägganden tankarna bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare skall beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte skall beskattas. Det sker genom att skogsägaren får göra skogsavdrag motsvarande kapitaluttaget. En återföring av skogsavdraget i inkomstslaget kapital skulle vara principiellt riktig genom att eventuell värdetillväxt då beskattas i inkomstslaget kapital. När det gäller värdeminskningssavdrag har den synpunkten framförts i utredningen att om avdragen motsvarar en faktisk värdenedgång, vilket de enligt

lagstiftaren i princip skall göra, är det fel att återföring av avdraget skall ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

En förändring av reglerna om återföring av värdeminskningsskatt m.m. som framförts av vissa experter i utredningen skulle kunna leda till att det inte längre finns behov av regler om särskild skatteberäkning vid försäljning av näringsfastighet. Ett sådant förslag skulle samtidigt innebära att utredningen måste ta ställning till frågan om vinst vid avyttring av näringsfastighet skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital hos skattskyldig som är fysisk person och dödsbo. Dessa frågor är mycket omfattande och kan enligt utredningens uppfattning inte avgöras inom ramen för det här arbetet.

Mot bakgrund av att antalet ärenden som gäller särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst har minskat väsentligt sedan slutet av 1990-talet anser utredningen att det finns anledning att pröva om reglerna bör behållas.

13.1.4 Förslagen

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst slopas. För vissa inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet införs en möjlighet att inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet enligt taxeringslagen få fördela inkomsterna.

Det kraftigt minskade behovet av särskild skatteberäkning för ackumulerade inkomster på senare år kan förklaras med att antalet skiktgränser för statlig inkomstskatt är betydligt färre nu än före 1990 års skattereform och att skiktgränserna höjs varje år. Av inhämtade uppgifter från RSV framgår att antalet beräkningstransaktioner som görs av skattemyndigheterna är många jämfört med antalet slutliga beslut om särskild skatteberäkning. De flesta beräkningar som skattemyndigheterna gör resulterar alltså inte i lägre skatt. I det enskilda fallet kan dock den särskilda skatteberäkningen ge upphov till betydande skattelättnader för den skattskyldige.

Utredningen anser att det bör undersökas om det finns andra alternativ för att nå samma syfte att minska progressiviteten i beskattningen av ackumulerade inkomster.

Akkumulerade inkomster i inkomstslaget tjänst

Avgångsvederlagen utgör den största andelen av antalet ärenden och de rör dessutom ofta stora belopp. Det förekommer ett stort antal olika varianter av avgångsvederlag och skattemyndigheterna måste ofta utreda omständigheterna för att kunna ta ställning till om inkomsten är ackumulerad och vilken tid den i så fall hänförs till.

Utvecklingen torde gå mot att avgångsvederlag i form av engångsbelopp blivit mindre vanliga och att ersättninarna i stället betalas ut i form av månadslön. Om bestämmelserna om särskild skatteberäkning slopas kan det också antas att utbetalning av sådana engångsbelopp i praktiken upphör. Det är emellertid inte riskfritt för en skattskyldig att genom avtal med t.ex. en tidigare arbetsgivare komma överens om utbetalningar som sträcker sig flera år framöver. I vissa fall kan olika försäkringslösningar vara ett alternativ till avgångsvederlag.

I de fall då försäkringskassan står som utbetalare av den ackumulerade inkomsten, t.ex. i fråga om retroaktiva pensioner, kan den skattskyldige ges möjlighet att välja om ersättningen skall betalas ut i en klumpsumma eller fördelas på flera år.

En typ av ärenden utgör utdelnings- och kapitalvinstinkomster som en fåmansföretag skall ta upp i inkomstslaget tjänst. Dessa tjänsteinkomster berättigar inte till socialförsäkringsförmåner. Enligt RSV är det sällan som delägare i fåmansföretag ansöker om särskild skatteberäkning.

När det gäller ackumulerade inkomster hänförliga till inkomstslaget tjänst, som är den klart största gruppen, är det från förenklingssynpunkt betydelsefullt att undvika regler som innebär svåra gränsdragningar av det slag som dessa ärenden många gånger innebär. Det ökade skatteuttaget som är följderna av progressiviteten i inkomstskatteskalan och principen om beskattningsårets slutenhet kan lindras genom olika civilrättsliga lösningar, t.ex. avtal om periodvisa utbetalningar eller försäkringslösningar. Mot bakgrund av de sänkta marginalskatterna kan det antas att behovet av särskild skatteberäkning kommer att fortsätta minska, vilket även befintlig statistik tydligt visar. Utredningens uppfattning är därför att reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst i inkomstslaget tjänst bör slopas.

Ackumulerade inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet

För den lilla grupp av skattskyldiga som uppstår ackumulerade inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet torde det även i framtiden finnas ett visst behov av att minska skatteeffekterna. Det är samtidigt inte försvarbart att behålla reglerna för särskild skatteberäkning med de tillämpningssvårigheter som dessa innebär för bara ett fåtal ärenden. Detta särskilt som regelsystemet saknar samband med socialförsäkringssystemet i fråga om såväl avgifter som förmåner. Det sistnämnda är en stor nackdel eftersom dessa inkomster i regel avser förfluten tid.

Som utredningen tidigare påpekat kan det antas att behovet av en möjlighet att minska progressiviteten i beskattningen i samband med återföring av värdeminskingsavdrag m.m. kommer att öka för skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet. Återföringarna kan uppgå till stora belopp. Utredningen anser därför att det för just dessa inkomster, dvs. återföring av substansminskningsavdrag, skogsavdrag, avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll samt värdeminskingsavdrag bör införas en bestämmelse som innebär att inkomsterna får fördelas inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet enligt taxeringslagen (1990:324), TL. Det betyder att det återförda beloppet kan fördelas på beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren, 4 kap. 9 § TL. Förslaget får också den effekten att den skattskyldige kan tillgodogöra sig socialförsäkringsförmåner på de återförda beloppen vilket får anses vara principiellt riktigt.

Utredningens förslag begränsar sig till de ovan uppräknade inkomsterna. En förutsättning för att omprövning skall kunna ske är att inkomsten hänförs till minst två beskattningsår och att den uppgår till minst 50 000 kr. Den sammanlagda inkomsten skall också överstiga den nedre skiktgränsen med samma belopp. Det förutsätts vidare att den skattskyldige begär att inkomsten skall fördelas genom omprövning av tidigare års taxeringar.

13.2 Djur i jordbruk och renskötsel

13.2.1 Bakgrund

I utredningsuppdraget ingår att utredningen skall belysa vilka praktiska problem som kan uppkomma på grund av skillnader i redovisningsreglerna respektive skattereglerna vad gäller djurlager.

Skillnaderna mellan redovisningsreglerna och inkomstskatte-
reglerna innebär att vissa skattskyldiga måste återföra avskrivningar
som gjorts i bokföringen i samband med att självdeklarationen
upprättas.

13.2.2 Gällande redovisningsregler

I och med införandet av nya bokföringslagen (1999:1078) omfattas
jordbrukare av samma bokföringsskyldighet som andra enskilda
näringsidkare. Tidigare gällde i stället jordbruksbokföringslagen
(1979:141) för enskild person och dödsbo som ägde eller brukade
fastighet. Enligt jordbruksbokföringslagen skulle djur alltid anses
som omsättningstillgång och anskaffningsvärdet för djur utgjordes
av det värde som RSV fastställt. Jordbruksbokföringslagen upp-
hörde vid utgången av år 2000.

I samband med införandet av den nya bokföringslagen togs
särskilda bestämmelser som underlättar värderingen av djur i
enskilt bedriven jordbruksverksamhet in i årsredovisningslagen
(1995:1554). Det ansågs i detta fall lämpligt med en viss
särreglering. Skälet var att en tillämpning av allmänna redovi-
sningsprinciper leder till att djur ibland är att klassificera som
anläggningstillgångar och i andra fall som omsättningstillgångar
och att gränsdragningen i praktiken kan vara svår att göra (prop.
1998/99:130 s. 209). Bestämmelserna i årsredovisningslagen är till
skillnad från de äldre bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen
inte tvingande. Som framgår av årsredovisningslagen får nämligen
djur i jordbruk eller renskötsel som drivs av en fysisk person eller
ett dödsbo, anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med
innehavet, 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL, respektive värderas till det
värde som fastställts av RSV, 4 kap. 9 § femte stycket ÅRL.

I samband med regeringens arbete med den nya bokföringslagen
framfördes önskemål om att den aktuella klassificeringsregeln
borde få tillämpas även av aktiebolag som bedriver jordbruk.
Regeringen bedömde att det inte var möjligt att låta även aktiebolag
redovisa djur som omsättningstillgångar, oavsett avsikten med
innehavet, eftersom detta skulle strida mot EG:s redovisnings-
direktiv (prop. 1998/99:130, s. 209). Det innebär att sådana
företags innehav av djur i jordbruk och renskötsel i redovisningen
alltid skall delas upp i anläggningstillgångar respektive om-
sättningstillgångar enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen.

13.2.3 Gällande skatteregler

I fråga om djur i rörelse gäller generellt att endast de djur som är avsedda för omsättning behandlas som lager medan andra djur behandlas som inventarier (stamdjur).

När inkomst av jordbruksfastighet fortfarande redovisades enligt kontantprincipen hade indelningen i stamdjur och omsättningsdjur stor betydelse. Försäljning av hela eller större delen av en stamdjursbesättning hänfördes till realisation. Om innehavstiden översteg fem år var ersättningen skattefri. I konsekvens med detta fick avdrag för utgifter för den första anskaffningen av stamdjur inte göras. Försäljning av omsättningsdjur beskattades däremot alltid som inkomst av jordbruksfastighet.

År 1951 fick jordbrukare uttryckligen möjlighet till bokföringsmässig inkomstberäkning under förutsättning av räkenskaper fördes. För de jordbrukare som gick över till en sådan inkomstberäkning räknades samtliga djur i jordbruket som lager. Tidigare skedde en uppdelning av djuren så att vissa räknades som inventarier och andra som lager. Detsamma gällde år 1972 då samtliga jordbrukare gick över till bokföringsmässig inkomstberäkning.

År 1976 anknöts värderingen av djur i renkötselrörelse till vad som gällde i jordbruk, i samband med övergången till bokföringsmässig inkomstberäkning. Den ursprungliga fria lagervärderingen fick tillämpas utom för lager av djur. Dessa skulle normalt tas upp till vissa minimivärden, i praktiken värden motsvarande 80 procent av genomsnittspriserna.

År 1979 infördes produktionskostnaden som värderingsgrund. Bestämmelsen om djurens sammanlagda saluvärde infördes år 1987.

Vid 1990 års skattereform förenklades de skattemässiga bestämmelserna om värdering av lager, bl.a. slopades den generella rätten till nedskrivning. Frågan om den skattemässiga behandlingen av djur var också uppe till diskussion i propositionen (prop. 1989/90:110 s. 532–534). Mot bakgrund av att det nya inkomstskattesystemet inte tillåter konsolidering via en försiktig lagervärdering hävdade Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) att gränsdragningen mellan inventariedjur och omsättningsdjur måste upprätthållas efter strikta redovisningsmässiga principer. Enligt LRF fanns det egentligen inte några beaktansvärda problem vid gränsdragningen och man ansåg att de speciella bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen kunde upphävas.

Departementschefen ansåg inte att det fanns tillräcklig anledning att ändra på djurens skattemässiga klassificering. Skälen var i huvudsak följande. Före 1990 års skattereform var det av mindre vikt till vilket tillgångsslag djuren hänfördes. I det nya skattesystemet där den generella rätten till lagernedskrivning har tagits bort ökar intresset att hänföra djur till anläggningstillgångar och på så sätt få rätt till total avskrivning på fem år. Även om det rent företagsekonomiskt kan vara korrekt att hänföra vissa djur till inventarier talar starka praktiska skäl för att alla djur i jordbruk och renskötsel skall behandlas på samma sätt skattemässigt. Under kontantprincipens tid hörde nämligen mål om gränsdragningen mellan stamdjur och omsättningsdjur till de vanligare målen i skattedomstolarna. Det klargjordes att bestämmelsen också skulle gälla för aktiebolagens och handelsbolagens del. Sammanslagningen till ett inkomstslag (näringsverksamhet) ledde visserligen till att djur skulle följa olika regler i samma inkomstslag beroende på om de ingår i ett jordbruk eller annan verksamhet. Departementschefen bedömde det dock som viktigare att få en enkel hantering och slippa problem i samband med övergång från ett tillgångsslag till ett annat.

Med hänsyn till inställningen i klassificeringsfrågan var departementschefen dock beredd att föreslå en alternativ värderingsregel för djurlager. Slutsatsen blev att lager av djur i jordbruk och i renskötsel får tas upp till lägst 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften men att djuren aldrig behöver tas upp till högre belopp än det allmänna saluvärdet. Termen *saluvärde* har i inkomstskattelagen bytts ut till *verkligt värde*. Med *verkligt värde* avses detsamma som i 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL, dvs. försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad eller i vissa fall återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed (prop. 1999/2000:2, del 2, s 220).

Bestämmelserna om djurlager i jordbruk och renskötsel finns samlade i 17 kap. 5 § IL. Ordet omsättningstillgångar, som är den korrekta bokföringstermen, används inte i inkomstskattelagen, i stället används lagertillgångar. Skälet är att lager och omsättningstillgång tidigare använts inkonsekvent i inkomstskattelagstiftningen och att omsättningstillgång inte alltid hade samma betydelse som i bokföringssammanhang (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 507 f).

Riksskatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionsutgiften för djur i jordbruk respektive renskötsel (avseende 2002 års taxering gäller RSFS 2001:25 och 2001:26).

13.2.4 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: Bestämmelsen i 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL utvidgas till att även omfatta företag som drivs i form av handelsbolag där samtliga delägare är fysiska personer.

De flesta jordbruk drivs som enskild näringsverksamhet. I de fall driften sker i ett aktiebolag eller ett handelsbolag skall enligt redovisningsreglerna djuren delas upp i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. För anläggningstillgångar finns krav på planerlig avskrivning. Eftersom djur skatterättsligt alltid är att anse som lager måste företaget i samband med upprättandet av sin inkomstdeklaration korrigera den resultatpåverkan som uppstått på grund av gränsdragningen av djuren som gjorts i bokföringen. Korrigeringarna innebär praktiska problem för dessa företag vilket leder till att de många gånger drabbas av extra kostnader. Praktiska problem uppkommer även hos skattemyndigheterna som måste kontrollera att korrigeringarna görs på rätt sätt.

En förändring som innebär att den skatterättsliga bestämmelsen i 17 kap. 5 § IL ändras så att djur i jordbruk och renskötsel alltid *får* anses som lagertillgång skulle göra att aktiebolag och handelsbolag ges en möjlighet att välja hur djuren skall klassificeras skatterättsligt. Härigenom kan den uppdelning av djuren som företaget måste göra i bokföringen även ligga till grund för den skatterättsliga klassificeringen. Fördelen med att göra bestämmelsen i 17 kap. 5 § IL frivillig är alltså att de skattskyldiga som inte kan redovisa stamdjur som omsättningstillgångar slipper ändra i sin bokföring i samband med upprättandet av sin självdeklaration. Detta skulle kunna innebära en administrativ förenkling för dessa företagare.

De skäl som talade mot en ändring av den skattemässiga klassificeringsregeln vid 1990 års skattereform är dock fortfarande relevanta. Att avgöra vilka djur som är inventarier och vilka som är lager kan i många fall vara en grannlaga uppgift. Eftersom

inventarier kan skrivas av men inte lager skulle en ändring av bestämmelsen troligen leda till ett flertal tvister. Detta skulle inte innebära en förenkling vare sig för de skattskyldiga eller för skattemyndigheterna och skulle dessutom medföra en ökad arbetsbörda för skattedomstolarna. Starka praktiska skäl talar därför för att bestämmelsen inte bör ändras.

Möjligheten att ändra de svenska civilrättsliga klassificeringsreglerna för djur i jordbruk och renskötsel som drivs av juridisk person styrs i princip av EG:s redovisningsdirektiv. Redovisningsdirektiven omfattar – förutom aktiebolag – även vissa handelsbolag. Det gäller sådana handelsbolag där samtliga obegränsat ansvariga delägare är företag som i sin tur ägs av delägare med ett begränsat personligt ansvar för företagets förpliktelser.

Enligt uppgifter utredningen inhämtat är antalet djurbesättningar i handelsbolag relativt lågt. Med den förändring som utredningen föreslagit i fråga om inkomstbeskattningen av handelsbolag torde dessa bolag komma att få en mer betydande roll för driften jordbruk. Delägarna består då av fysiska personer. Enligt utredningen är det fullt möjligt att låta dessa företag redovisa djur i jordbruk och renskötsel som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. De praktiska problem som är kopplade till skillnaderna mellan redovisningsreglerna och skattereglerna skulle upphöra genom en sådan lagändring. Ändringen bör begränsas till handelsbolag där samtliga delägare är fysiska personer. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen i 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL utvidgas till att även omfatta företag som drivs i form av handelsbolag där samtliga delägare är fysiska personer.

14 Konsekvensanalyser

14.1 Kostnads- och intäktskonsekvenser för det allmänna

14.1.1 Handelsbolag som skattesubjekt samt ändrad beskattning vid avyttring av näringsfastigheter

När handelsbolaget blir skattesubjekt medför det ett antal väsentliga skillnader som får betydelse för skatteintäkterna. Är delägaren verksam i handelsbolaget är det sannolikt att det kommer att utgå lön som är avdragsgill i verksamheten. Verksamhetens överskott kommer att bli föremål för bolagsskatt och eventuellt överskott efter bolagsskatt kommer till viss del att kunna delas ut till delägarna. Nuvarande regler om expansionsfond och räntefördelning kommer att försvinna för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Enligt nuvarande regler avgår nettoutfallet från försäljningar av näringsfastigheter från delägarans andel av handelsbolagets resultat. I stället för att beskattas som inkomst i näringsverksamheten, beskattas dessa vinster i inkomstslaget kapital direkt hos delägaren. Enligt utredningens förslag ska denna typ av intäkter fortsättningsvis betraktas som intäkt i handelsbolaget och kommer därmed att beskattas i två led vid ägaruttag.

I beräkningarna jämförs de totala skatteintäkterna från handelsbolagsdelägarna enligt nuvarande regler med de totala skatteintäkterna enligt de föreslagna reglerna. Av beräkningstekniska skäl har utgångspunkten för beräkningarna varit att delägarans beteende inte väsentligt skall påverkas av förändringarna. Detta innebär att ägarans sammanlagda bruttouttag från handelsbolaget genom lön och utdelning, maximalt uppgår till nuvarande bruttouttag i form av vinster på näringsfastigheter, positiv räntefördelning och överskott efter sociala avgifter. En mer omfattande beskrivning av de

förutsättningar och antaganden som ligger till grund för beräkningarna återfinns i bilaga 7.

Att omvandla handelsbolaget till skattesubjekt beräknas medföra ett årligt skattemässigt bortfall om 76 miljoner kr. Omläggningen av beskattningen av näringsfastigheter beräknas, å andra sidan, ge ett årligt finansiellt tillskott om 127 miljoner kr. Dessa delar av utredningens förslag beräknas därmed öka de årliga skatteintäkterna med 0,05 miljarder kr.

Tabell 14.1: Förslagets finansiella konsekvenser, miljarder kr

Periodiserad effekt	2004	2005	2006	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor, brutto	+0,05	+0,05	+0,05	+0,05
Konsoliderad offentlig sektor, netto	+0,05	+0,05	+0,05	+0,05

14.1.2 Finansiella effekter av utredningens övriga förslag

Enligt nuvarande regler har alla skattskyldiga fysiska personer möjlighet att i deklARATIONEN yrka att en ackumulerad inkomst skall fördelas över en period om högst 10 år givet att vissa förutsättningar är uppfyllda. Utredningen föreslår att denna möjlighet skall slopas. Förslaget kommer att ha en positiv effekt på skatteintäkterna. Med hänsyn till beteendeförändringar är det dock svårt att beräkna dess storlek.

Delägare med en negativ justerad anskaffningsutgift (JAU) i handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet har en latent skatteskuld. Utredningen föreslår att denna skatteskuld successivt betalas när handelsbolaget blir skattesubjekt. Förslaget torde ha en viss positiv effekt på de årliga skatteintäkterna under avskattningsperioden.

Utredningen föreslår vidare att reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar utvidgas till att omfatta utdelning på andelar i handelsbolag som innehas av aktiebolag, samt på andelar som innehas av handelsbolag. Förslaget innebär att utdelning på sådana innehav inte skall kedjebesattas. I den mån innehavet inte kan betraktas som näringsbetingat kommer utdelningen till aktiebolagen att vara föremål för bolagsskatt i det mottagande aktiebolaget vilket medför ett statsfinansiellt tillskott i jämförelse med nuvarande regler.

Det saknas dessvärre uppgifter om hur stor andel av aktiebolagens nuvarande innehav av andelar i handelsbolag som skattemässigt är att betrakta som näringsbetingat. Baserat på de antaganden som framgår av bilaga 7, beräknas förslaget medföra ett årligt finansiellt tillskott om 0,085 miljarder kr. Denna beräkning är dock mycket osäker.

Tabell 14.2: Finansiell konsekvens av övriga förslag, miljarder kr

Periodiserad effekt	2004	2005	2006	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor, brutto	+0,09	+0,09	+0,09	+0,09
Konsoliderad offentlig sektor, netto	+0,09	+0,09	+0,09	+0,09

14.1.3 Förslagets sammanlagda finansiella konsekvenser

Sammantaget beräknas utredningens förslag medföra ett årligt finansiellt tillskott om 0,14 miljarder kr per år genom ökade skatteintäkter. I denna beräkning bortses från de positiva effekter som uppkommer genom slopad ackumulerad inkomst, avskattning av latent skatteskulder som belöper sig på delägare till bolag utan verksamhet och slopad kedjebeskattnings av mottagen utdelning i handelsbolag på andelar som innehas av aktiebolag. Sammantaget torde dessa förslag komma att medföra ett visst finansiellt tillskott utöver det beräknade, årliga tillskottet om 0,14 miljarder kr.

Tabell 14.3: Förslagets totala finansiella konsekvenser, miljarder kr

Periodiserad effekt	2004	2005	2006	Varaktigt
Konsoliderad offentlig sektor, brutto	+0,14	+0,14	+0,14	+0,14
Konsoliderad offentlig sektor, netto	+0,14	+0,14	+0,14	+0,14

14.2 Förslagets konsekvenser för delägare i handelsbolag

Utredningens förslag innebär att handelsbolag skall beskattas som skattesubjekt. Utgångspunkten för utredningens arbete har varit att de nya bestämmelserna så långt som möjligt ansluter till redan existerande regelsystem för beskattning av juridiska personer.

Förslagen bygger på ambitionen att dra paralleller med beskattningen av aktiebolag och delägare i sådana bolag.

Utredningen föreslår att många av de regler som i det nuvarande beskattningssystemet är de mest komplexa och svårtillämpliga tas bort. Det gäller framför allt reglerna om justerade anskaffningsutgifter och de särskilda bestämmelserna om beskattning av inkomst från handelsbolag i samband med att andelar med tillhörande årsvinst överläts till juridisk person. Även räntefördelningsreglerna och reglerna om expansionsfond tas bort när det gäller delägare i handelsbolag. För att uppnå eftersträvarade förenklingar föreslår utredningen också att antalet beskattningsregler som gäller för EEIG minskas.

Utredningens förslag innebär att handelsbolag kommer att omfattas av reglerna som gäller för utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar i fåmansföretag, 3:12-reglerna. Samtidigt innebär handelsbolagets civilrättsliga konstruktion att 3:12-reglerna inte behöver tillämpas vid den löpande beskattningen när delägaren väljer att låna in riskkapital i stället för att göra kapitallånskott. Enligt utredningens bedömning kommer flertalet handelsbolagsdelägare därför att genom lån till bolaget skjuta till medel till verksamheten.

Lagstiftningstekniken när det gäller beskattningsregler för handelsbolag har hittills krävt många särskilda bestämmelser som nu kan slopas. Vissa nya regler med inriktning uteslutande på handelsbolag kommer samtidigt att införas, nämligen ett nytt kapitel med regler om handelsbolagsbidrag. Dessa regler gäller bara för handelsbolag med skattskyldiga juridiska personer som delägare.

Av effektivitetsskäl är det angeläget att information om de nya reglerna sprids i god tid innan reglerna träder i kraft. Skatteförvaltningen måste därför ta fram informationsmaterial om förslagen och sprida detta till de berörda skattskyldiga.

14.3 Reglernas effekter i övrigt

Ett av målen med utredningens förslag är att minska utnyttjandet av handelsbolag som instrument vid osund skatteplanering. Slopandet av delägarbeskattningen kan därför få effekter av positiv betydelse i arbetet med att förebygga ekonomisk brottslighet. I övrigt berörs inte den kommunala självstyrelsen av utredningens förslag.

Inte heller innebär förslagen några konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Sysselsättningen och den offentliga servicen i olika delar av landet berörs inte heller.

15 Författningskommentar

15.1 Förslaget till lagen om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

1 kap.

10 §

Begreppet fåmansföretag föreslås omfatta även fåmanshandelsbolag varför det senare begreppet utmönstras.

14 §

Svenskt handelsbolag byts ut mot europeiska ekonomiska intressegrupperingar i ett flertal bestämmelser i IL. Andra meningen tas bort eftersom den inte längre är aktuell.

2 kap.

1 §

Förutom att begreppet fåmanshandelsbolag tas bort på två ställen stryks hänvisningen till regleringen av handelsbolag i 5 kap.

3 §

Ändringen innebär att svenska handelsbolag i första stycket tas bort och ersätts med EEIG. Dessutom tas andra stycket bort som en konsekvens av att 5 kap. 2 § upphävs.

3 kap.*2 §*

Ändringen innebär att första strecksatsen görs om till en EEIG-bestämmelse.

19 §

Ändringen innebär att sista meningen i första stycket tas bort. I andra stycket punkt 1 görs inte något tillägg för andelar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar eftersom avyttring av sådana andelar inte längre skall kapitalvinstbeskattas.

23 §

Andra stycket slopas. Bestämmelsen skall inte längre omfatta medlemmar i EEIG.

5 kap.

Rubriken ändras till Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

1 §

I kapitlets första paragraf slås fast att EEIG inte är skattesubjekt.

2 §

Stadgandet i den tidigare 3 § flyttas till 2 § med samma lydelse som tidigare med undantag för att ordet delägare byts ut mot medlem och ordet bolaget mot grupperingen.

6 kap.*2 §*

Bestämmelsen ändras genom att den första strecksatsen ändras till *medlemmar i EEIG*.

13 §

Ändring i andra stycket genom att ett *svenskt handelsbolag* byts ut till en EEIG.

10 kap.*3 §*

Ändringarna innebär dels att första stycket 2 tas bort, dels att ett tillägg görs i första stycket nya 2 för penninglån från handelsbolag enligt den nya bestämmelsen i 11 kap. 45 a §.

4 §

Ändringen i första stycket 2 innebär att bestämmelsen behålls för EEIG.

11 kap.*17 §*

Ändringen innebär att begreppet fåmanshandelsbolag i andra stycket tas bort.

25 §

Handelsbolag faller in under begreppet juridisk person vilket gör att *eller av ett svenskt handelsbolag* kan tas bort.

45 §

Ändringen innebär att det som sägs om beskattningen av fysisk person som är delägare i ett handelsbolag som får ett förbjudet lån tas bort.

45 a §

Bestämmelsen, som är ny, innehåller ett skatterättsligt låneförbud för lån från ett svenskt handelsbolag. Låneförbudet innebär att en låntagare som är fysisk person skall beskattas för ett sådant lån i inkomstslaget tjänst. Bestämmelsen har utformats med det gällande

straffrättsliga låneförbudet i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, som förebild.

I första stycket 1 och 2 finns bestämmelserna om att som intäkt hos låntagaren skall tas upp lån till delägare i handelsbolaget eller ett annat bolag inom samma koncern och lån till en närstående till delägaren. Låneförbudet är inte lika omfattande som förbudet i ABL som förbjuder lån till den som är styrelseledamot och verkställande direktör. Begreppet närstående definieras i 2 kap. 22 § IL. Kretsen av personer som omfattas av låneförbudet skiljer sig därmed något från de personer som räknas upp i släktkatalogen i ABL genom att även fosterbarn och dödsbon kommer att omfattas av det skatterättsliga låneförbudet. Om en fysisk person omfattas av låneförbudet gäller förbudet också en juridisk person över vars verksamhet denne har ett bestämmande inflytande. Det framgår dock inte av denna bestämmelse utan av 15 kap. 3 a §.

I ABL finns fyra undantag från låneförbudet. I fråga om lån från handelsbolag skall undantag gälla för s.k. kommersiella lån och koncernlån. Bestämmelsen i andra stycket omfattar undantaget för kommersiella lån. Undantaget för koncernlån finns i stället i 15 kap. 3 a §.

I tredje stycket finns förvärvslåneförbudet som innebär att en låntagare som är en fysisk person skall beskattas om lån lämnats i syfte att vissa uppräknade personer skall förvärva andelar i handelsbolaget eller något annat bolag i samma koncern. Det gäller låntagaren själv, någon närstående till honom eller en juridisk person över vars verksamhet låntagaren eller någon närstående till honom har ett bestämmande inflytande.

I fjärde stycket finns bestämmelsen att ställande av säkerhet jämställs med lån.

45 b §

I bestämmelsen, som också är ny, anges att lånet inte skall tas upp till beskattning om det föreligger synnerliga skäl. Det är motsvarande situationer som gäller i fråga om lån från aktiebolag som kan göra att ett lån inte skall tas upp till beskattning enligt huvudregeln, t.ex. att lånet har återbetalats under beskattningsåret.

45 c §

I den nya bestämmelsen ges möjlighet för skattemyndigheten att medge dispens från förvärvslåneförbudet i 45 a §. Även denna bestämmelse är uppbyggd som motsvarande dispensmöjlighet i 12 kap. 8 § ABL. Vid förvärv av andelar i det handelsbolag som lämnar lån eller ställer säkerhet får dispens medges om lånet eller säkerheten behövs på grund av särskilda omständigheter. För lån till andra ändamål får skattemyndigheten medge dispens om det finns synnerliga skäl. Dispensinstitutet är främst avsett för att underlätta generationsskiften i familjeföretag.

13 kap.

3 §

Ändringen innebär att det görs ett tillägg för penninglån från ett svenskt handelsbolag till en delägare i bolaget enligt bestämmelserna i 15 kap. 3 a §.

4 §

Bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet ändras så att 4 § handlar om vad som gäller för EEIG. Specialbestämmelserna avseende kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter tas dock bort för medlemmar i EEIG. I fråga om penninglån jämför vad som sagts under 10 kap. 3 §. Ändringen i kapitlet innebär också att 5 § skall tas bort.

7 §

Paragrafen ändras så att *andelar i EEIG* uttryckligen anges i första stycket medan *andelar i svenska handelsbolag* tas bort eftersom dessa efter ändringen i 48 kap. 2 § faller in under begreppet delägarrätter.

9 §

Ändringen innebär att tillägg görs för andel respektive utdelning i respektive från handelsbolag.

14 kap.*10 §*

I första stycket andra meningen ändras *delägarskap i ett svenskt handelsbolag till medlemskap i en EEIG*. I andra stycket ändras hänvisningen för att avse underskott från EEIG.

13 §

Frågan om gemensam eller särskild beräkning för fysiska personer behandlas bl.a. i denna paragraf. I första stycket byts *handelsbolag* respektive *delägare* ut mot *EEIG* respektive *medlem*. I första meningen i andra stycket finns i ett stadgande som behandlar det fallet att ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag. Eftersom en EEIG inte får vara medlem i en annan EEIG utgår meningen. I den andra meningen finns en hänvisning till 14 och 15 §§ i fråga om bestämmelser om underskott.

14 och 15 §§

Enligt rådets förordning nr 2137/85 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar artikel 24 gäller att varje medlem i grupperingen ansvarar obegränsat och solidariskt för grupperingens skulder och andra förbindelser. Betalning måste först begäras hos grupperingen. Ansvar gentemot tredje man är tvingande. Rättsföljderna av ansvaret bestäms av den nationella lagstiftningen. Av ingressen till förordningen, tionde stycket, framgår att ansvaret omfattar även skatter och sociala avgifter. Där anges också att det obegränsade solidariska ansvaret inte inverkar på rätten att genom ett särskilt avtal mellan grupperingen och en tredje man bestämma att ansvaret skall uteslutas eller begränsas i fråga om en eller flera medlemmar när det gäller en viss skuld eller någon annan förbindelse. Bestämmelsen i 14 § har formulerats om för att anpassas till den ansvarsbegränsning som en medlem i en EEIG kan uppnå, genom avtal mellan grupperingen och tredje man. Detta föranleder också viss ändring av 15 §.

17 §

Ändringen innebär att handelsbolag infogas i första stycket första meningen.

15 kap.*1 §*

Ändringen är en konsekvensändring.

3 §

Jämför vad som sagts i kommentaren till 10 kap. 3 §.

3 a §

I den nya bestämmelsen finns det skatterättsliga låneförbudet för lån från ett svenskt handelsbolag, dvs. att lånet skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet hos låntagare som är juridisk person. I första stycket 1 anges att låneförbudet gäller för lån till en juridisk person som är delägare i handelsbolaget om den juridiska personen inte ingår i samma koncern som handelsbolaget, jfr undantaget för koncernlån i ABL. Undantaget behövs för att inte omöjliggöra normala dispositioner inom en koncern. I första stycket 2 regleras förbudet för lån från ett handelsbolag till en juridisk person över vars verksamhet en juridisk person som avses i 1 eller en fysisk person som avses i 11 kap. 45 a § första stycket har ett bestämmande inflytande. Även i detta fall görs undantag för det fall att långivare och låntagare ingår i samma koncern.

Bestämmelsen i andra stycket avser undantaget för kommersiella lån.

I tredje stycket finns förvärvslåneförbudet när låntagaren som skall beskattas är en juridisk person. I fjärde stycket finns bestämmelsen att med lån jämställs ställande av säkerhet.

3 b och c §§

Jfr kommentaren till 11 kap. 45 b och c §§.

6 §

I andra och tredje styckena byts *ett svenskt handelsbolag* ut mot *en EEIG*.

16 kap.*1 §*

Ändringen är en konsekvensändring.

8 §

I paragrafen görs tillägg för motsvarande utgifter i ett svenskt handelsbolag.

16 §

Jfr 15 kap. 6 §.

22 §

Ändringen innebär att den reglering som finns om rätt till avdrag för värdkostnader som bl.a. en delägare i ett svenskt handelsbolag har, tas bort. Bestämmelsen ersätts inte med motsvarande reglering för medlem i EEIG.

24 §

Samma ändring som i 22 §.

27 §

Ändringen innebär att andra stycket slopas. Ingen motsvarande EEIG-regel införs.

31 §

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

17 kap.*29 §*

Ändringen innebär att andra stycket upphävs.

18 kap.*11 §*

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

17 a och b §§

Ändringen innebär att svenskt handelsbolag omfattas av begreppet den skattskyldige vilket däremot inte en EEIG gör. Tillägg görs därför i båda paragraferna för EEIG.

19 kap.*14 och 14 a §§*

Ändringar av samma slag som i 18 kap.

20 kap.*6 §*

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

23 §

Ändringen innebär att fämanshandelsbolag tas bort.

22 kap.*3 §*

Paragrafens andra mening ändras till en EEIG-bestämmelse.

23 kap.*4 §*

I kapitlet finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. Förslaget innebär att dess bestämmelser inte längre blir tillämpliga på EEIG. I paragrafen definieras vad som avses med företag i kapitlet. Ändringen innebär att tillägg görs för svenskt handelsbolag. Samtidigt tas bestämmelsen i 5 § bort.

6 §

Ändringen är en konsekvensändring till följd av tillägget av handelsbolag i 4 §.

11 §

Paragrafens tredje stycket reglerar beskattningen när en tillgång överläts till ett handelsbolag som ägs av fysiska personer och ersättning antingen inte lämnas eller att den understiger det skattemässiga värdet. Ändringen innebär att stycket slopas.

14 §

I bestämmelsen anges vilka rättssubjekt som kan vara överlätare och förvärvare vid en underprisöverlåtelse. I första meningen skall *eller ett svenskt handelsbolag* tas bort eftersom handelsbolag räknas som företag. Genom ändringen kan 15 § tas bort.

16 §

Ändringen innebär att särregleringen för handelsbolag i andra stycket tas bort.

17 §

Ändringen innebär att ett tillägg görs för handelsbolagsbidrag i första stycket och att undantaget i andra stycket för överlåtelse mellan ett handelsbolag och ett företag som är delägare slopas.

19 §

Som en följd av att även svenska handelsbolag skall räknas som företag enligt bestämmelserna i detta kapitel kan *eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare* i första stycket slopas. Ändringen innebär också att det tredje stycket tas bort. Bestämmelserna i 20, 21, 25 och 26 §§ kan också tas bort.

23 §

Ändringen är en konsekvensändring.

29 §

Ändringen innebär en konsekvensändring.

24 kap.*12 §*

Ändringen innebär att definitionen i andra stycket kompletteras med svenska handelsbolag. Det betyder att ett svenskt handelsbolag som enligt skatteavtal har hemvist i en utländsk stat skall anses som utländsk juridisk person på samma sätt som aktiebolag och ekonomiska föreningar.

13 §

I paragrafen görs ett tillägg i första meningen för utdelning som ett förvaltningsföretag tar emot från *ett svenskt handelsbolag*.

15 §

Bestämmelsen handlar om utdelning på näringsbetingade andelar. Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar utvidgas till att omfatta även utdelning som tas emot av handelsbolag. Ändringen i 15 § innebär att första stycket punkten 2 ändras till *ett svenskt handelsbolag*. I andra stycket görs en konsekvensändring. Förutsättningarna för att en andel skall vara en näringsbetingad andel finns i 16 §.

16 a §

Paragrafen är ny och behandlar den situationen att det utdelande företaget är ett svenskt handelsbolag. Skattefrihet för utdelning på en andel i ett handelsbolag förutsätter att andelen är näringsbetingad enligt utredningsregeln i 16 § punkten 2.

25 kap.*2 §*

Ändringen är en konsekvensändring.

6 §

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncern-interna andelsavyttringar och avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap gäller i dag både för handelsbolag och EEIG. Sedan handelsbolaget blivit skattesubjekt och omfattas av begreppet juridisk person kan även i detta kapitel särbestämmelserna som avser handelsbolag tas bort. Reglerna skall i fortsättningen inte omfatta EEIG.

11 §

Specialbestämmelsen för handelsbolag i andra stycket tas bort. Även bestämmelserna i 12 och 18 §§ kan tas bort.

14 §

Bestämmelsen om vilka företag som kan vara moderföretag kompletteras i den nya punkten 3 med *ett svenskt handelsbolag*. Beträffande ändringen i andra stycket hänvisas till kommentaren till 24 kap. 15 §.

28 och 30 §§

Ändringarna är en följd av att begreppet juridisk person efter ändringen av 2 kap. 3 § omfattar även svenska handelsbolag.

26 kap.*1 §*

I kapitlets inledande bestämmelse görs ett tillägg som hänvisar till två nya bestämmelser i slutet av kapitlet. Dessa innehåller regler om rätten att dela upp återförda värdeminskingsavdrag m.m. vid beskattningen.

15 §

Bestämmelsen, som är ny, anger förutsättningarna för att få dela upp återförda värdeminskingsavdrag m.m. på flera beskattningsår enligt det ordinarie omprövningsförfarandet i 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324). Beloppsgränserna m.m. är desamma som tidigare

gällt enligt bestämmelserna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst i det upphävda 66 kap. IL.

16 §

Bestämmelsen, som också är ny, innebär att dödsbon inte har rätt att tillämpa 15 §.

27 kap.

4 och 5 §§

Bestämmelserna, som gäller i fråga om byggnadsrörelse och handel med fastigheter, ändras genom att begreppet fåmanshandelsbolag tas bort i 4 och 5 §§.

6 och 8 §§

Ändringen innebär att det som anges om svenska handelsbolag tas bort. Även specialbestämmelsen för handelsbolag i 7 § tas bort.

30 kap.

2 och 3 §§

Ändringarna innebär att den särreglering som idag finns för svenska handelsbolag och delägare i sådana bolag skall finnas kvar för EEIG respektive medlemmar i sådana grupperingar.

6 §

Svenska handelsbolag skall omfattas av beloppsgränsen i 5 § medan medlemmar i EEIG omfattas av beloppsgränsen i 6 §. Ändringen innebär delägare i svenska handelsbolag byts ut mot medlemmar i EEIG.

8 och 10 §§

I dessa bestämmelser regleras när en juridisk person respektive en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag skall återföra en periodiseringsfond. Ändringarna innebär att bestämmel-

serna som avsett delägare i handelsbolag, handelsbolag respektive andel i handelsbolag ändras till att avse medlemmar i EEIG, EEIG respektive andel i EEIG.

11 §

Bestämmelsen handlar om att periodiseringsfonder får övertas när en enskild näringsidkare överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag. Ändringen innebär att enskild näringsidkare också skall kunna överföra fonderna till ett svenskt handelsbolag.

12 §

Även efter att handelsbolaget blivit skattesubjekt måste det finnas möjlighet att föra över en periodiseringsfond från ett handelsbolag till ett aktiebolag. För en sådan överföring krävs att det inte blir fråga om uttagsbeskattning och att handelsbolaget skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond på samma sätt som enligt dagens regler. Något avsättningskrav behöver inte ställas vid sådan återföring.

12 a §

Bestämmelsen, som är ny, innehåller förutsättningarna för överföring av en periodiseringsfond från ett aktiebolag till ett handelsbolag. Enligt nuvarande regler kan periodiseringsfond tas över mellan juridiska personer endast i samband med verksamhetsavyttringar och i vid kvalificerade fusioner och fissioner. De nämnda reglerna skall inte tillämpas på handelsbolag. De krav som ställs för ett övertagande från ett aktiebolag till ett handelsbolag är desamma som i föregående bestämmelse.

13 §

Bestämmelsen tas bort eftersom periodiseringsfond som avser en EEIG inte skall kunna överföras till aktiebolag eller enskild näringsidkare.

31 kap.*2 §*

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

20 §

Ändringarna i första och tredje styckena innebär konsekvensändringar med anledning av att det har förts in en ny bestämmelse, 25 a §, i kapitlet.

25 a §

I bestämmelsen, som är ny, regleras att även ersättningsfond skall kunna föras över mellan handelsbolag och aktiebolag vid byte av företagsform. Den är utformad med 38 kap. 15 § som förebild. För att överföring skall kunna göras krävs – i likhet med vad som gäller vid överföring mellan två aktiebolag – att villkoren i 38 kap. 2 och 6–8 §§ är uppfyllda.

33 kap.*1 §*

Bestämmelserna i kapitlet renodlas till att bara gälla för enskilda näringsidkare. Det innebär till att börja med att 1 § ändras samt att bestämmelserna i 9, 19 och 20 §§ tas bort.

8 §

Jfr kommentaren till 1 §.

34 kap.*1 och 2 §§*

Paragraferna ändras med anledning av att kapitlet bara skall gälla enskilda näringsidkare.

4 §

Ändringen är en konsekvensändring.

6 §

Jfr ovan kommentaren till 1–2 §§.

14 §

Bestämmelserna i 14–16 §§ har slagits samman till en paragraf. Ändringen innebär också att uttrycket *den som innehar fonden* har bytts ut till *den skattskyldige* och att en konsekvensändring gjorts i andra stycket.

20 §

Ändringen innebär att tillägg görs för handelsbolag. Det kapitaltillskott som skall göras innebär att ackumulerade vinstmedel i aktiebolaget respektive handelsbolaget ökar.

23 §

Jfr kommentaren till 1 och 2 §§.

35 a kap.**1 §**

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen om handelsbolagsbidrag. Utgångspunkten är för uppbyggnaden av bestämmelserna är koncernbidragsreglerna. Regelsystemet finns beskrivet i avsnitt 4.3.

2 §

Handelsbolagsbidrag skall kunna lämnas mellan ett handelsbolag och en delägare i bolaget som är skattskyldig juridisk person. I paragrafen definieras vad som avses med uttrycken *givare* och *mottagare*.

3 §

I vissa fall skall även ett utländskt handelsbolag eller en utländsk delägare i ett svenskt handelsbolag kunna vara givare och mottagare av handelsbolagsbidrag. I paragrafen regleras vilka situationer det är

fråga om. En första förutsättning är att både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige, dvs. att de för det första är skattesubjekt och för det driver fast driftställe här. Handelsbolagsbidraget skall vara hänförligt till det fasta driftstället. Mottagare skall också kunna vara ett svenskt handelsbolag eller en delägare som är svensk juridisk person och som enligt skatteavtal har hemvist i en EES-stat under förutsättning att delägaren är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som handelsbolagsbidraget hänför sig till.

4 §

I paragrafen anges de gemensamma förutsättningarna för både givare och mottagare som måste vara uppfyllda. I likhet med vad som gäller i fråga om koncernbidrag krävs enligt *punkt 1* inte att redovisningen av handelsbolagsbidraget i bokföringen sker över resultaträkningen eller på annat sätt. Däremot krävs att givare och mottagare redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering (jfr RÅ 1998 ref. 6). För att förhindra att handelsbolagsbidrag får dras av om mottagaren inte beskattas för bidraget på grund av skatteavtal uppställs kravet i *punkt 2*. Undantag görs för de fall som behandlas i andra meningen i 3 §. *Punkt 3* hänger samman med att reglerna om handelsbolagsbidrag också skall gälla för utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES. En förutsättning för detta är att både givare och mottagare av bidraget är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige.

5 §

Här regleras beloppsbegränsningar i fråga om handelsbolagsbidrag från delägare till handelsbolaget. Syftet med regelsystemet om handelsbolagsbidrag är att uppnå sådan resultatutjämning som delägarskap i handelsbolag enligt nuvarande regler innebär för en juridisk person. För att åstadkomma samma effekt när delägaren och handelsbolaget är olika skattesubjekt krävs att ett visst års uppkommet överskott kan kvittas mot ett samma år lämnat handelsbolagsbidrag. Det innebär att delägaren skall redovisa bidraget avseende år 1 redan i bokslutet för detta år och att beloppet samma år redovisas som intäkt hos handelsbolaget (jfr anteciperad utdelning).

6 §

I bestämmelsen görs en inskränkning i fråga om storleken på handelsbolagsbidrag från kommanditdelägare. Jfr också kommentaren till 5 §.

7 och 8 §§

Här finns förutsättningarna för handelsbolagsbidrag när handelsbolaget är givare. I fråga om 7 § se ovan kommentaren till 5 §. I 8 § anges att ett krav för att bidraget skall få dras av i handelsbolaget är att delägaren skall kunna ta emot utdelning skattefritt från handelsbolaget.

9 §

Bestämmelsen behandlar handelsbolagsbidrag som kunnat förmedlas.

40 kap.**3 §**

I paragrafen görs tillägg för svenskt handelsbolag bland de företag som omfattas av bestämmelserna i kapitlet.

4 §

I kapitlet infogas regler som innebär att vid ägarförändringar i underskotts företag och i det omvända fallet skall även *en spärr på grund av handelsbolagsbidrag*, beaktas. Tillägg görs i 4 § för den nya spärren.

5–7 §§

Definitionen av uttrycket bestämmande inflytande i 5 § kompletteras med i vilka situationer som ett svenskt handelsbolag anses ha ett sådant inflytande. Bedömningen av om en ny ägare som är ett svenskt handelsbolag har förvärvat ett bestämmande inflytande över underskotts företaget görs på samma sätt som i fråga om svenska ideella föreningar. Hänvisning görs därför till koncernbegreppet i 1 kap. 4 § ÅRL. Lagtexten förtydligas på så sätt att

hänvisning görs till koncernbegreppet *enligt definitionen* i 1 kap. 4 § ÅRL. Det innebär att vid prövningen av om ett koncernförhållande föreligger eller om ett handelsbolag (en ideell förening) är ett moderföretag skall de kriterier som anges i 1 kap. 4 § ÅRL tillämpas. Det är däremot inte nödvändigt att handelsbolaget (den ideella föreningen) omfattas av årsredovisningslagen. Motsvarande ändringar görs i 6 och 7 §§ avseende begreppen *koncern* och *moderföretag*.

9 §

I paragrafen som inleder bestämmelserna om begränsningar i avdragsrätten för underskott efter ägarförändringar görs ett tillägg för den nya spärren på grund av handelsbolagsbidrag. I andra meningen görs en konsekvensändring.

10 §

I denna paragraf som behandlar ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag görs tillägg i första och tredje styckena för den nya spärren.

11 §

I paragrafen regleras den situationen att en fysisk person eller andra juridiska personer, bl.a. vissa svenska handelsbolag, än de som i kapitlet kallas företag förvärvat ett bestämmande inflytande över ett underskottsföretag. Ändringen innebär att bestämmelserna om handelsbolag i första och andra stycket tas bort.

12 §

Enligt 12 § inträder en beloppsspärr när flera sådana personer som räknas upp i 11 § förvärvat andelar i ett underskottsföretag. Bestämmelsen är, på grund av röstbestämmelserna, svår att ändra så att den kan göras tillämplig även när underskottsföretaget är ett handelsbolag. Bestämmelsen i 12 § ändras därför endast på så sätt att det i första stycket görs ett tillägg som innebär att den bara är tillämplig på ägarförändringar i underskottsföretag som *inte är ett svenskt handelsbolag*. I andra stycket, som handlar om indirekta förvärv, innebär ändringen att *eller ett svenskt handelsbolag* kan tas

bort eftersom de skall omfattas av begreppet juridiska personer i inkomstskattelagen.

12 a §

I paragrafen, som är ny, finns en motsvarande bestämmelse för ägarförändringar i underskottsföretag som är handelsbolag. Bestämmelsen anpassas på så sätt att det avgörande är att den omfattar det fallet att flera förvärvare som avses i 11 § tillsammans har förvärvat andelar som medför att de tillsammans har ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget. I andra stycket finns en motsvarande bestämmelse som i 12 §. Tredje stycket har anpassats jämfört med bestämmelsen i 12 § mot bakgrund av att det i denna paragraf bara handlar om underskottsföretag som är handelsbolag.

13 §

I andra stycket görs en konsekvensändring med anledning av att 12 § har delats upp i två paragrafer.

14 §

Tillägg görs i både första och andra stycket för spärren för handelsbolagsbidrag.

15 §

I paragrafen finns bestämmelser om beloppsspärren. Det belopp som ligger till grund för spärren är den eller de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet. I första stycket görs ett tillägg för förvärv av andelar som avses i den nya 12 a §.

16 §

Ändringarna i paragrafen är en följd av att svenska handelsbolag skall omfattas av begreppet juridisk person.

19 och 19 a §§

Paragraferna, som inleds med en rubrik, behandlar den nya spärren för underkottsavdrag, *spärren på grund av handelsbolagsbidrag*. Bestämmelserna är uppbyggda på samma sätt som bestämmelserna om koncernbidragsspärr. De senare betecknas 18 och 18 a §§ eftersom de hör ihop.

21 §

Ändringen innebär att svenskt handelsbolag ersätts med EEIG.

24 §

Ändringen innebär att tillägg görs för svenska handelsbolag.

41 kap.*4 §*

Ändringen innebär att andra stycket, som hänvisar till 50 kap. 7 §, slopas.

42 kap.*3 §*

Ändringen innebär en konsekvensändring med anledning av att 50–51 kap. skall upphöra att gälla.

14 §

Ändringen innebär att tillägg görs för utdelning från svenska handelsbolag.

32 §

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

43 kap.*1 §*

Lättnadsreglerna skall också omfatta utdelningar och kapitalvinster på andelar i svenska handelsbolag. Ändringen innebär att tillägg görs för sådana andelar.

4 §

Ändringen innebär att paragrafen inte skall tillämpas vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp för andel i handelsbolag.

4 a §

Paragrafen är ny och den beskriver hur underlaget för lättnadsbelopp avseende andel i handelsbolag skall beräknas. Jfr 57 kap. 8 a §.

4 b §

Bestämmelsen är ny och innebär att underlag för lättnadsbelopp inte skall beräknas om anskaffningsutgiften för andelen är negativ.

20 §

När det gäller alternativregeln och beräkningen av kapitalunderlaget skall i fråga om andelar i svenska handelsbolag som är kapitaltillgångar hänvisning göras till det belopp som skulle ha använts som omkostnadsbelopp vid utgången av det beskattningsår som anges i 19 §. Begreppet justerad anskaffningsutgift försvinner i och med utredningens förslag.

44 kap.*1 och 2 §§*

Ändringarna innebär konsekvensändringar.

5 a §

Avyttringsbegreppet i fråga om andelar i handelsbolag skall ha samma omfattning som enligt dagens regler.

8 §

Paragrafen ändras så att svenska handelsbolag jämställs med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar när det gäller avyttringstidpunkten vid konkurs, dvs. andelen skall anses avyttrad redan när handelsbolaget försätts i konkurs.

34 §

Ändringen föranleds av ändringen i 8 §.

45 kap.*32 §*

Ändringen innebär att bestämmelsen bara skall gälla för enskilda näringsidkare. Jämför kommentaren till 13 kap. 4 §.

46 kap.*17 §*

Jämför kommentaren till 45 kap. 32 §.

48 kap.*2 §*

Bestämmelserna i kapitlet handlar om avyttring av delägarätter och fordringsrätter. Definitionen av delägar rätt skall också omfatta andel i ett svenskt handelsbolag.

7 §

Genomsnittsmetoden som normalt skall tillämpas vid beräkning av omkostnadsbeloppet för delägarätter och fordringsrätter skall inte tillämpas på andelar i handelsbolag. I tredje stycket görs med anledning härav ett undantag för andelar i handelsbolag.

7 a §

Paragrafen är ny och anger hur beräkning av omkostnadsbelopp för en andel i handelsbolag skall göras. Det är huvudregeln i 44 kap. 14 § som skall tillämpas vilket innebär att omkostnadsbeloppet utgörs av anskaffningsutgiften med tillägg för förbättringsutgifter och minskad med uttag av insatt fullbeskattat kapital, dvs. *inbetald insats*. I andra stycket regleras vad som skall gälla om anskaffningsutgiften är negativ.

12 §

Här anges hur omkostnadsbeloppet skall beräknas när en periodiseringsfond förs över från enskild näringsverksamhet till aktiebolag eller handelsbolag, mellan handelsbolag och aktiebolag och när expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag eller ett handelsbolag och fonden enligt 34 kap. 20 § inte skall återföras.

20 §

Bestämmelsen ändras för att också tillämpas på förluster på andelar i svenska handelsbolag.

26 §

I paragrafen görs tillägg för kapitalförluster när svenska handelsbolag avyttrar andelar. Samtidigt kan bestämmelsen i 27 § slopas. (Regeringen har föreslagit begränsningar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag m.m. (prop. 2001/02:140, Skr. 2001/02:77). Utredningen har dock i författningsförslagen utgått från gällande rätt.)

49 kap.*6 §*

Enligt nuvarande bestämmelser i detta kapitel om uppskov med beskattningen vid andelsbyten kan handelsbolag vara säljare. Någon utvidgning av bestämmelserna så att handelsbolag också skulle kunna vara ett köpande företag föreslås inte. Ändringen i

paragrafen innebär att andra stycket kan slopas eftersom det är handelsbolaget och inte delägarna som skall begära uppskov. Detta innebär även att de särregler i 7, 15 och 18 §§ som gäller i dag för det delägarbeskattade handelsbolaget kan tas bort.

19 §

Ändringen i första stycket är en konsekvensändring. Andra stycket tas bort eftersom det inte längre behövs.

52 kap.

1 §

Ändringen är en konsekvensändring.

7 §

Ändringen innebär att svenska handelsbolag i första stycket resp. handelsbolaget i andra stycket byts ut mot EEIG resp. grupperingen.

53 kap.

1 §

Bestämmelserna i kapitlet om kapitalvinstbeskattning vid överlåtelse av tillgångar till företag utan ersättning eller till underpris kommer i fortsättningen inte omfatta överlåtelser från handelsbolag utan bara överlåtelser från fysiska personer. Ändringen innebär därför att "*eller ett svenskt handelsbolag*" i paragrafen kan tas bort.

2 §

Ändringen innebär att andra stycket skall tas bort.

6 §

Jfr kommentaren till 2 §.

55 kap.*11 §*

Ändringen innebär att svenskt handelsbolag ersätts med EEIG.

56 kap.*1 §*

Ändringen i kapitel 56 kap innebär att begreppet fåmansföretag också skall omfatta svenska handelsbolag. Det betyder att ordet fåmanshandelsbolag slopas helt. Rubriken till kapitlet skall därför ändras. I andra stycket ändras *aktier* till *andelar*.

2 §

Paragrafen delas in i två stycken. De nuvarande bestämmelserna för aktiebolag och ekonomiska föreningar tas in i det första stycket. Bestämmelserna i nuvarande 4 § flyttas till ett nytt andra stycke.

5 §

Ändringen innebär en konsekvensändring.

6 och 8 §§

Ändringarna innebär att begreppet *fåmanshandelsbolag* tas bort samt att vissa konsekvensändringar görs.

57 kap.*3 och 5 §§*

Ändringarna här innebär att *fåmanshandelsbolag* tas bort.

5 a §

Bestämmelsen är ny och innebär att den s.k. utomstænderegeln i 57 kap. 5 § inte skall tillämpas på handelsbolag.

7 §

I andra stycket görs ett tillägg så att andelar i handelsbolag likställs med aktier och andelar i ekonomiska föreningar.

8 §

Bestämmelsen handlar om hur underlaget för gränsbelopp skall beräknas. Utgångspunkten vid beräkning av gränsbeloppet för andel i aktiebolag är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. P.g.a. handelsbolagets civilrättsliga utformning och de möjligheter som handelsbolagsdelägaren har att göra uttag måste en annan lösning väljas för andelar i handelsbolag. Paragrafen ändras därför så att den bara avser andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

8 a §

Paragrafen är ny och beskriver hur underlaget för gränsbelopp skall bestämmas för en andel i ett handelsbolag. Utgångspunkten är även här omkostnadsbeloppet för andelen men tidpunkten är en annan, nämligen beskattningsårets ingång. För att undvika att gränsbeloppet kan manipuleras skall omkostnadsbeloppet minskas med sådana tillskott som gjorts under det föregående beskattningsåret i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget.

8 b §

Bestämmelsen är ny och anger att gränsbelopp inte skall beräknas om anskaffningsutgiften för andelen är negativ.

12 §

När andelarna avyttras skall kapitalvinsten beräknas på vanligt sätt. När omkostnadsbeloppet beräknas för aktier och andelar i ekonomiska föreningar får reglerna om indexuppräknings alternativt kapitalunderlagsregeln tillämpas. Ändringarna här innebär därför ett förtydligande i andra stycket.

59 kap.*4, 10 och 15 §§*

Ändringarna är konsekvensändringar.

60 kap.*1 §*

I andra stycket har begreppet fåmanshandelsbolag tagits bort. Vidare har hänvisningen ändrats till 12–13 §§ eftersom 14 § upphävs.

12 och 13 §§

Ändringarna innebär att uttrycket fåmanshandelsbolag tas bort.

62 kap.*2 §*

Ändringen innebär att tredje stycket utgår.

4 a §

Paragrafen är ny och innebär att de särskilda avdragsmöjligheterna för underskott av viss näringsverksamhet som finns i kapitlets 3 och 4 §§ inte skall tillämpas på underskott som uppkommit i en EEIG.

63 kap.*5 §*

Ändringarna i andra och tredje styckena är konsekvensändringar.

Övergångsbestämmelser

Punkt 1. Det nya beskattningssystemet skall träda i kraft fr.o.m. den 1 januari 2004 och tillämpas första gången för handelsbolag med beskattningsår som påbörjas detta datum. För handelsbolag som har brutet räkenskapsår tillämpas de äldre bestämmelserna fram till och med det beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 2004.

Punkt 2. I bestämmelsen anges att handelsbolag som under åren i anslutning till ikraftträdandet har bedrivit näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning skall omfattas av övergångsbestämmelserna i punkterna 4–10. En delägare i ett handelsbolag som inte driver sådan verksamhet skall, som framgår i punkten 3, beskattas om han har en negativ justerad anskaffningsutgift.

Punkt 3. I övergångsbestämmelsen anges att en delägare i ett handelsbolag som inte omfattas av punkten 2 skall beskattas om han har en negativ justerad anskaffningsutgift. Det negativa beloppet skall tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital vid utgången av det beskattningsår som påbörjats närmast före ikraftträdandet. Beloppet får fördelas på högst fem år. Om delägens justerade anskaffningsutgift tillämpas punkterna 4–10.

Punkt 4. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.2.1. För att säkerställa att det belopp som en delägare skall anses ha som ingående balans på sitt konto för tillskjutet kapital vid ingången av det första året handelsbolaget är skattskyldigt måste tillförlitlig redovisning av det egna kapitalet i handelsbolaget vara tillgänglig. Redovisningen av delägarnas utgående balans på kapitalkonton görs lämpligast i en sidordnad bokföring där även den löpande bokföringen av tillskjutet kapital i det nya systemet skall redovisas.

Punkt 5. I bestämmelsen definieras vad ett positivt respektive negativt kapitalkonto är, dvs. tillskjutet kapital respektive skuld till bolaget.

Punkt 6. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.2.2. Med omkostnadsbelopp avses enligt huvudregeln i 44 kap. 14 § anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter. Anskaffningsutgiften för en andel skall minskas med uttag av tillskjutet kapital. Beräkningen av en delägars omkostnadsbelopp för andelen i handelsbolaget görs med utgångspunkt i den justerade anskaffningsutgiften.

Den justerade anskaffningsutgiften har minskats med avdrag för avsättning till periodiserings- och expansionsfond. Vid övergången skall fonderna antingen föras över till handelsbolaget eller tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det betyder att den justerade anskaffningsutgiften skall ökas med belopp motsvarande de överförda fondernas belopp. Det belopp som den justerade anskaffningsutgiften herefter uppgår till utgör andelens anskaffningsutgift i det nya systemet. Om delägens har kvarstående outnyttjade underskott som skall dras av skall anskaffningsutgiften minskas i den takt som underskottet dras av.

Om anskaffningsutgiften för andelen efter nämnda beräkningar är negativ får delägaren ta upp beloppet som intäkt i inkomstslaget kapital. Beloppet får fördelas på högst fem år. Delägaren kan inte göra uttag av utdelning så länge som anskaffningsutgiften är negativ.

Punkt 7. Här anges hur lättnadsbelopp och gränsbelopp skall beräknas för första gången. Bestämmelsen innebär att kontinuitet med reglerna om räntefördelning uppnås.

Punkt 8 och 9. Bestämmelserna har beskrivits i avsnitt 12.2.3 och 12.2.4.

Punkt 10. Bestämmelsen har beskrivits i avsnitt 12.2.5.

15.2 Förslaget till lagen om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

1 §

I ett nytt tredje stycke tas in en bestämmelse som likställer handelsbolag och utdelning i sådana bolag med aktiebolag som inte är avstämningsbolag och utdelning i sådana bolag vid tillämpning av bestämmelserna i lagen.

4 §

Bestämmelsen ändras genom att handelsbolag och kommanditbolag tas bort i andra stycket.

18 §

Bestämmelsen utökas med ett tredje stycke som bara gäller för handelsbolag. Handling som visar att utdelning från handelsbolag har skett skall sändas direkt till Riksskatteverket.

22 §

I andra stycket görs ett tillägg för vilken skattemyndighet som skall vara behörig att lämna obetalda kupongskattebelopp och dröjsmålsavgifter för indrivning. Handelsbolag saknar ofta styrelse. I bestämmelsen anges för dessa bolag att det är skattemyndigheten i det län där handelsbolaget enligt handelsregisterlagen skall ha sitt huvudkontor som skall vara behörig.

23 §

I bestämmelsen görs motsvarande tillägg som gjorts i 22 § i fråga om vilken länsrätt som behörig att utdöma vite enligt kupongskattelagen.

15.3 Förslaget till lagen om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

2 kap.

9 §

Ändringen innebär en konsekvensändring med anledning av att 6 § har tagits bort.

12 §

Bestämmelsen ändras med anledning av att bolagsmans rätt till arvode och ränta på kapitalinsats inte regleras särskilt i handelsbolagslagen.

32 §

Ändringen är en konsekvensändring.

3 kap.

8 §

Ändringen är en konsekvensändring.

15.4 Förslaget till lagen om ändring i taxeringslagen (1990:324)

1 kap.

3 §

Ändringen är en följd av att uttrycket juridisk person i inkomstskattelagen (1999:1229) även skall omfatta handelsbolag. Samtidigt byts ordet handelsbolag ut mot europeisk ekonomisk intressegruppering.

15.5 Förslaget till lagen om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

6 kap.

1 §

Ändringen innebär att första meningen tas bort.

7 kap.

4 §

Ändringen innebär att sista meningen tas bort.

15.6 Förslaget till lagen om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

4 kap.

1 §

Ändringen i andra stycket innebär att den valmöjlighet i fråga om att redovisa djur i jordbruk och renskötsel som finns för fysiska personer utvidgas till att även gälla handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare.

9 §

Ändringen innebär en följdändring med anledning av ändringen som gjorts i 1 §.

15.7 Förslaget till lagen om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap.

3 §

Ändringen är en följd av att uttrycket juridisk person i bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229) även skall omfatta handelsbolag. I sista meningen byts ordet handelsbolag ut mot europeisk ekonomisk intressegruppering.

4 §

Ändringen innebär att andra stycket 1 och 6 ändras till EEIG-bestämmelser.

6 §

Definitionen av näringsverksamhet ändras.

4 kap.**10 §**

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

13 §

Ändringen innebär att första stycket 4 ändras till en EEIG-bestämmelse och att begreppet fämanshandelsbolag i första stycket 8 och 9 tas bort.

5 kap.**3 §**

Ändringen innebär att första stycket 5 ändras till en EEIG-bestämmelse.

6 kap.**1 §**

Ändringen innebär att ordet handelsbolag i andra och tredje styckena ändras till europeisk ekonomisk intressegruppering.

8 kap.**12 §**

Bestämmelsen i andra stycket ändras till en EEIG-bestämmelse.

10 kap.*9 §*

Ändringen innebär att första stycket 3 ändras till en EEIG-bestämmelse.

15 §

Ändringen innebär att ordet handelsbolag byts ut mot europeisk ekonomisk intressegruppering.

31 §

Ändringen innebär att ordet handelsbolag byts ut mot europeisk ekonomisk intressegruppering.

12 kap.*1 §*

Ändringen innebär att tredje stycket ändras till en EEIG-bestämmelse.

3 §

Bestämmelsen i andra stycket ändras till en EEIG-bestämmelse.

8 b §

Bestämmelsen är ny och motsvarar 8 a § men gäller i stället europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

18 kap.*3 §*

Ändringen innebär att tredje styckets andra och tredje meningar ändras till EEIG-bestämmelser.

15.8 Förslaget till lagen om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension

2 kap.

6 §

Ändringen innebär att det som anges om handelsbolag och delägare i sådant bolag i andra stycket tas bort.

14 §

Ändringen innebär att uttrycket fåmanshandelsbolag i andra stycket tas bort.

15.9 Förslaget till lagen om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

1 kap.

2 §

Ändringen innebär att definitionen av bokslutsföretag utvidgas till att omfatta alla handelsbolag.

3 kap.

1 §

Handelsbolag skall få tillämpa brutet räkenskapsår. Ändringen innebär att det som sägs om vissa handelsbolag i andra stycket tas bort.

15.10 Förslaget till lagen om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

1 kap.

5 §

Ändringen innebär att kopplingen mellan handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegruppering tas bort genom att andra stycket upphävs.

2 kap.*9 §*

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse.

23 §

Ändringen är en konsekvensändring.

25 §

Ändringen är en konsekvensändring.

3 kap.*18 §*

Bestämmelsen i andra stycket ändras till en EEIG-bestämmelse.

19 §

Bestämmelsen i andra stycket ändras till en EEIG-bestämmelse.

**15.11 Förslaget till lagen om ändring i lagen
(2001:1227) om självdeklarationer och
kontrolluppgifter****1 Kap.***2 §*

Första stycket 2 ändras så att bestämmelsen bara omfattar medlemmar i EEIG.

3 §

Första stycket 2 ändras så att bestämmelsen bara omfattar medlemmar i EEIG.

5 §

Ändringen innebär att ordet handelsbolag i andra stycket tas bort.

2 kap.*2 §*

Ändringen är en konsekvensändring.

7 §

Bestämmelserna ändras så att i första stycket 1 skjuts handelsbolag in efter aktiebolag och i samma stycke 3 tas ordet handelsbolag i stället bort.

3 kap.*5 §*

I första stycket görs en konsekvensändring.

21 §

Ändringen innebär att orden *fämanshandelsbolag* och *samt* tas bort i första stycket.

22 §

Bestämmelsen ändras genom ett tillägg i första stycket för att avgränsa fämansföretagen till aktiebolag. I ett nytt andra stycke föreskrivs samma skyldighet för handelsbolag som är fämansföretag att lämna förteckning över förbjudna penninglån m.m.

23 §

Ändringen innebär att orden *delägare i fämanshandelsbolag* tas bort i första stycket.

24 §

Bestämmelsen ändras i sin helhet för att bli tillämplig bara för EEIG. I bestämmelsen anges vilka uppgifter som en EEIG skall lämna till ledning för medlemmarnas taxeringar på samma sätt som gjordes i den upphävda 18 § i samma kapitel i fråga om vilka uppgifter som ett handelsbolag skulle lämna.

24 a §

Bestämmelsen, som är ny, har sin motsvarighet i den gamla 19 § men gäller i stället för EEIG.

24 b §

Bestämmelsen, som är ny, hänvisar till två andra paragrafer i kapitlet som skall tillämpas även på EEIG.

5 kap.**2 §**

Bestämmelsen ändras till en EEIG-bestämmelse med en ny hänvisning.

9 kap.**3 §**

I bestämmelsen görs ett tillägg så att kontrolluppgiftsskyldigheten även omfattar innehav av delägaraktier i handelsbolag.

14 kap.**8 §**

Ändringen innebär att orden *eller et fåmanshandelsbolag* tas bort.

15 kap.**2 §**

Ändringen innebär att vad som anges om fåmanshandelsbolag och handelsbolag tas bort.