

Lagrådsremiss

Skattefria kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 3 september 2009

Anders Borg

Christina Eng
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag infogas i det nuvarande systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En andel i ett handelsbolag föreslås bli behandlad som en näringsbetingad andel om ägaren är ett företag. En kapitalvinst på sådan andel blir därmed skattefri. Handelsbolag ska även kunna avyttra sitt innehav av andelar skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av.

Handelsbolag föreslås kunna ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den i stället tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren.

De nya reglerna föreslås även tillämpas i fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med hemvist inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vidare föreslås vissa ändringar som är en direkt följd av huvudförslaget, t.ex. så infogas handelsbolagen fullt ut i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning.

Vissa övergångsregler föreslås med anledning av det nya systemet. Företag som är delägare i handelsbolag och som vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen ska vid 2011 års taxering ta upp detta belopp som intäkt. Även vissa uppskovsbelopp som kvarstår från tidigare gjorda koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt. Samtliga avskattningar får på den skattskyldiges begäran fördelas över tio års tid.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar som sker efter ikraftträdandet. Övergångsbestämmelser

föreslås med innebörden att kapitalförluster på andelar i handelsbolag som uppkommer under perioden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009 bara får dras av mot vinster på motsvarande andelar inom samma koncern.

Innehållsförteckning

1	Beslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	20
3	Ärendet och dess beredning	22
4	Bakgrund	23
4.1	Inledning	23
4.2	Begreppet näringsbetingad andel	24
4.2.1	Allmänt	24
4.2.2	Andel i utländskt företag	25
4.2.3	Utdelning på näringsbetingad andel	25
4.2.4	Försäljning av näringsbetingad andel	25
4.2.5	Kapitalförlust på intresseföretagsanknutna tillgångar	26
4.3	Beskattning av handelsbolag	26
4.3.1	Allmänt	26
4.3.2	Fördelning av handelsbolags inkomst	27
4.3.3	Försäljning av andel i handelsbolag	29
4.3.4	Särskilda bestämmelser för kapitalförluster hänförliga till handelsbolag	30
4.4	Internationella förhållanden	32
4.4.1	Utländsk juridisk person	32
4.4.2	Kupongskatt	34
4.5	Skalbolag	35
5	Ett nytt system för beskattning av handelsbolagsandelar och andelar som ägs av handelsbolag	36
5.1	Ett utvidgat system med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar	36
5.1.1	Andel i ett svenskt handelsbolag	37
5.1.2	Andel ägd av handelsbolag	41
5.2	Särskilt om internationella förhållanden	44
5.2.1	Svensk delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES	45
5.2.2	Utländsk delägare i svenskt handelsbolag	47
5.3	Den justerade anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelar	48
5.3.1	Oförändrade förfaranderegler för fysiska personer	48
5.3.2	Beskattning av negativ justerad anskaffningsutgift	49
5.3.3	Benefik överlåtelse av andel i handelsbolag	53

5.4	Uttag ur handelsbolag i vissa fall	54
5.5	Delägarnas fördelning av inkomst från handelsbolag	55
5.6	Skalbolagsbeskattning	57
5.6.1	Handelsbolagen inordnas fullt ut i systemet	57
5.6.2	Kravet på uppkommen kapitalvinst	59
5.7	Övriga förslag	61
5.7.1	Bostad ägd av fåmansföretag	61
5.7.2	Befintliga uppskov på grund av koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten	62
5.7.3	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	64
5.7.4	Uppskovsgrundande andelsbyten	65
5.7.5	Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap	65
5.8	Kupongskatt	66
5.9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	67
5.9.1	Ikraftträdandebestämmelser	67
5.9.2	Övergångsbestämmelser om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag	68
6	Konsekvensanalyser	73
6.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.	73
6.2	Konsekvenser för företagen	76
7	Författningskommentarer	78
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	78
7.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	91
Bilaga 1	Lagförslag i promemorian Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen (Fi2008/7059)	92
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen (Fi 2008/7059)	110
Bilaga 3	Lagförslag i promemorian Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag (Fi2009/4773)	111
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag (Fi2009/4773)	112

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), och
2. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 25 a kap. 20–22 §§ ska upphöra att gälla,

dels att 5 kap. 3 §, 23 kap. 2 och 4 §§, 25 kap. 8 §, 25 a kap. 1, 9, 10–13, 19, 20, 23 och 25 §§, 27 kap. 6 a §, 48 kap. 27 §, 49 kap. 19 a och 19 b §§, 50 kap. 10 §, 52 kap. 6 och 7 §§ samt rubriken närmast före 49 kap. 19 a § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 25 a kap. 4 § ska utgå,

dels att det i lagen ska införas sju nya paragrafer, 24 kap. 17 b §, 25 a kap. 3 a, 4 a, 9 a, 20 och 23 a §§ samt 50 kap. 8 a §, av följande lydelse,

dels att det närmast före 24 kap. 17 b § och 25 a kap. 3 a § ska införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att det närmast efter 25 a kap. 8 § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Skalbolagsbeskattning”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

3 §

Varje delägare i ett svenskt handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej.

En delägars andel av ett handelsbolags inkomst eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska beräknas med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Om inkomstfördelningen mellan delägarna är väsentligen betingad av skatteskäl, ska dock varje delägare beskattas för ett skäligt belopp.

När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

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

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

23 kap.

2 §²

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. ska tillämpas på överlåtelsen,

2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §, eller

3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening *eller* ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och

– förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel *eller en delägarrätt som avses i 25 a kap. 23 §* överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, *ett svenskt handelsbolag*, ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (*EES*) *eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES*,

4 §

Med *företag* avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. svensk stiftelse,

² Senaste lydelse 2008:1063.

- 6. svensk ideell förening, och
- 7. utländskt bolag.

Vid tillämpning av 11 och 12 §§ avses med företag även ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, ägs av ett sådant företag som anges i första stycket 1–7.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

24 kap.

Utdelning på andel som ägs av handelsbolag

17 b §

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

25 kap.

8 §

Kapitalförlusten får inte dras av om

1. den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt,

1. den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel, en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt eller en sådan andel som avses i 25 a kap. 3 a §,

2. avdrag inte får göras för en kapitalförlust på tillgången enligt bestämmelserna i 25 a kap. 19, 20

2. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat, eller

3. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas.

eller 23 a §,

3. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat, eller

4. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner ska tillämpas.

25 a kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

– företag i intressegemenskap i 2 §,
– näringsbetingade delägarätter i 3–18 §§,

– kapitalförluster på vissa fordringar m.m. i 19 §,

– kapitalförluster på andelar i handelsbolag i 20–22 §§,

– vissa tillgångar i handelsbolag i 23 och 24 §§,

– bostäder i fämansföretag i 25 §.

– näringsbetingade delägarätter i 3–8 §§,

– *skalbolagsbeskattning* i 9–18 §§,

– kapitalförluster på andelar i handelsbolag i 20 §,

– vissa tillgångar i handelsbolag i 23–24 §§,

Definitioner

3 a §

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska i detta kapitel behandlas som en näringsbetingad andel, om andelen ägs av ett sådant företag som anges i 3 § 1–5.

4 a §

En andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas som en delägar rätt vid tillämpningen av 9–18, 23, 23 a och 25 §§.

9 §

Om det uppkommer en kapitalvinst vid avyttringen av en delägar rätt som hänför sig till ett

Om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §,

skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägarrätten avyttrats, om inte annat anges i 10–13 §§.

Ett företag är ett *skalbolag* enligt bestämmelserna i detta kapitel om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 14–16 §§ överstiger jämförelsebeloppet enligt 17 § vid tidpunkten för avyttringen.

9 a §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska också ske om ett svenskt handelsbolag avyttrar en delägarrätt som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §. Detta gäller dock bara om en kapitalvinst på delägarrätten inte skulle ha tagits upp av en eller flera delägare enligt 23 §, om delägarrätten inte hade varit hänförlig till ett skalbolag. Ersättningen ska tas upp till den del den belöper sig på andelar i handelsbolaget som innehas av delägare som skulle ha omfattats av 23 §.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

10 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad, *eller*

2. delägarrätten anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2.

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

1. någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad,

2. delägarrätten anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2, *eller*

3. *ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet upplöses.*

Är det avyttrade företaget en

Är det avyttrade företaget en

utländsk juridisk person, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 § ske bara om

1. den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen, eller

2. den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägar rätt i

– ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägar rätten inte är marknadsnoterad,

– en svensk ekonomisk förening, eller

– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägar rätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening.

utländsk juridisk person, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ske bara om

1. den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller *dess inkomst beskattas hos en delägare som är skattskyldig här vid denna tidpunkt*, eller

2. den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägar rätt i

– ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägar rätten inte är marknadsnoterad,

– en svensk ekonomisk förening, eller

– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägar rätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening, eller

– ett svenskt handelsbolag.

11 §³

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägar rätten hänför sig till tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § *första stycket* skattebetalningslagen (1997:483),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. säkerhet ställs om sådan har begärts med stöd av 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. *Företagets avsättningar* till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts.

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägar rätten hänför sig till eller, *i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren* tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. säkerhet ställs om sådan har begärts med stöd av 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, *i fråga om svenskt handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Avsättningar* till

³ Senaste lydelse 2008:1064.

periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts.

Första och andra styckena gäller även företag i sådan intresse-gemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade delägarrätten är hänförlig till.

Första och andra styckena gäller även företag i sådan intresse-gemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade delägarrätten är hänförlig till. *Vid tillämpning av första och andra styckena likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med ett svenskt handelsbolag.*

12 §

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 § ske bara om det föreligger särskilda omständigheter.

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 *eller 9 a* § ske bara om det föreligger särskilda omständigheter.

13 §

Om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 § inte ske. Vid prövningen ska beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och hur ersättningen för delägarrätten bestämts.

Om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 *eller 9 a* § inte ske. Vid prövningen ska beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och hur ersättningen för delägarrätten bestämts.

19 §

En kapitalförlust i ett sådant företag som anges i 3 § får inte dras av om den avser

1. en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

2. en rätt till andel i vinst hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

3. en rätt att till visst pris eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarrätter i ett annat företag eller förvärva tillgångar hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

4. en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt, *eller*

5. ett kapitalandelsbevis om

4. en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt,

5. ett kapitalandelsbevis om

beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis.

beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis, *eller*

6. en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna i första stycket denne.

20 §

En utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 3 § 1–4 får inte dra av en kapitalförlust som avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelsen i första stycket i stället denne.

23 §

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera *andra* svenska handelsbolag är delägare i ett svenskt handelsbolag, *får om handelsbolaget* avyttrat en delägar rätt med *kapitalförlust* den del av *förlusten* som belöper sig på delägarens andel *inte dras av*. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst *inte skulle ha tagits upp om delägaren*

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag *som avyttrat* en delägar rätt med *kapitalvinst*, *ska* den del av *vinsten* som belöper sig på delägarens andel *inte tas upp*. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst *inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid*

själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Första stycket gäller inte om skalbolagsbeskattning ska ske enligt 9 a §.

23 a §

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarans andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

25 §

Om ett företag som anges i 3 § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag, och företaget avyttrar en delägar rätt som avses i 3 § och det företag som delägar rätten hänför sig till eller ett dotterföretag till detta äger en

Om ett företag som anges i 3 eller 3 a § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, och företaget avyttrar en delägar rätt och det företag som delägar rätten hänför sig till eller ett

fastighet som någon gång under de tre åren närmast före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det säljande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en sådan delägare, gäller följande. Det företag som innehar fastigheten ska vid avyttringen av delägarrätten anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde.

dotterföretag till detta äger en fastighet som någon gång under de tre åren närmast före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det säljande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en sådan delägare, gäller följande. Det företag som innehar fastigheten ska vid avyttringen av delägarrätten anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas bara om

- fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde,
- ersättningen vid avyttringen av delägarrätten inte ska tas upp enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §, eller
- den avyttrade delägarrätten inte är marknadsnoterad.

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande i det företag som äger fastigheten går över till någon annan tillämpas första stycket bara om det föreligger särskilda omständigheter.

Vad som sägs i denna paragraf i fråga om en fastighet gäller även en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna lägenheten huvudsakligen har använts på sätt som avses i första stycket.

27 kap.

6 a §⁴

Om en andel som avses i 6 § har gått ned i värde och det företag som andelen hänför sig till har överlätit en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, gäller följande. Andelen får inte tas upp till ett värde som understiger anskaffningsvärdet till den del som värdenedgången motsvarar andelsägarens del av skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlättna tillgången. Detta gäller dock bara om tillgången har överlåtits under den tid som andelsägaren har innehaft andelen.

Vad som sägs i första stycket gäller också om en tillgång överlåtits på ett sätt som anges i det stycket, från ett företag som, direkt eller indirekt, ägs eller ägts av det företag som andelen hänför sig till.

Om *det uppkommer en förlust vid avyttring av en sådan andel* som avses i första stycket och har en tillgång överlåtits på ett sätt som anges i första eller andra stycket före eller samtidigt med avyttringen av andelen, *får förlusten inte dras av till den del den motsvarar skillnaden mellan*

Om en andel som avses i första stycket *har avyttrats för en ersättning som understiger andelens skattemässiga värde*, och har en tillgång överlåtits på ett sätt som anges i första eller andra stycket före eller samtidigt med avyttringen av andelen, *ska andelens skattemässiga värde*

⁴ Senaste lydelse 2008:1063.

marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

minskas med skillnaden mellan marknadsvärdet och faktisk ersättning för den överlåtna tillgången.

48 kap.

27 §

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag och för vilka avdrag ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§.

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag *eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer* och för vilka avdrag ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§, *om inte något annat anges i andra stycket.*

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter.

Kapitalförluster för vilka avdrag ska göras på sådana delägarrätter och fordringsrätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, ska dock alltid dras av i sin helhet.

49 kap.

Den mottagna andelen är näringsbetingad är Kapitalvinsten ska inte tas upp

19 a §

Uppskovsbeloppet ska inte i andra fall än som avses i 19 b § tas upp som intäkt vid avyttring av en mottagen andel om andelen är näringsbetingad *och*, om andelen är marknadsnoterad, villkoren i 25 a kap. 6 § är uppfyllda.

Uppskovsbeloppet ska inte i andra fall än som avses i 19 b § tas upp som intäkt vid avyttring av en mottagen andel om andelen är näringsbetingad *eller om kapitalvinst på andelen inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 §*. Om andelen är *näringsbetingad och* marknadsnoterad, *ska* villkoren i 25 a kap. 6 § *vara* uppfyllda.

Vad som sägs i första stycket gäller inte om den mottagna andelen erhållits som ersättning för andelar som var lagertillgångar eller sådana andelar i en kooperativ förening som är tillgångar i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §.

19 b §

Om uppskovsbeloppet avser en

Om uppskovsbeloppet avser en

kapitalvinst som beräknats enligt *bestämmelsen* om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §, ska beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget.

Bestämmelserna i första stycket ska inte tillämpas

– om mer än tre år förflutit från den uppskovsgrundande avyttringen, eller

– om särskilda skäl talar emot det.

kapitalvinst som beräknats enligt *bestämmelserna* om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 *eller 9 a §*, ska beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget.

Bestämmelsen i första stycket ska inte tillämpas

50 kap.

8 a §

I 25 a kap. 5 § första stycket finns bestämmelser om att ett företag som avyttrar en andel i ett handelsbolag under vissa förutsättningar inte ska ta upp kapitalvinsten.

10 §

I inkomstslaget näringsverksamhet ska en kapitalförlust för vilken avdrag ska göras, dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

I 25 a kap. 20 § finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

I 25 a kap. 5 § *andra stycket*, 20 och 23 a §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

52 kap.

6 §

I inkomstslaget näringsverksamhet ska en kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 7 §.

I 25 a kap. 20 § finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

I inkomstslaget näringsverksamhet ska en kapitalförlust *för vilken avdrag ska göras* dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 7 §.

I 25 a kap. 5 § *andra stycket*, 19, 20 och 23 a §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

7 §

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas bestämmelserna i 5 §.

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag och *för vilka avdrag ska göras* 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, ska dock alltid dras av i sin helhet.

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 *och som ska dras av*, ska dock alltid dras av i sin helhet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010. Om inte annat följer av punkterna 2–4 tillämpas de nya bestämmelserna på avyttringar efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet, om inte annat följer av punkterna 9 och 10.

2. De nya bestämmelserna tillämpas även i fråga om avyttringar före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffar efter ikraftträdandet.

3. De nya bestämmelserna i 5 kap. 3 § andra stycket tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

4. De nya bestämmelserna om utdelning i 24 kap. 17 b § tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

5. Om ett företag äger en andel i ett svenskt handelsbolag och andelen ska behandlas som näringsbetingad enligt 25 a kap. 3 a § gäller följande. Om andelen vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift enligt 50 kap. 5 och 6 §§ ska ett belopp som motsvarar den negativa justerade anskaffningsutgiften tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldiges begäran får intäkten tas upp med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som intäkt det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.

6. Vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften enligt punkten 5 ska bortses från tillskott som lämnats till handelsbolaget under tiden från och med den 24 november 2008 till och med den 31 december 2009, om det huvudsakliga syftet med tillskottet är att neutralisera eller minska en negativ justerad anskaffningsutgift. Vid bedömningen av vad som är det huvudsakliga syftet med tillskottet ska särskilt beaktas om

– tillskottet har lämnats till ett handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet,

– det finns delägare i handelsbolaget som är i intressegemenskap enligt 25 a kap. 2 §, eller

– handelsbolaget genom tillskottet faktiskt inte tillförts likvida medel.

7. I fråga om uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel som erhållits enligt de äldre bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ som upphävts genom lagen (2003:224) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), ska om kapitalvinsten inte redan har tagits upp enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till den lagen, vinsten tas upp vid 2011 års taxering, om

a) det avyttrande företaget var ett svenskt handelsbolag, eller

b) det avyttrade företaget var ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

På den skattskyldiges begäran får uppskovet tas upp med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

8. Om det säljande företaget i ett uppskovsgrundande andelsbyte enligt 49 kap. är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och det vid ikraftträdandet finns uppskovsbelopp som fördelats på delägarna och som inte har tagits upp, ska uppskovsbeloppet tas upp vid 2011 års taxering. Det gäller dock bara för delägare som är ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 §. På den skattskyldiges begäran får uppskovet tas upp med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

9. Om ett företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag under tiden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009 ska vid tillämpningen av 50 kap. 10 eller 11 § en kapitalförlust på andelen dras av bara mot en kapitalvinst på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Vad som sägs i första meningen tillämpas också på en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som avyttrats före den 18 juni 2009, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffar under denna tid.

Om en del av en förlust inte kan dras av enligt första stycket, får den dras av mot ett annat företags kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag om

- båda företagen begär det vid samma års taxering, och
- det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget.

10. Bestämmelserna i punkten 9 tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförluster på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska dras av enligt 52 kap. 6 eller 7 §.

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

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §⁵

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 del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § 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 från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat 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 10 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 2005 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handels-

⁵ Senaste lydelse 2008:828.

bolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefria enligt femte eller sjätte stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på utdelning som lämnas efter utgången av år 2009.

3 Ärendet och dess beredning

I promemorian Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen föreslår Skatteverket förändringar av kapitalvinstbeskattningen för handelsbolagsandelar och för andelar ägda av handelsbolag. Förslaget syftar till att infoga handelsbolagsandelar och andelar ägda av handelsbolag i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar. Därutöver föreslår verket kompletterande förändringar när det gäller beskattning av handelsbolag. Promemorians förslag finns i *bilaga 1*. Skatteverkets promemoria har remissbehandlats (Fi2008/7059) och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet.

Under beredningen har det inom Finansdepartementet tagits fram en promemoria innehållande förslag på nya och kompletterande övergångsbestämmelser beträffande avdragsrätten för kapitalförluster inom handelsbolagssektorn. De föreslagna bestämmelserna syftar till att förhindra och motverka skatteplanering i skiftet mellan det gamla och nya systemet. Promemorians förslag finns i *bilaga 3*. Dessa förslag har aviserats i en skrivelse till riksdagen (skr. 2008/09:224). Förslagen har remitterats (Fi2009/4773) och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet.

Lagrådsremissens förslag motsvarar i huvudsak de remitterade förslagen men har i vissa delar justerats och utvecklats. I princip samtliga av promemorians förslag som berör fysiska personer har utgått. Vissa redaktionella ändringar av lagtexten har också gjorts. I remissen föreslås även en redaktionell ändring i reglerna om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag.

4 Bakgrund

4.1 Inledning

I juli 2003 infördes bestämmelser som innebar att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades. Vidare utvidgades området för att skattefritt ta emot utdelning på andelar ägda av företag något genom att definitionen av näringsbetingade andelar ändrades (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:224). Med näringsbetingad andel avses enligt 24 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar om de uppfyller vissa i IL angivna villkor.

Andelar i handelsbolag och andelar som ägs av handelsbolag kan inte vara näringsbetingade. Anledningen till att sådana andelar inte togs med i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar var att den då pågående beredningen av Förenklingsutredningens slutbetänkande Ny handelsbolagsbeskattning (SOU 2002:35) kunde få genomslag på hanteringen av handelsbolagen. Förenklingsutredningens förslag innebar i huvudsak att handelsbolagen inkomstskattemässigt skulle vara egna skattesubjekt. Den dåvarande regeringen gjorde därför bedömningen att det var nödvändigt att avvakta den fortsatta utvärderingen av Förenklingsutredningens förslag innan slutlig ställning kunde tas till frågan om hur handelsbolagen och handelsbolagsägda andelar skulle kunna infogas i ett system med skattefria utdelningar och kapitalvinster (prop. 2002/03:96 s. 112). Förenklingsutredningens förslag har dock inte lett till någon lagstiftning.

SlopanDET av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar hade i huvudsak två syften.

Det ena syftet var att eliminera den principiellt felaktiga merbeskattningen av kapitalvinster i bolagssektorn. Som ett av flera exempel på omotiverad flerledsbeskattning av bolagsinkomster angavs när ett dotterbolag i en koncern beskattades för en inkomst. Om moderföretaget därefter sålde andelarna i dotterbolaget med kapitalvinst beskattades vinsten hos moderbolaget. Om kapitalvinsten därefter delades ut beskattades dessutom moderbolagets delägare. Därmed blev dotterbolagets inkomst i realiteten beskattad hos dotterföretaget, hos moderföretaget samt hos ägarna till moderföretaget. I ett sådant fall rörde det sig alltså om en trippelbeskattning av en bolagsinkomst. Trippelbeskattning kunde även uppkomma om dotterbolaget innehöll obeskattade värden som upparbetats under tid då moderbolaget ägde aktierna i bolaget. I det fallet beskattades först moderföretaget när aktierna realiserades, därefter dotterföretaget och slutligen moderbolagets ägare för vinsten när denna delades ut. De extra, principiellt omotiverade beskattningsleden blev särskilt tydliga om det överlåtna företaget hade stigit i värde på grund av att beskattade vinster behållits i rörelsen. Den dåvarande regeringen konstaterade i samband med redogörelsen för de ovan angivna beskattningskonsekvenserna att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar medförde extra beskattningsled som kunde motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar i företagssektorn (prop. 2002/03:96 s. 69).

Det andra syftet med de nya reglerna var att åtgärda den faktiska asymmetrin i regelsystemet som uppkommit genom den mycket vanligt förekommande internationella skatteplaneringen. Denna skatteplanering innebär att näringsbetingade andelar avyttrades genom utländska dotterföretag som inte beskattades för denna typ av kapitalvinster. Vinsten kunde sedan tas hem till Sverige som skattefri utdelning. I en förlustsituation kunde i stället det svenska moderbolaget avyttra sina andelar i det utländska dotterföretaget och dra av kapitalförlusten. Denna situation ansågs inte acceptabel varför en reformering av reglerna var nödvändig (prop. 2002/03:96 s. 70).

Som en konsekvens av att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades infördes också nya bestämmelser som innebär att det inte längre var möjligt att få avdrag för kapitalförluster på sådana andelar.

Utdelning på näringsbetingade andelar hade sedan länge varit skattefri. Eftersom begreppet näringsbetingad andel utvidgades medförde de nya bestämmelserna även att det skattefria området för utdelningar blev något större.

4.2 Begreppet näringsbetingad andel

4.2.1 Allmänt

För att en andel ska anses näringsbetingad ställs enligt 24 kap. 13 § IL för det första krav på ägarföretaget. För att andelen ska vara näringsbetingad ska ägaren till andelen vara en juridisk person som är

- ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
- en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om skattefrihet i 7 kap. IL,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
- ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar något sådant svenskt företag som avses i de tidigare punkterna.

För att det ska vara fråga om en näringsbetingad andel ställs för det andra krav på den ägda andelen. I 24 kap. 14 § IL anges att andelen ska vara en aktie eller en andel i en ekonomisk förening. Den ska dessutom utgöra en kapitaltillgång i verksamheten, dvs. en andel som är lagertillgång är enligt huvudregeln inte näringsbetingad. Vidare ska andelen uppfylla någon av följande alternativa förutsättningar:

- andelen ska inte vara marknadsnoterad,
- om andelen är marknadsnoterad ska det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvara tio procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget, eller
- innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

I 24 kap. 20 och 21 §§ IL ställs dessutom krav på att ägarföretaget ska ha ägt en marknadsnoterad andel en viss minsta tid för att kapitalvinst och utdelning ska vara skattefri.

Andel i ett privatbostadsföretag anses inte vara näringsbetingad enligt 24 kap. 14 § tredje stycket IL.

4.2.2 Andel i utländskt företag

I 24 kap. 16 och 17 a §§ IL utvidgas begreppet näringsbetingad andel när det gäller andelar i företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen, EU. I detta sammanhang innebär begreppet att andelsinnehavet också kan motsvara tio procent eller mer av andelskapitalet och att andelarna kan vara näringsbetingade även om de är lagertillgångar.

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

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

4.2.3 Utdelning på näringsbetingad andel

Enligt 24 kap. 17 § IL är utdelning på näringsbetingade andelar skattefri. De interna svenska bestämmelserna om beskattning av utdelning på utländska näringsbetingade andelar finns i 24 kap. 12–14, 16 och 17 §§ IL. Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på utländska näringsbetingade andelar är samordnade med bestämmelserna om utdelning på svenska andelar och det är bara utdelning på näringsbetingade andelar som är skattefri för mottagaren.

Ett utländskt bolag är begränsat skattskyldigt i Sverige enligt 6 kap. 7 § jämförd med 2 kap. 5 a § IL och skattskyldigt bara för vissa i 6 kap. 11 § IL angivna inkomster, bl.a. inkomst från fast driftställe i Sverige. När det gäller utdelning som är hänförligt till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige är bestämmelserna om skattefri utdelning tillämpliga, se vidare avsnitt 4.4.

4.2.4 Försäljning av näringsbetingad andel

Bestämmelsen om att en kapitalvinst vid försäljning av en näringsbetingad andel inte ska beskattas finns i 25 a kap. 5 § första stycket IL. Skattefriheten omfattar kapitalvinst när näringsbetingad andel och näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt säljs.

Om försäljningen leder till kapitalförlust föreligger i princip ett avdragsförbud för förlusten eftersom denna, enligt 25 a kap. 5 § andra

stycket IL, bara får dras av om motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp.

4.2.5 Kapitalförlust på intresseföretagsanknutna tillgångar

Det finns särskilda bestämmelser inriktade på tillgångar och förpliktelser som, med något undantag, uppkommit mellan företag i intressegemenskap. Enligt 25 a kap. 2 § IL avses med begreppet *företag i intressegemenskap* då det används i 25 a kap. IL

- ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
- två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Av bestämmelserna i 25 a kap. 19 § första stycket 1–5 IL framgår att kapitalförluster som hänför sig till vissa intresseföretagsanknutna tillgångar inte får dras av. Paragrafen omfattar även derivat och kapitalandelsbevis. Bestämmelserna syftar till att förhindra kringgåenden av avdragsförbudet för kapitalförlust på näringsbetingad andel. Sammanfattningsvis innebär bestämmelserna att en kapitalförlust inte får dras av om den avser

- en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
- en rätt till andel i vinst hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
- en rätt att till ett visst pris eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägar-rätter i ett annat företag eller förvärva tillgångar hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intresse-gemenskap,
- en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en aktiebaserad delägar rätt, samt
- ett kapitalandelsbevis om beviset ställts ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller för-pliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis.

4.3 Beskattning av handelsbolag

4.3.1 Allmänt

Handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person. Bestämmelserna i IL om juridiska personer ska dock inte tillämpas på svenska handelsbolag enligt 2 kap. 3 § första stycket IL. Handelsbolag beskattas inte för sina inkomster. Enligt 5 kap. 1 § IL ska inkomsterna i stället beskattas hos bolagets delägare. Av 5 kap. 3 § IL framgår att varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar dennes andel av handels-bolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte. Bestämmelserna reglerar inte hur delägarna sinsemellan ska fördela handelsbolagets inkomst.

När det gäller andra skatteslag än inkomstskatt är handelsbolag ett eget skattesubjekt, och ska själv betala t.ex. mervärdesskatt, fastighetskatt och kommunal fastighetsavgift. Handelsbolag ska även betala arbetsgivaravgifter för hos bolaget anställd personal.

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

För en fysisk person som är delägare i handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet räknas denna utländska verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag i vilket inte alla delägare, vare sig utåt eller internt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga delägare, komplementärerna, finns en eller flera delägare med begränsat ansvar, kommanditdelägarna. När det i lagrådsremissen talas om handelsbolag omfattas även kommanditbolag om inte annat särskilt anges.

4.3.2 Fördelning av handelsbolags inkomst

Delägarna i ett handelsbolag ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, dvs. intäkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas skattemässiga situation.

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

Delägarnas fördelning av handelsbolagets överskott eller underskott ska i princip ligga till grund för delägarnas beskattning. Fördelningen ska vara affärsmässigt motiverad. Av den tämligen rikhaltiga praxis som utvecklats på området framgår att den av delägarna beslutade fördelningen inte behöver accepteras vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl i en eller annan form. I sådant fall ska fördelningen av bolagets inkomst ske efter skälighet. Praxis på området har utvecklats under en lång tid, se RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126 och RÅ 2002 ref. 115 I och II. I det följande redogörs kort för några av dessa avgöranden.

Det senaste i raden av avgöranden från Regeringsrätten är RÅ 2002 ref. 115 I och II. Målen avsåg en mäklarfirma som bedrevs i handelsbolagsform och ägdes med en sjättedel var av tre fysiska personer (mäklarna som var verksamma i rörelsen) och tre aktiebolag (som i sin tur ägdes av de tre mäklarna). Resultatfördelningen gick till så att överskotten tillfördes aktiebolagen som enligt avtal var skyldiga att ställa mäklarna till handelsbolagets förfogande. Del I gällde en av mäklarna och dennes aktiebolag, och del II gällde en annan av mäklarna och dennes aktiebolag. Avgörandena fick olika utgång. I båda fallen konstaterar Regeringsrätten att vid fördelningen av handelsbolags inkomst har det i praxis tagits hänsyn till faktorer som storleken av

delägarnas kapital- och arbetsinsatser, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten samt om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar. I del I hade mäklaren avyttrat aktiebolaget (som i princip var ett skalbolag) och därigenom tillgodogjort sig vinstmedlen från handelsbolaget som lägre beskattad realisationsvinst. Regeringsrätten betonade också att mäklaren tagit ut en lön från aktiebolaget som väsentligt understeg den ersättning som tillförts aktiebolaget från handelsbolaget. Efter en samlad bedömning kom Regeringsrätten fram till att resultatfördelningen inte varit affärsmässigt motiverad utan framstod som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Resultatfördelningen ändrades så att mäklaren själv beskattades som inkomst av rörelse från handelsbolaget motsvarande vad som tillförts aktiebolaget. I del II hade mäklaren tagit ut en lön från aktiebolaget som enligt Regeringsrätten kunde anses motsvara vad aktiebolaget tillförts från handelsbolaget. Regeringsrätten fann att resultatfördelningen avseende denna mäklare därmed inte kunde anses ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

RÅ 1997 not. 126 rör resultatfördelning från ett kommanditbolag. Enligt kommanditbolagsavtalet skulle – efter att de tre verksamma fysiska personer som var komplementärer erhållit ersättning för sin arbetsinsats – resten av överskottet tillfalla ett aktiebolag som var kommanditdelägare med endast 1 000 kronor som insats. De tre fysiska personer som var komplementärer i kommanditbolaget ägde också aktiebolaget. Regeringsrätten fann att fördelningen haft ett sådant inslag av skattemässigt obehörig inkomstfördelning att den inte skulle godtas vid beskattningen.

I RÅ 1995 ref. 35 handlar det om fördelning av underskott från ett kommanditbolag. Bolaget hade medverkat i omfattande skalbolags-transaktioner som medfört stora underskott. Andelar i kommanditbolaget hade därefter sålts till ett större antal delägare, i syfte att åtnjuta avdragsgilla förluster. Regeringsrätten tar i skälen fasta på att fördelningen inneburit en påfallande ojämn behandling av olika kategorier av delägare. Bolagets enda komplementär, ett aktiebolag, har t.ex. inte tillagts någon del av förlusten. Vidare synes det ha saknats andra motiv för fördelningsbeslutet än att uppnå vissa skatteeffekter. Regeringsrätten fann att resultatet skulle fördelas efter skälighet och tilldelade varje delägare så stor del av den avdragsgilla förlusten som motsvarade vederbörandes insats i bolaget.

RÅ 1990 not. 274 avsåg ett förhandsbesked om inkomstfördelning från ett kommanditbolag inom en familj. Släktskapet mellan delägarna och det förhållandet att något affärsmässigt skäl för den avsedda inkomstfördelningen inte redovisats medförde att fördelningen fick anses innebära en obehörig inkomstöverföring.

Om en andel i ett handelsbolag säljs under löpande beskattningsår är utgångspunkten att den nye delägaren ska beskattas för andelens del av handelsbolagets hela inkomst för det aktuella beskattningsåret. Säljare och köpare kan dock komma överens om något annat, t.ex. att säljaren ska beskattas för sin andel av den del av handelsbolagets inkomst som är hänförlig till tiden före avyttringen av andelen eller den nye ägarens tillträde till andelen och att köparen ska beskattas för den andel av bolagets inkomst som hör till tiden härefter. En förändring av

skattskyldigheten för en andel i ett handelsbolag kan således föra med sig en fördelning av handelsbolagets resultat mellan delägarna samt en ytterligare fördelning mellan en säljare och köpare av en andel i bolaget.

4.3.3 Försäljning av andel i handelsbolag

Av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL framgår bl.a. att en kapitalvinst ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och tillgångens omkostnadsbelopp. Av 44 kap. 14 § IL framgår att med omkostnadsbelopp avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (*anskaffningsutgifter*) ökade med utgifter för förbättring (*förbättringsutgifter*). Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en andel i ett handelsbolag föreskrivs i 50 kap. 3 § första stycket IL att anskaffningsutgiften ska justeras enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL. Justeringen ska göras för varje delägare för sig. Delägarans anskaffningsutgift på andelen efter justeringar brukar benämnas *den justerade anskaffningsutgiften*.

Bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL innebär att anskaffningsutgiften ska *ökas* med bl.a.

- delägarans tillskott till handelsbolaget, och
- belopp som tagits upp som delägarans andel av bolagets inkomster, samt

minskas med bl.a.

- delägarans uttag ur handelsbolaget och
- belopp som dragits av som delägarans andel av handelsbolagets underskott.

Av 50 kap. 6 § IL framgår att om en andel i ett handelsbolag innehas av ett annat handelsbolag ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelsen i 50 kap. 5 § IL som om ägarbolaget var skattskyldigt för inkomsten. För andelen i ägarbolaget ska anskaffningsutgiften justeras med hänsyn till inkomster och underskott i båda bolagen.

Av 50 kap. 3 § andra stycket IL framgår att om den justerade anskaffningsutgiften är negativ anses omkostnadsbeloppet vara noll och ersättningen för andelen vid en avyttring ska ökas med det negativa beloppet. En negativ justerad anskaffningsutgift kommer således vid en försäljning av andelen att öka kapitalvinsten eller reducera kapitalförlusten.

Av 50 kap. 2 § IL framgår att om en andel i ett handelsbolag inlöses eller bolaget upplöses anses andelen vara avyttrad. Likvidation av ett handelsbolag innebär därmed att andelen ska anses vara avyttrad och att en kapitalvinstberäkning ska göras.

Tidpunkten för kapitalvinstbeskattningen framgår av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. Enligt 44 kap. 26 § IL ska vinst tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen i handelsbolaget avyttras.

4.3.4 Särskilda bestämmelser för kapitalförluster hänförliga till handelsbolag

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel innebar för handelsbolagens del inte någon ändring vad gäller beskattningen av utdelning och kapitalvinst.

I det nya systemet begränsades dock rätten till avdrag för vissa kapitalförluster hänförliga till handelsbolag. Syftet med bestämmelserna är att motverka kringgåenden av avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96 s. 112). Fortsättningsvis lämnas en redogörelse för några av dessa bestämmelser som är särskilt inriktade på handelsbolag.

Värdenedgång på tillgång i handelsbolag

Eftersom handelsbolagen inte omfattas av skattefriheten för kapitalvinst på näringsbetingad andel ska i princip en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag dras av. För att avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar inte ska kunna kringgå genom transaktioner med handelsbolag får en kapitalförlust på andelen dock inte dras av till den del den motsvaras av säljarnas andel av en realiserad eller realiserad värdenedgång på vissa tillgångar i handelsbolaget, se 25 a kap. 20 § IL. Det är bara den värdenedgång som skett under den tidsperiod som ägarföretaget innehaft andelen i handelsbolaget som ska beaktas. Avdragsförbudet gäller i de fall ägarföretaget enligt 25 a kap. 5 § andra stycket eller 19 § IL inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om företaget själv hade avyttrat tillgången. De tillgångar i ett handelsbolag som det kan bli fråga om är, enligt 25 a kap. 3 och 5 §§ IL jämfört med 25 a kap. 20 § IL, dels andelar och delägarätter som skulle ha varit näringsbetingade om ägarföretaget själv ägt tillgångarna, dels sådana tillgångar och förpliktelser som räknas upp i 25 a kap. 19 § IL. Tillgångarna kan även ägas eller ha ägts indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag. Med delägarrens del av värdenedgången på delägarätten menas den del av handelsbolagets förlust respektive värdenedgång på en delägar rätt som belöper sig på andelen beräknad med utgångspunkt i delägarrens andel av handelsbolagets resultat. I förarbetena anges att delägarrens andel av resultatet normalt följer dennes andelstal i handelsbolaget (prop. 2001/02:140 s. 46). Så behöver dock inte alltid vara fallet. När det gäller kommanditbolag kan fördelningsproblematiken accentueras ytterligare eftersom kommanditbolagets överskott och underskott inte alltid kan fördelas i samma proportioner. Detta hänger samman med att kommanditdelägarrens möjlighet till avdrag för underskott enligt 14 kap. 14 § första stycket IL är begränsat till vad denne satt in, eller åtagit sig att sätta in, i kommanditbolaget.

Avdragsförbudet för kapitalförlust i de fall handelsbolagets tillgång avyttrats eller förpliktelsen upphört under den tid ägarföretaget ägt andelen i handelsbolaget gäller bara om tillgången avyttrats eller förpliktelsen upphört inom tio år före ägarföretagets avyttring av handelsbolagsandelen. I sådana fall har ägarföretaget enligt 25 a kap. 23 § IL inte fått något avdrag för sin andel av den uppkomna kapitalförlusten inom tioårsperioden. Ägarföretagets justerade

anskaffningsutgift på handelsbolagsandelen har följaktligen inte heller reducerats och dess kapitalförlust vid avyttring av andelen i handelsbolaget blir därför i motsvarande mån större. Denna större kapitalförlust är inte avdragsgill för ägaren till den del den beloppsmässigt motsvaras av handelsbolagets tidigare realiserade inte avdragna värdenedgång på en tillgång. Om det under ägarföretagets innehav av handelsbolagsandelen föreligger såväl en värdenedgång på en tillgång av det aktuella slaget som en värdeuppgång på en annan sådan tillgång kan det inte ske någon kvittning av värdet mellan dessa tillgångar. Detta gäller oavsett om värdeförändringen är realiserad eller orealiserad.

Det kan i detta sammanhang noteras att bestämmelsen bara gäller om det vid försäljningen av en andel i ett handelsbolag uppkommer en kapitalförlust. I de fall andelen i handelsbolaget säljs med kapitalvinst ska någon justering således inte göras, även om handelsbolaget ägt näringsbetingade andelar som gått ned i värde och som kan ha reducerat storleken på den aktuella kapitalvinsten.

Kapitalförlust på andel som ägs av ett handelsbolag

Om ett handelsbolag säljer en delägar rätt med kapitalförlust får förlusten inte dras av, se 25 a kap. 23 § IL. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp av ägarföretaget om detta själv hade avyttrat delägarrätten. En sådan kapitalvinst skulle delägarföretaget inte ha tagit upp om delägarrätten varit näringsbetingad för detta företag och, vad gäller marknadsnoterad delägar rätt, villkoren i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL om innehavstid varit uppfyllda.

Kapitalförlust på delägar rätt som uppkommer i svenska handelsbolag och för vilka avdragsrätt fortfarande föreligger, dvs. kapitalförluster som inte omfattas av 25 a kap. 23 § IL, ska enligt 48 kap. 27 § första stycket IL dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar. I dessa fall rör det sig om kapitalförluster på t.ex. kapitalplaceringsandelar och marknadsnoterade näringsbetingade delägar rätter som inte uppfyller kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL. I den mån sådana kapitalförluster inte kan kvittas mot kapitalvinster ska 70 procent av förlusten dras av. Kapitalförluster på delägar rätter och fordringsrätter som ska dras av och där innehavet i något fall kan vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå handelsbolaget nära ska, enligt 48 kap. 27 § andra stycket IL, dras av i sin helhet.

Orealiserad kapitalförlust efter ägarförändring

Som framgår ovan får kapitalförlust på delägar rätt som ägs av ett handelsbolag inte dras av i de fall handelsbolagsdelägaren är en juridisk person som inte ska ta upp en motsvarande kapitalvinst vid en egen försäljning av samma tillgång. Om en sådan juridisk persons andel i ett handelsbolag förvärvas av en fysisk person, kan en vid överlåtelse-tillfället orealiserad värdenedgång på en tillgång som handelsbolaget äger inte tas över och, sedan handelsbolaget realiserat kapitalförlusten,

utnyttjas av den fysiska personen. Bestämmelser för att motverka sådana transaktioner finns i 25 a kap. 24 § IL.

Dessa bestämmelser är tillämpliga bara i det fallet att tillgången i fråga har gått ned i värde under handelsbolagets innehavstid och handelsbolaget avyttrar tillgången med förlust. Har tillgången gått ned i värde även efter den fysiske personens förvärv av handelsbolagsandelen, får denna del av handelsbolagets kapitalförlust dras av enligt bestämmelserna i 48 kap. 27 § IL. De tillgångar i handelsbolaget som det kan bli fråga om i dessa fall är andelar och aktiebaserade deläggarrätter samt sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap. 19 § IL. I samtliga fall gäller att tillgången skulle ha varit näringsbetingad om den hade ägts direkt av det företag som överlåter andelen i handelsbolaget.

4.4 Internationella förhållanden

4.4.1 Utländsk juridisk person

En utländsk juridisk person är enligt 6 kap. 7 § IL begränsat skattskyldig och beskattas bara för vissa i 6 kap. 11 § IL angivna inkomster, t.ex. inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige.

Begreppet *utländsk juridisk person* finns definierat i 6 kap. 8 § IL. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

- den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
- enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

En första förutsättning för att en person ska vara en utländsk juridisk person är således att den är en association. Som association räknas t.ex. bolag, föreningar och stiftelser (jfr RÅ 2004 ref. 29 samt prop. 2003/04:10 s. 122).

Om en utländsk association är en juridisk person ska bedömas utifrån den civilrättsliga lagstiftningen i den stat där associationen är bildad. Kravet på rättskapacitet och en avgränsad bolagsförmögenhet får bedömas utifrån bolagsrättsliga bestämmelser i associationens hemstat. Det saknar betydelse om associationen betecknas som juridisk person i hemlandet eller inte, se t.ex. RÅ 1997 ref. 36 i vilket Regeringsrätten bedömt att ett tyskt Kommanditgesellschaft, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person, är att betrakta som en utländsk juridisk person.

Inkomst från en utländsk juridisk person ska enligt 5 kap. 2 a § och 39 a kap. 11 § IL under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren. Av 42 kap. 22 § IL framgår att en delägare inte ska beskattas för utdelning från utländska juridiska personer om denne har beskattas enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL.

Utländskt bolag m.m.

Begreppet *utländskt bolag* avser enligt 2 kap. 5 a § första stycket IL en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om

beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Begreppet är inriktat på sådana utländska juridiska personer vars delägare inte beskattas för bolagets inkomst i den stat där bolaget hör hemma. Ett utländskt bolag ska således vara skattesubjekt i sin hemstat och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas bara för vad bolaget delar ut.

En förutsättning för att svensk beskattning av ett utländskt bolag ska aktualiseras är att det har ett fast driftställe i Sverige. Ett utländskt bolag som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe kan skattefritt ta emot utdelning på och avyttra näringsbetingade andelar som är knutna till det fasta driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen tagits emot respektive kapitalvinsten uppburits av ett svenskt företag. Detta gäller dock bara sådana utländska bolag som hör hemma inom EES och som motsvarar ett sådant svenskt företag som inte ska ta upp utdelning respektive kapitalvinst på näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § respektive 25 a kap. 3 § IL. Det bör i sammanhanget noteras att även om skattefriheten för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel bara omfattar företag hemmahörande inom EES skulle företag utanför EES kunna omfattas när det i skatteavtalet mellan Sverige och den stat i vilket företaget är hemmahörande finns en artikel om diskrimineringsförbud motsvarande artikel 24.3 i det av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) framtagna modellavtalet (Model Tax Convention on Income and on Capital).

I utlandet delägarbeskattad juridisk person

Av 5 kap. 2 a § IL följer att en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig för den juridiska personens inkomster. Av paragrafen framgår även att med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma. Inkomsterna ska således beskattas hos delägarna enligt den utländska statens interna lagstiftning. Det krävs dock inte att den svenska delägaren faktiskt har beskattats av den utländska staten.

Av 5 kap. 3 § IL framgår att varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar dennes andel av den juridiska personens inkomst. Detta gäller oavsett om inkomsten tas ut ur företaget eller inte. Den utländska juridiska personens inkomst ska beräknas enligt svenska beskattningsregler. I övrigt är bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska handelsbolag inte tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Bestämmelserna innebär att en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas fullt ut för sin andel av den juridiska personens inkomster. Av 42 kap. 22 § IL följer att delägaren inte ska beskattas för eventuell utdelning från en sådan person.

En begränsat skattskyldig delägare är inte skattskyldig för sin andel av inkomsterna. Detta gäller även om den utländska juridiska personen har inkomster i Sverige.

Underskott från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får, enligt 14 kap. 11 § första stycket IL, bara dras av om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a IL och inte omfattas av de undantag som anges där. Underskott som inte har kunnat dras av, exempelvis därför att den juridiska personen inte hör hemma i en stat inom EES, får föras vidare till följande beskattningsår och dras av mot överskott i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen. Bestämmelsen gäller bara för de delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som är juridiska personer. För fysisk person som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person utgör inkomsten en egen förvärvskälla. Underskott som inte har kunnat dras av får föras vidare till följande år och dras av mot överskott från den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

I Sverige obegränsat skattskyldigt företag och fysisk person som äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är således fullt ut skattskyldiga för dennes inkomst. Avdragsrätten för underskott är olika beroende på om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller inte och om delägaren är ett företag eller en fysisk person.

Av RÅ 1997 ref. 36 framgår att kapitalvinst vid försäljning av andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beräknas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL.

Om ett utländskt delägarbeskattat företag inte utgör en utländsk juridisk person behandlas det som ett enkelt bolag. En avyttring av en andel i ett enkelt bolag ses skattemässigt som en avyttring av delägarens del av det enkla bolagets tillgångar och skulder.

4.4.2 Kupongskatt

Kupongskatt tas ut på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag när mottagaren av utdelningen är hemmahörande utomlands. Bestämmelserna om kupongskatt finns i en särskild lag, kupongskattelagen (1970:624).

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger när mottagaren av utdelningen är en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige eller en utländsk juridisk person om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Av 4 § första stycket kupongskattelagen framgår dock att en utländsk juridisk person inte är skattskyldig för sådan del av utdelningen som enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL ska beskattas hos delägaren. Av paragrafens andra stycke framgår det vidare att handelsbolag är skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige och som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.

Enligt 4 § femte stycket kupongskattelagen föreligger inte skattskyldighet för en juridisk person i en främmande stat som är medlem av Europeiska gemenskapen, om den innehar 10 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 2005 (90/435/EEG).

Av 4 § sjätte och sjunde styckena kupongskattelagen framgår vidare att skattskyldighet inte föreligger för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 IL, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 IL. Som förutsättning för skattefriheten gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL, om det utländska bolaget hade varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § IL gäller dock att andelen ska ha ägts minst ett år vid utdelningstillfället för att skattefrihet ska föreligga.

4.5 Skalbolag

I 49 a kap. IL finns bestämmelser om fysiska personers försäljning av andel i skalbolag (prop. 2001/02:165, bet. 2001/02:SkU23, rskr. 2001/02:265, SFS 2002:536). Bestämmelser om företags försäljning av andel i skalbolag infördes i samband med bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar och finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:222). Syftet med bestämmelserna i 25 a kap. och i 49 a kap. IL är att motverka handel med skalbolag.

Med skalbolag avses vanligtvis ett företag vars tillgångar, såsom lager, inventarier etc., sålts och företaget efter försäljningen i princip bara består av likvida tillgångar. Ett skalbolag kan också vara ett företag som genom ägarens arbetsinsats i stort sett bara innehåller likvida tillgångar, t.ex. i form av konsultarvoden.

Bestämmelserna om skalbolagsbeskattning för företag motsvarar i huvudsak de regler som gäller för fysiska personer. Vissa skillnader finns dock. När en fysisk person säljer en andel i ett skalbolag ska denne beskattas för kapitalvinsten. Kapitalvinsten ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet det beskattningsår som andelen säljs. När en juridisk person säljer en andel i ett skalbolag ska hela köpeskillingen tas upp som kapitalvinst. Det finns dock ett motsvarande krav på att kapitalvinst har uppkommit för att skalbolagsbeskattning ska aktualiseras. En juridisk person har dessutom rätt att kvitta underskott i näringsverksamhet mot kapitalvinsten.

Skalbolagsbeskattning omfattar inte företags försäljning av andel i handelsbolag eller handelsbolags försäljning av delägar rätt. Anledningen till att företagens försäljning av andel i handelsbolag och handelsbolagens försäljning av delägar rätt inte omfattas av skalbolagsbestämmelserna är att kapitalvinsten i ifrågavarande fall inte är skattefri. Eftersom försäljningarna inte är skattefria hade en beskattning enligt skalbolagsbestämmelserna kunnat medföra dubbelbeskattning av kapitalvinster i företagssektorn.

5 Ett nytt system för beskattning av handelsbolagsandelar och andelar som ägs av handelsbolag

5.1 Ett utvidgat system med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar

Regeringens bedömning: Handelsbolagen bör infogas i det nuvarande systemet med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: I princip samtliga remissinstanser som har yttrat sig, däribland *Kammarrätten i Jönköping*, *Företagarna*, *Sveriges advokatsamfund* och *Näringslivets Skattedelegation*, tillstyrker eller har inget att erinra mot att systemet med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar utvidgas till att omfatta även handelsbolag.

Skälen för regeringens bedömning: En andel i ett handelsbolag och ett handelsbolags innehav av andelar i företag omfattas inte av bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar. Detta har medfört ett i flera avseenden asymmetriskt och svårtillgängligt system för beskattning av handelsbolag. För att förhindra kringgåenden av bestämmelserna om avdragsförbud för förluster på näringsbetingade andelar finns ett komplicerat regelsystem för handelsbolagen. De befintliga reglerna syftar till att förhindra transaktioner som skulle kunna leda till avdrag för kapitalförluster som inte ska kunna dras av. Det nuvarande systemet innebär en olikformig hantering av olika företagsformer eftersom handelsbolagen som sådana behandlas på ett annat sätt än andra vanligt förekommande företagsformer, såsom aktiebolag.

Det finns således starka skäl för att så långt det är möjligt infoga handelsbolagen i det befintliga systemet med skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingad andel. Det finns även ett övergripande behov av förenklingar av det komplexa och svårtillgängliga beskattningssystemet för företag som är delägare i handelsbolag.

Det bör även framhållas att handelsbolagsformen eller kommanditbolagsformen många gånger har förekommit i olika typer av upplägg som haft som huvudsakligt syfte att uppnå skattefordelar för bolagsmännen. Här kan nämnas de dubbla avdrag som uppstod innan den justerade anskaffningsutgiften infördes samt de möjligheter till förlustavdrag i bolagssektorn på andelar i handelsbolag där förlusterna i ekonomisk mening inte har varit verkliga. De sistnämnda uppläggen har motverkats genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:37, SFS 2008:1063). Även utifrån behovet av att skydda bolagsskattebasen är det därför befogat att förenkla dagens regelverk för beskattning av vinster och förluster på andelar i handelsbolag.

Risikkapitalbranschen – där aktörerna inte sällan bedriver verksamhet i handelsbolags- eller kommanditbolagsform – har i olika sammanhang lyft fram frågan om att även handelsbolagen borde omfattas av

bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Infogandet av handelsbolagen i systemet med skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar förutsätter dock att grunderna för det nu gällande regelsystemet på området i stort inte förändras och att risken för skatteundandragande och skatteplanering inte ökar. Nuvarande ordning för beskattning av handelsbolag innebär att delägarna i större eller mindre omfattning följer olika beskattningssystem beroende på om dessa är fysiska personer eller företag. De olika systemen för ägarbeskattning gäller även handelsbolag med en ägarkrets som består av såväl företag som fysisk person.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser regeringen att handelsbolagens kapitalvinstbeskattning i två väsentliga avseenden bör avskaffas. För det första bör en andel i ett handelsbolag kunna säljas utan kapitalvinstbeskattning. Genom en sådan lösning skulle det vara möjligt att äga andelar i handelsbolag som behandlas som näringsbetingade andelar. För det andra bör handelsbolag kunna sälja andelar utan kapitalvinstbeskattning och kunna ta emot utdelning skattefritt. Detta bör dock bara vara möjligt till den del handelsbolagsdelägaren, om denne själv i stället hade ägt andelarna i företaget, inte skulle ha tagit upp kapitalvinsten respektive utdelningen till beskattning.

För frågan om rätten till avdrag för kapitalförluster på andel i ett svenskt handelsbolag och på andel som ägs av ett handelsbolag innebär förslaget att kapitalförlust inte ska kunna dras av i den mån motsvarande kapitalvinst hade varit skattefri för delägaren.

5.1.1 Andel i ett svenskt handelsbolag

Regeringens förslag: En andel i ett svenskt handelsbolag som ägs av vissa företag ska behandlas som en näringsbetingad andel. Kapitalvinst på en sådan andel ska inte tas upp och motsvarande kapitalförlust på andelen ska inte dras av.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser som har yttrat sig. *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Sveriges Byggindustrier* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att stoppreglerna avseende underprisöverlåtelser till och från handelsbolag som trädde i kraft den 1 januari 2009 bör kunna slopas när förslaget genomförs.

Sveriges advokatsamfund anser att frågan om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska kunna omfattas av systemet med näringsbetingade andelar bör utredas närmare, och särskilt med beaktande av vad som i dag gäller för aktier och ekonomiska föreningar samt EG-rättens bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

Skälen för regeringens förslag

I dagens system ska kapitalvinst på en andel i ett handelsbolag tas upp. Kapitalvinst och utdelning på en näringsbetingad andel är däremot skattefri. Kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag ska i princip dras av men bara till den del den inte beror på en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en av handelsbolaget ägd delägarrätt. Rätten till avdrag för sådana kapitalförluster kan även på annat sätt vara begränsad på grund av att handelsbolagets delägare själv hade saknat avdragsrätt för förlusten om delägarrätten i stället hade ägts av denne. Kapitalförlust på andel som är näringsbetingad får inte dras av.

Enligt den nuvarande ordningen är det bara vissa företag (se 24 kap. 13 § IL) som kan inneha en näringsbetingad andel och som omfattas av nu gällande system med skattefri utdelning och kapitalvinst. När det gäller handelsbolag kan dess ägarstruktur skifta såtillvida att ett handelsbolag kan ägas bara av företag, bara av fysiska personer eller av såväl företag som fysiska personer.

Beskattningen av handelsbolag skulle kunna utformas med utgångspunkt i handelsbolagets ägarstruktur, varvid gränsdragningen för det skattefria systemet skulle vara beroende av om handelsbolagets delägarkrets bara skulle bestå av företag eller bara av fysiska personer. Den civilrättsliga regleringen för handelsbolagen innebär dock att ägarförändringar i handelsbolag kan ske snabbt, enkelt och formlöst. För att förhindra kringgåenden vid ägarförändringar i handelsbolag skulle en sådan ordning föra med sig komplicerade skatterättsliga bestämmelser, t.ex. i form av bestämmelser för avskattning och återföring av belopp, när ett handelsbolags ägarstruktur förändras. Även om någon ägarförändring inte inträffat skulle – för handelsbolag med en ägarkrets bestående av såväl företag som fysiska personer – en sådan ordning tvinga fram komplicerade särlösningar för att förhindra kringgåenden genom det blandade ägarförhållandet i sig. Det framstår därför varken som möjligt eller lämpligt att införa ett system som utgår från skillnader i handelsbolagets ägande såsom handelsbolag med bara fysiska personer som delägare, med bara företag som delägare eller med såväl företag som fysiska personer som delägare.

Mot denna bakgrund måste ett nytt system för beskattning av andelar i handelsbolag följa nuvarande system med olikheter i beskattningen beroende på de enskilda delägarnas karaktär och ställning. Härigenom kan även handelsbolag vars ägarkrets består av såväl fysiska som juridiska personer utan alltför stora svårigheter infogas i den nya ordningen.

Handelsbolag ägt av företag

Infogandet av handelsbolagen i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar bör så långt det är möjligt följa nuvarande ordning med olika beskattningssystem av delägarna i handelsbolag beroende på om dessa är fysiska personer eller företag. Ett nytt system för beskattning av handelsbolag bör inte föra med sig större förändringar av systemet än vad som är nödvändigt. I nuvarande system är det bara vissa företag (se 24 kap. 13 § IL) som kan inneha näringsbetingade

andelar och som har skattefri kapitalvinst och utdelning på dessa andelar. Denna ordning ska också utgöra grunden för ett infogande av handelsbolagen i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar.

I det nuvarande systemet är andelar som inte är marknadsnoterade alltid näringsbetingade. En andel i ett svenskt handelsbolag kan inte vara marknadsnoterad eller ägas i kapitalplaceringssyfte. Med hänsyn till att en andel i ett handelsbolag är ett innehav som inte är marknadsnoterat, uppvisar dessa därför stora likheter med sådana andelar som i dagens system alltid är näringsbetingade. Eftersom en andel som inte är marknadsnoterad och som ägs av ett företag alltid utgör ett näringsbetingat innehav saknas det anledning att ha några särskilda kriterier för att en handelsbolagsandel ska kunna behandlas som näringsbetingad, annat än att andelen ska ägas av ett sådant företag som i dagens system kan äga näringsbetingade andelar.

Bestämmelsen i 25 a kap. 19 § IL förhindrar att avdragsförbudet för kapitalförluster på handelsbolagsandelar kan kringgås genom nya ”finansiella produkter” som har handelsbolagsandelar som underliggande tillgång. I denna bestämmelse räknas det upp ett antal tillgångar som inte medför rätt till avdrag för kapitalförlust om förlusten uppkommer i ett sådant företag som kan inneha näringsbetingade andelar. I punkten 4 anges att en kapitalförlust inte får dras av om den avser en tillgång eller en förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt. Eftersom en andel i handelsbolag ska behandlas som en näringsbetingad andel i det föreslagna systemet kommer eventuella finansiella produkter, där en handelsbolagsandel är den underliggande tillgången, att omfattas av bestämmelsens avdragsförbud. Av 25 a kap. 19 § andra stycket IL framgår dessutom att bestämmelsen även gäller tillgångar som ägs indirekt genom handelsbolag.

Med anledning av vad som anförts ovan föreslår regeringen att en andel i ett svenskt handelsbolag som ägs av ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL ska behandlas som ett näringsbetingat innehav. Kapitalvinst på andelen är därför skattefri och motsvarande kapitalförlust ska inte dras av.

En andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska i detta avseende likställas med en andel i ett svenskt handelsbolag.

Handelsbolag ägt av fysisk person

I nuvarande system beskattas fysisk person som är delägare i handelsbolag för kapitalvinst på andelen i handelsbolaget. Kapitalvinsten ska som regel tas upp i inkomstslaget kapital. Motsvarande kapitalförlust på andelen ska, med vissa begränsningar, som regel dras av.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag omfattas inte av förslaget och kommer därför inte att påverkas. De skillnader som redan i dag föreligger i delägarbeskattningen beroende på om delägaren är företag eller fysisk person kan dock komma att förstärkas och den totala effekten av den föreslagna ordningen kan utgöra incitament till en

fördelning av handelsbolagets inkomster som saknar affärsmässig förankring. För att förhindra detta finns skäl att införa en reglering för fördelningen av handelsbolags inkomster, se avsnitt 5.5. Däremot gör regeringen bedömningen – till skillnad från förslaget i promemorian – att det saknas anledning att införa regler om en särskild beskattning av fysiska personer för uttag ur handelsbolag, se avsnitt 5.4.

Bestämmelsen i 25 a kap. 24 § IL reglerar överlåtelse av andel i handelsbolag från företag till fysisk person. Enligt bestämmelsen ska de av handelsbolaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag, ägda tillgångarna anses anskaffade för marknadsvärdet. Bestämmelsen ska förhindra att en orealiserad värdenedgång på i lagrummet angivna andelar och vissa andra tillgångar förs ut från företagssektorn och i stället utnyttjas av fysiska personer. Även enligt den ordning för beskattning av handelsbolag som följer av förslaget bör detta skydd mot att skattemässigt utnyttja värdeförändringar på orealiserade tillgångar finnas kvar.

Sammanfattningsvis är bedömningen i denna del att fysiska personer som är delägare i handelsbolag även fortsättningsvis ska hanteras i linje med nuvarande ordning. Sådana delägare ska således även fortsättningsvis beskattas för kapitalvinst på såväl andel i handelsbolag som på andel som ägs av handelsbolag. Utdelning som tas emot av handelsbolaget ska tas upp. Kapitalförlust på andel i handelsbolag och på andel som ägs av handelsbolag ska dras av i samma utsträckning som dagens system medger.

Handelsbolag som part i en s.k. underprisöverlåtelse

Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Byggindustrier och Näringslivets Skattedelegation är av uppfattningen att handelsbolagen – om förslaget genomförs – åter bör ges möjlighet att vara part i en s.k. underprisöverlåtelse enligt reglerna i 23 kap. IL. De stoppregler för att motverka skatteplanering som trädde i kraft den 1 januari 2009 (prop. 2008/09:37, SFS 2008:1063) bör således slopas enligt remissinstanserna.

Regeringen anser dock – bl.a. mot bakgrund av de tidigare erfarenheterna beträffande skatteplanering – att det även efter de förändringar som nu föreslås finns anledning att anlägga ett försiktigt synsätt beträffande handelsbolagssfärens möjlighet att ingå i systemet med underprisöverlåtelser. Det finns bl.a. anledning att avvakta resultat och erfarenheter av den ovan nämnda stopplagstiftningen. Härutöver bör det framhållas att det skatterättsliga regelsystemet angående omstruktureringar har vuxit i omfattning och numera är mycket komplext. Interaktionen mellan de olika regelverken kräver mycket av tillämparen för att denne ska kunna förutse effekterna. Det kan därför även finnas anledning att överväga dessa frågor i ett större sammanhang. Oavsett i vilken form detta sker måste frågan övervägas ytterligare innan ett definitivt ställningstagande tas.

Regeringen lämnar därför inte något förslag om att åter ge handelsbolag möjlighet att vara part i en underprisöverlåtelse.

Förslaget föranleder att 25 a kap. 20–22 §§ IL upphävs samt att två nya bestämmelser införs i IL, 25 a kap. 3 a § och 50 kap. 8 a §. Förslaget föranleder dessutom ändringar i 25 a kap. 1 §, 50 kap. 10 § samt i 52 kap. 6 och 7 §§ IL.

5.1.2 Andel ägd av handelsbolag

Regeringens förslag: Kapitalvinst på en andel som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp till den del vinsten inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförlust får inte dras av.

Utdelning på en andel som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp till den del den inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade tagit emot utdelningen.

Vid bedömningen av om en kapitalvinst eller utdelning inte skulle ha tagits upp hos delägaren själv, ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Så gott som samtliga remissinstanser som har yttrat sig är positiva till förslaget. *FAR SRS* och *Näringslivets Skattedelegation* efterfrågar ett förtydligande att det är handelsbolagets ägarandel och inte det ägande bolagets indirekta andel som avses när bedömningen avser marknadsnoterade andelar. *Sveriges advokatsamfund* efterlyser bestämmelser som uttryckligen anger vid vilken tidpunkt det ska avgöras om utdelning och/eller kapitalvinst är skattefri.

Skälen för regeringens förslag: Företag, men inte fysiska personer, kan äga en näringsbetingad andel. Såsom konstaterats tidigare kan ägarförändringar i handelsbolag ske snabbt, enkelt och formlöst. Mot bakgrund av att förslaget i princip påverkar alla förekommande kombinationer av ägande av handelsbolag – såsom fall då andelarna ägs av bara fysiska personer, bara företag eller av såväl fysiska som juridiska personer – är det inte en lämplig teknik att föra in handelsbolagen som sådana i katalogen över företag som kan äga näringsbetingad andel. En reglering som medger handelsbolag att äga näringsbetingade andelar skulle ofrånkomligen föra med sig ett stort antal bestämmelser inriktade på att förhindra kringgåenden när ett handelsbolags ägarförhållanden förändras eller är i form av blandat ägande. Sådana bestämmelser skulle vara svåra att tillämpa och kontrollera samt medföra ett alltför tekniskt komplicerat regelverk. Utgångspunkten är därför att en andel som ägs av ett handelsbolag inte ska vara näringsbetingad.

Utdelning till handelsbolag ska däremot vara skattefri till den del handelsbolagsdelägarna hade kunnat ta emot utdelningen skattefritt om andelen i det utdelande företaget hade ägts direkt av delägarna. Tillämpningen kan illustreras med några exempel. Antag att det svenska handelsbolaget A HB ägs av ett svenskt aktiebolag B AB och en fysisk person F. Delägarna har kommit överens om att fördela handelsbolagets

resultat lika mellan sig, dvs. de tar upp 50 procent vardera. A HB äger samtliga aktier i ett rörelsedrivande svenskt aktiebolag C AB.

Exempel 1. C AB lämnar 100 tkr i utdelning till A HB. A HB bedriver inte någon egen verksamhet och utdelningen är således den enda transaktionen i handelsbolaget under året. Vid resultatfördelningen delas överskottet 100 tkr upp på de två delägarna B AB och F så att de tar upp 50 tkr vardera. Då B AB inte skulle ha tagit upp utdelningen om bolaget direkt hade ägt C AB, ska de 50 tkr som fördelas på B AB inte tas upp. F ska ta upp sin del av överskottet som överskott från handelsbolag i inkomstslaget näringsverksamhet.

Exempel 2. Om A HB i stället även bedriver egen verksamhet som under året – inklusive den mottagna utdelningen – genererat ett överskott om totalt 500 tkr blir effekterna enligt följande. Överskottet fördelas med hälften på vardera delägaren, 250 tkr. Av de 250 tkr som fördelas till B AB ska 200 tkr tas upp. 50 tkr utgör utdelning som inte ska tas upp för B AB. F ska precis som i exemplet ovan ta upp hela sin andel av resultatet, 250 tkr.

Exempel 3. Om A HB:s egna verksamhet i stället medför ett underskott om totalt 200 tkr ska de båda delägarna redovisa 100 tkr var som underskott. Utdelningen om 100 tkr medför dock att F ska ta upp sin andel av utdelningen 50 tkr. Efter att utdelningen har beaktats ska således B AB redovisa 100 tkr som underskott (lika med driftunderskottet, eftersom utdelningen inte ska tas upp) och F ska redovisa 50 tkr som underskott (100 tkr i driftunderskott med avdrag för F:s del av utdelningen).

Enligt regeringens mening bör utdelning och kapitalvinst hanteras likformigt. Om utdelning på en andel ska kunna tas emot skattefritt bör även kapitalvinst på andelen i motsvarande utsträckning omfattas av skattefriheten. Skattefriheten ska dock bara avse de fall då motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt och avyttrat andelen.

Hantering av kapitalvinst och kapitalförlust ska som huvudregel vara symmetrisk och i det nya systemet ska kapitalförlust inte kunna dras av i den mån motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp. En bestämmelse med den innebörden finns redan i nuvarande regelverk.

Förslaget i denna del innebär således att utdelning på andel som ägs av handelsbolag och kapitalvinst på sådan andel ska tas upp till den del utdelningen respektive kapitalvinsten belöper sig på en andel som ägs av en delägare som inte kan äga en näringsbetingad andel och därför inte själv kan ha skattefri utdelning och kapitalvinst. Kapitalförlust på en andel som ett handelsbolag har avyttrat ska dras av till den del motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp. Förslaget innebär därmed inte några förändringar vad gäller av fysiska personer ägda handelsbolag. Till den del ett handelsbolag direkt eller indirekt, genom ett eller flera handelsbolag, ägs av företag innebär förslaget att utdelning som tas emot av handelsbolaget och handelsbolagets kapitalvinster på andelar inte ska tas upp samt att motsvarande kapitalförluster inte ska dras av.

Vid överlåtelse av en andel i ett handelsbolag övertas skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret av förvärvaren, om parterna inte kommit överens om annat. En sådan ordning innebär inga problem i förhållande till de nu föreslagna reglerna när det gäller kapitalvinster som

uppkommer i handelsbolaget. När det gäller kapitalförluster är det dock viktigt att säkerställa att en förlust som inte får dras av vid avyttringstillfället inte heller ska få dras av om andelen övergår till en ny ägare. Därför är lagtexten i den föreslagna 25 a kap. 23 a § IL (och även i den tidigare lydelse av 25 a kap. 23 § IL) utformad så att reglerna gäller även för en ny ägare om andelen avyttras under året.

När det gäller kapitalvinster och utdelningar på marknadsnoterade andelar som ägs av handelsbolag krävs det ett förtydligande i lagtexten jämfört med lydelsen i promemorian. Kapitalvinst och utdelning på marknadsnoterade andelar ska enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 IL inte tas upp om ägarföretaget innehar andelar som representerar 10 procent eller mer av det sammanlagda rösttalet i det marknadsnoterade bolaget. Motsvarande reglering finns i 24 kap. 16 § IL avseende företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen. Enligt den bestämmelsen ska dock innehavet i stället uppgå till 10 procent av andelskapitalet. Vid indirekt ägande genom ett handelsbolag uppkommer frågan om det är handelsbolagets andel av rösttalet respektive andelskapitalet som är avgörande eller om det är delägarens indirekta andel som ska gälla. Denna frågeställning behandlas inte i promemorian. *FAR SRS* och *Näringslivets Skattedelegation* efterfrågar också ett förtydligande i denna del.

Frågan bör klargöras och regleras. Som utgångspunkt är det naturligt och i enlighet med de syften som ligger bakom reformförslaget att det är delägarens indirekta andelsinnehav som ska vara avgörande för bedömningen.

Frågan har också betydelse eftersom incitamenten för olika former av skatteplaneringsförfaranden kan komma att öka beroende på vilken lösning som väljs. Om det skulle vara handelsbolagets ägarandel som låg till grund för bedömningen skulle det öppna möjligheter för flera aktieägare att lägga samman sina små innehav av marknadsnoterade aktier i ett handelsbolag och på så vis uppnå att handelsbolaget äger 10 procent av rösttalet. Det skulle få till följd att kapitalvinst och utdelning på andelarna inte skulle tas upp för någon av delägarna, trots att deras individuella innehav understiger 10 procent. En sådan ordning som ger dessa möjligheter kan inte anses vara i linje med de överväganden som ligger bakom reformen, utan skulle i stället ge en snedvridande effekt i förhållande till direkt ägande av innehavet. Regeringen anser därför att det bör vara de enskilda delägarnas indirekta andel som är avgörande vid bedömningen. Även med denna lösning finns det dock skatteplaneringsmöjligheter som bör motverkas. Det finns risk för att stora innehav av marknadsnoterade andelar placeras i handelsbolag vid en förlustposition. Med tillräckligt antal delägare i handelsbolaget kan varje delägares innehav understiga 10 procent vilket skulle innebära att avdrag skulle få göras för en del av kapitalförlusten. Med hänsyn till hur enkelt och snabbt ett handelsbolags ägarstruktur kan förändras skulle det kunna innebära att innehav av marknadsnoterade andelar regelmässigt placeras i handelsbolag. Delägarkretsen kan då organiseras så att den enskilda delägarens indirekta andel överstiger 10 procent när det uppkommer en vinst (dvs. vinsten ska inte tas upp) och understiger 10 procent när det uppkommer en förlust (dvs. förlusten

får dras av mot andra vinster på andelar). Risken för skatteplanering är i denna del uppenbar och bör förhindras.

För att motverka det ovan beskrivna förfarandet att marknadsnoterade andelar i förlustposition förs över till handelsbolag inför en förestående försäljning föreslås ett tillägg till reglerna i 48 kap. 27 § IL. Bestämmelsen behandlar avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet för förluster på delägarätter som uppkommer i svenska handelsbolag. I sin nuvarande lydelse innebär den att om avdrag ska göras ska motsvarande regler som gäller för fysiska personer tillämpas. Det innebär i huvudsak att det finns en fri kvittningsrätt mot skattepliktiga kapitalvinster på delägarätter, och att om förlusten överstiger vinsterna får 70 procent av förlusten dras av. För sådana juridiska personer som kan äga näringsbetingade andelar föreslås nu en förändring av dessa regler såvitt avser handelsbolag och utländska motsvarigheter. Kapitalförluster som ska dras av ska först kvoterats till 70 procent för att därefter dras av i en s.k. fälla mot vinster på delägarätter. Effekten blir således att en kapitalförlust som ska dras av – som uppkommit på delägarätter som avyttrats av ett handelsbolag – hos delägaren ska reduceras till 70 procent. Den reducerade förlusten får därefter bara dras av hos delägaren mot kapitalvinster på delägarätter.

I 24 kap. 14 § första stycket 3 IL finns också ett villkor som också kan medföra att marknadsnoterade andelar anses som näringsbetingade. Där anges att andelen är näringsbetingad om innehavet betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägarföretaget nära. Som bestämmelsen är utformad torde den omfatta både situationen att innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av handelsbolaget såväl som om rörelsen bedrivs av det delägande företaget.

Sveriges advokatsamfund efterlyser bestämmelser som uttryckligen anger vid vilken tidpunkt det ska avgöras om utdelning och/eller kapitalvinst är skattefri. Enligt huvudregeln i inkomstslaget näringsverksamhet ska inkomster tas upp och utgifter dras av det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, 14 kap. 2 § IL. Beskattningstidpunkten för kapitalvinst och kapitalförlust regleras särskilt i 44 kap. IL. Någon särreglering för nu aktuella fall bör inte införas.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 kap. 17 b § och 25 a kap. 23 a §, införs i IL samt ändringar i 25 a kap. 23 § och 48 kap. 27 § IL.

5.2 Särskilt om internationella förhållanden

Regeringens bedömning: Kretsen av företag som kan äga näringsbetingade andelar bör även fortsättningsvis vara begränsad till företag som hör hemma i en stat inom EES.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* instämmer i bedömningen att kretsen av företag som kan äga näringsbetingad andel även fortsättningsvis bör begränsas till företag som hör hemma i en stat inom EES. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att en utvidgning av kretsen till övriga utländska bolag bör övervägas. I vart fall bör utländska bolag enligt 2 kap. 5 a § andra stycket IL omfattas eftersom det regelmässigt finns regler om informationsutbyte när det finns ett skatteavtal med hemviststaten. Motsvarande synpunkter har även framförts av *Svenska Riskkapitalföreningen* och *Näringslivets Skattedelegation*.

Skälen för regeringens bedömning: Definitionen av näringsbetingad andel anger att utländska bolag hemmahörande inom EES kan äga en sådan andel. Några remissinstanser har förespråkat en utvidgning av vilka utländska företag som kan äga näringsbetingade andelar. Regeringen anser dock att det saknas tillräckliga skäl för en utvidgning och föreslår därför inga ändringar i dessa bestämmelser.

5.2.1 Svensk delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES

Regeringens förslag: Kapitalförlust på andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande utanför EES ska inte dras av.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser har kritiserat förslaget. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* och *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att det saknas tillräckliga skäl för en asymmetrisk behandling i denna del. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter om det är motiverat med ett avdragsförbud när motsvarande kapitalvinst är skattepliktig. *Näringslivets Skattedelegation* anser att ett generellt avdragsförbud för förluster på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES innebär ett avsteg från de principer som motiverar skattefrihet för näringsbetingade andelar. I stället bör ett avdragsförbud utformas med bestämmelserna i 14 kap. 11 § IL – vilka reglerar i vilka fall företag får dra av underskott från utländska delägarbeskattade subjekt – som naturlig utgångspunkt. Om en direkt avdragsrätt inte anses möjlig är det motiverat att utreda om förlusten kan kvittas mot vissa särskilda inkomster (s.k. fällning).

Skälen för regeringens förslag: Enligt 5 kap. 2 a och 3 §§ IL är ett i Sverige obegränsat skattskyldigt företag som äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldigt i Sverige för personens inkomster. Motsvarande gäller för en i landet obegränsat skattskyldig fysisk person. Rätten till avdrag för underskott är enligt 14 kap. 11 § IL begränsad. Förslaget innehåller inte några förändringar i denna del.

Den nuvarande definitionen av näringsbetingad andel omfattar även utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar. Att så är fallet framgår av 24 kap. 13 § IL jämfört med 2 kap. 2 § IL (jfr även prop. 2002/03:96 s. 105). När det gäller utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag – i utlandet delägarbeskattade

juridiska personer – måste det dock noga övervägas om samtliga dessa kan omfattas av skattefriheten.

En andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska enligt regeringens mening – i likhet med en andel i ett svenskt handelsbolag – kunna behandlas som en näringsbetingad andel. Sveriges medlemskap i Europeiska unionen bör som utgångspunkt medföra att utländska företag som hör hemma i EES-området behandlas på i princip samma sätt som svenska företag.

Skattetransparenta företagsformer som många gånger inte heller är s.k. kapitalassociationer är i sig komplicerade att hantera. I utlandet delägarbeskattade juridiska personer utgör inte en homogen grupp. Det finns ett flertal olika former av delägarbeskattade associationer som inte går att klart överblicka. Flera av dessa utländska bolagsformer har inte många likheter med vad som i Sverige avses med handelsbolag. Det finns t.ex. olika former av skattemässigt transparenta associationer som bolagsrättsligt liknar aktiebolag, dvs. med ett begränsat ansvar för bolagets skulder. Det finns dessutom bolagsformer som för varje taxeringsår kan välja huruvida de vill bli beskattade på bolagsnivå eller hos delägarna. De varierande associationsformerna medför problem vid bestämmande av det enskilda företags skattemässiga ställning och frågetecken uppkommer för hur det nya systemet för beskattning av handelsbolagssektorn förmår hantera dessa företag. Dessa problem kan bli särskilt stora i förhållande till länder varmed det saknas fullgoda och effektiva regler om informationsutbyte, där det helt saknas sådana möjligheter eller där möjligheterna att driva in skattefordringar är begränsade. Även den närmare kontrollen av den skattskyldiges uppgifter är svårare i dessa fall.

Vidare är det inte möjligt att få en klar uppfattning om de ekonomiska effekterna av att inkludera i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i systemet med näringsbetingade innehav. Osäkerheten är stor när det gäller innehav av andelar i sådana personer.

Med hänsyn till den osäkerhet som det allmänt finns beträffande i utlandet delägarbeskattade företag – vilket är särskilt påtagligt avseende sådana typer av företag som hör hemma utanför EES-området – bedömer regeringen att det inte är lämpligt att låta reglerna om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar omfatta andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med hemvist utanför EES-området.

För att motverka kringgående av avdragsförbudet krävs det dock en särreglering i detta fall. En kapitalförlust på en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med hemvist utanför EES ska inte kunna dras av. Den asymmetri som därmed uppkommer i regelverket är nödvändig för att säkerställa att avdragsförbudet till alla delar upprätthålls och är effektivt. Att införa någon form av begränsad avdragsrätt för kapitalförluster – i linje med vad *Näringslivets Skatte-delegation* föreslagit – är mot bakgrund av syftet med avdragsförbudet inte en framkomlig väg. Således ska en kapitalvinst på en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som är hemmahörande i en stat utanför EES även fortsättningsvis tas upp. En kapitalförlust på en sådan motsvarande andel får dock inte dras av.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny sjätte punkt införs i 25 a kap. 19 § första stycket IL.

5.2.2 Utländsk delägare i svenskt handelsbolag

Regeringens förslag: Kapitalförlust ska inte dras av när ett företag med hemvist utanför EES avyttrar en andel i ett handelsbolag som tillhör företagets fasta driftställe i Sverige.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* efterfrågar underlag för vad en sådan skatteplanering som motiverar regeln skulle bestå av samt anser att det bör klarläggas om förslaget är förenligt med Sveriges åtaganden enligt ingångna skatteavtal.

Skälen för regeringens förslag: En utländsk delägars avyttring av en andel i ett svenskt handelsbolag ska tas upp om andelen hör till ett fast driftställe i Sverige. I prop. 2002/03:96 s. 109 uttalas att en näringsbetingad andel normalt alltid tillhör ett fast driftställe i Sverige om innehavet betingas av den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället.

För att förslaget till bestämmelser om skattefri kapitalvinst på andel i handelsbolag inte ska utgöra ett hinder mot etableringsfriheten måste samma bestämmelser gälla för såväl delägare hemmahörande i Sverige som i en stat inom EES. Bestämmelserna har bara betydelse när en begränsat skattskyldig delägare har ett fast driftställe i Sverige i vilket andelen utgör en tillgång.

När det gäller utländska juridiska personer med säte utanför EES finns inte samma krav på att dessa personer måste behandlas på samma sätt som svenska företag och företag inom EES. För att undanröja incitament till skatteplanering föreslår regeringen därför att en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte ska få dras av för sådana delägare.

Sveriges advokatsamfund anser att det måste klarläggas om bestämmelsen är förenlig med ingångna skatteavtal. Den föreslagna bestämmelsen bör dock enligt regeringens mening inte komma i konflikt med en artikel om diskrimineringsförbud i skatteavtal, eftersom avsikten är att ett svenskt företag inte heller ska få avdrag för en motsvarande kapitalförlust.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 25 a kap. 20 §, införs i IL.

5.3 Den justerade anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelar

5.3.1 Oförändrade förfaranderegler för fysiska personer

Regeringens bedömning: Reglerna om behandling och beräkning av justerad anskaffningsutgift för fysiska personer som är delägare i handelsbolag bör inte ändras.

Promemorians förslag: Skiljer sig från regeringens bedömning. I promemorian föreslås att den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas varje år. Det föreslås även i promemorian att skattetillägg ska kunna tas ut om för hög positiv justerad anskaffningsutgift har redovisats. Dessa förslag finns inte i lagrådsremissen.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att frågan om den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas årligen inte är tillräckligt belyst samt att det finns skäl att sänka nivån på skattetillägget.

Skälen för regeringens bedömning: I det nuvarande systemet finns det inte något krav på att en delägare i handelsbolag årligen redovisar förändringar av den justerade anskaffningsutgiften. De blanketter som ska lämnas av delägare i handelsbolag innehåller rutor för en sådan beräkning men om den skattskyldige väljer att lämna dessa rutor tomma kan Skatteverket inte begära att uppgifterna ska lämnas. Indirekt finns dock denna möjlighet i vissa fall. Om den skattskyldige gjort räntefördelning eller satt av till expansionsfond så kan verket begära att den skattskyldige ska redovisa underlaget för sina beräkningar. Eftersom dessa underlag utgår från den justerade anskaffningsutgiften går det att i dessa fall få de efterfrågade uppgifterna indirekt.

I promemorian föreslås att den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas varje år genom ett särskilt beslut. Av promemorian framgår att ett årligt fastställande av den justerade anskaffningsutgiften för fysiska personer skapar förutsättningar för en maskinell hantering för beräkning av anskaffningsutgiften. En sådan möjlighet innebär dessutom att Skatteverket kan förtrycka uppgift om andelens ingående värde på delägarrens deklarationsblankett.

Förenklings- och effektiviseringspotential i linje med förslaget i promemorian är positiva effekter som bör bejakas. Det måste dock alltid prövas om effekterna kan uppnås på enklare sätt. Införande av ett fastställande av den justerade anskaffningsutgiften – och det därtill hörande uppgiftskravet – leder till att de administrativa kostnaderna för fysiska personer ökar väsentligt. Fysiska personer som är delägare i handelsbolag bör vidare så långt det är möjligt hållas utanför det föreliggande förslaget. Regeringen ser inte att det finns något hinder för Skatteverket att förbättra servicen för de skattskyldiga genom att förtrycka uppgifter på deklarationsblanketten, även om uppgiften inte har fastställts. Servicenivån mot de skattskyldiga avseende de nu aktuella uppgifterna borde således kunna förbättras även inom ramen för det nuvarande regelverket.

I promemorian föreslås att skattetillägg ska kunna påföras om den skattskyldige redovisar en för hög positiv justerad anskaffningsutgift. I

promemorian anförs vidare att skattetillägget i detta fall inte har någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundragande vid kapitalvinstbeskattningen som den oriktiga uppgiften inneburit.

Eftersom det förevarande förslaget inte innebär att den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas saknas anledning att införa nya regler om skattetillägg. Om kapitalvinstberäkningen vid avyttring av andel i handelsbolag har blivit felaktig på grund av en för högt beräknad justerad anskaffningsutgift kan skattetillägg tas ut på den för lågt beräknade skatten i anledning av avyttringen enligt befintliga bestämmelser, om övriga förutsättningar för detta är uppfyllda.

5.3.2 Beskattning av negativ justerad anskaffningsutgift

Regeringens förslag: Företag som är delägare i handelsbolag och som vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen ska ta upp ett belopp motsvarande det negativa värdet som intäkt vid 2011 års taxering. Om delägaren begär det, ska intäkten fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon motsvarande beskattning av negativ justerad anskaffningsutgift för fysiska personer.

Promemorians förslag: Skiljer sig i vissa delar från regeringens förslag. I promemorian föreslås ett minsta belopp (50 000 kronor) som måste tas upp varje år. I promemorian föreslås också att fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska ta upp ett belopp motsvarande den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Remissinstanserna: Förslaget har fått kritik av flera remissinstanser. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det finns en risk att finansiellt svaga ägare inte klarar av att skatta av en negativ justerad anskaffningsutgift och efterfrågar därför ytterligare analys av effekterna. *FAR SRS* avstyrker förslaget och anför att det saknas skäl att införa avskattningsregler. En ordentlig utredning måste göras där alla situationer med negativ justerad anskaffningsutgift utreds och analyseras. *Företagarna* anser att en återföring av negativ justerad anskaffningsutgift kommer att innebära stora skattekostnader för företagen och förslagens analys av orsaker, behov och effekter är otillräckligt. *Lantbrukarnas Riksförbund* avstyrker förslaget eftersom motsvarande avdragsrätt inte ges till företag som har positiv justerad anskaffningsutgift vid 2011 års taxering. *Näringslivets regelnämnd* anser att konsekvenserna av förslaget inte är tillräckligt belysta. *Sveriges advokatsamfund* frågar sig varför delägare med negativ justerad anskaffningsutgift ska behandlas annorlunda än delägare som – utan att ha en negativ justerad anskaffningsutgift – har en latent vinst på sin andel. *Sveriges Byggindustrier* tillstår att förslaget vid en första anblick ter sig logiskt, men menar samtidigt att lagstiftaren – med beaktande av att befintliga uppskov eftergavs vid införandet av skattefriheten för näringsbetingade andelar – inte varit främmande för att avstå från till synes logisk följdlagstiftning. *Byggindustrierna* anser även att det saknas en analys av hur fördelningen

av negativa justerade anskaffningsutgifter ser ut och vilka konsekvenser en avskattning kan få för företagets likviditet. *Näringslivets Skattedelegation* anser att de motiv och konsekvensanalyser som ligger till grund för förslaget är alltför bristfälliga för att legitimera ett genomförande.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Delägare i ett handelsbolag kan ha en andel med negativ justerad anskaffningsutgift. Ett negativt anskaffningsvärde på andelen kan uppkomma genom att delägarrens uttag ur handelsbolaget beloppsmässigt överstiger tillskott och delägarrens andel av handelsbolagets överskott. Negativt värde på andelen kan även föreligga om delägaren fått avdrag för belopp som beror på handelsbolagets underskott. Vid försäljning av en handelsbolagsandel med negativ justerad anskaffningsutgift ska, enligt den nuvarande ordningen, det negativa beloppet läggas till den ersättning som erhålls för andelen. Härigenom beskattas delägaren för det negativa värdet på andelen vid kapitalvinstbeskattningen.

Vid 2008 års taxering redovisade 6 000 företag och 31 339 fysiska personer negativ justerad anskaffningsutgift om sammanlagt cirka 18,5 miljarder kronor. Vid 2007 års taxering var det 5 559 företag och 31 908 fysiska personer som redovisade negativ justerad anskaffningsutgift om cirka 19 miljarder kronor. Den största delen av de negativa justerade anskaffningsutgifterna finns i företagssektorn. Företagen står för 14,6 av de 18,5 miljarderna avseende 2008 års taxering och för knappt 15 av de 19 miljarderna vid 2007 års taxering.

Av Skatteverkets promemoria framgår att andelar med negativ justerad anskaffningsutgift ofta hänför sig till handelsbolag som avvecklat sin verksamhet och därigenom inte längre bedriver någon egen verksamhet. Anledningen till att de vilande bolagen inte har upplösts torde enligt Skatteverket kunna förklaras med den latent skatteskulden på andelen som skulle medföra beskattning vid upplösning av bolaget eller avyttring av andelen. Även om det kan finnas andra förklaringar måste under alla förhållanden skatteeffekterna anses vara en starkt bidragande orsak till att många handelsbolag med redovisad negativ justerad anskaffningsutgift har gjorts vilande. Något annat skäl av samma betydelse har inte heller framkommit.

Företag med negativ justerad anskaffningsutgift

Förslaget innebär att vissa företag vid 2011 års taxering kan äga handelsbolagsandelar som ska behandlas som näringsbetingade andelar. Det för med sig att dessa företags kapitalvinster på andelar i handelsbolag inte längre beskattas och att det skattefria området för kapitalvinster och utdelningar utvidgas när det gäller företag som är delägare i handelsbolag. Genomförs den nu föreslagna ordningen skulle – om inte regler med annan innebörd tas in i IL – företag som vid övergången till det nya systemet har en ackumulerad negativ justerad anskaffningsutgift helt undgå beskattning av detta belopp.

Enligt regeringens mening bör företag som omfattas av förslaget om att andel i handelsbolag ska behandlas som näringsbetingad, beskattas för en eventuell negativ justerad anskaffningsutgift på andelen. Delägare som redan har avvecklat sina handelsbolag har beskattats för den negativa justerade anskaffningsutgiften. Inte minst av rättvise- och legitimitetsskäl är det rimligt att dessa latent krävda krav på beskattning hanteras likformigt oavsett om andelar med negativa värden redan har tagits upp eller ska tas upp till beskattning enligt nu gällande system.

Delägare i handelsbolag är skyldiga att ta upp en negativ justerad anskaffningsutgift när en andel i ett handelsbolag avyttras. Med avyttring likställs inlösen av andelen eller upplösning av bolaget. Ett handelsbolag har dock kunnat lämnas vilande och efter några år avförts automatiskt ur Skatteverkets register. När handelsbolaget sedermera avregistreras hos Bolagsverket har det inte medfört någon signal i beskattningssystemen. En avregistrering av bolaget innebär dock att bolaget har upplösts och att en avyttring av andelen därmed har skett. Den förevarande situationen innebär således att vissa skattskyldiga har utnyttjat bristerna i beskattningssystemet och underlåtit att fullgöra sin skyldighet att vid en avyttring av andelen redovisa den negativa justerade anskaffningsutgiften. Den negativa justerade anskaffningsutgiften har därigenom helt kunnat undgå beskattning. Av rättvise- och legitimitetsskäl är det nödvändigt att de negativa justerade anskaffningsutgifter som finns kvar i systemet tas upp till beskattning och därmed tillgodoses det allmännas latent skattefordran.

Det är även möjligt att en del av de negativa justerade anskaffningsutgifterna som finns i bolagssektorn har uppkommit på grund av skatteplanering. Det rör sig t.ex. om handel med förlustavdrag, där ett handelsbolag förvärvas för en viss procent av den skattelättnad som kan påräknas. Handelsbolaget innehåller tillgångar med mycket stora avskrivningsunderlag (t.ex. flygplan, tåg eller immateriella rättigheter av olika slag). Stora avskrivningar kan göras under några år och dras av direkt av delägaren. Tillgången lämnar sedermera handelsbolaget för skattemässigt värde eller genom en underprisöverlåtelse (som var möjlig att göra före den 18 april 2008). På grund av avskrivningarna har det uppkommit en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen i handelsbolaget – och således en latent skatteskuld – varför bolaget därefter lagts vilande för framtiden.

Slutligen vill regeringen framhålla att det är stora summor det rör sig om. Av beräkningarna i avsnitt 6.1 framgår att de negativa justerade anskaffningsutgifterna i bolagssektorn uppskattas motsvara latent skattefordringar på minst 3,7 miljarder kronor.

Regeringen förslår därför att företag som är delägare i handelsbolag med andelar som har negativa justerade anskaffningsutgifter ska ta upp det ackumulerade negativa beloppet som finns vid ikraftträdandet som intäkt vid 2011 års taxering. Denna tidpunkt för beskattning av negativ justerad anskaffningsutgift på en andel är bestämd utifrån att skattefriheten på andel i handelsbolag enligt förslaget ska träda i kraft den 1 januari 2010.

I samband med övergången finns det behov av regler som motverkar skatteplanering. Det föreslås därför även att det, vid beräkningen av den negativa justerade anskaffningsutgiften som ska tas upp, ska bortses från

tillskott som lämnats i huvudsakligt syfte att neutralisera eller minska en negativ justerad anskaffningsutgift. Annars finns risken att en negativ justerad anskaffningsutgift förhållandevis enkelt kan kvittas bort mot tillskott som inte kan anses ha funktionen av ett normalt tillskott till en pågående verksamhet och där det egentliga syftet bara är att eliminera en latent skattefordran. Det är dock bara tillskott som har lämnats den 24 november 2008 eller senare som ska bedömas efter dessa särskilda övergångsregler. Stickdagen sammanfaller med det datum då Skatteverket offentliggjorde sin hemställan om lagändring och promemorian som ligger till grund för lagrådsremissen.

Vid bedömningen av vad som är det huvudsakliga syftet med tillskottet ska särskilt beaktas om

- tillskottet lämnats till ett handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet,
- det finns delägare i handelsbolaget som är i intressegemenskap enligt bestämmelsen i 25 a kap. 2 §, eller
- handelsbolaget genom tillskottet faktiskt inte tillförts likvida medel.

De angivna omständigheterna ska särskilt vägas in och ges särskild tyngd i bedömningen och får bedömas fristående från varandra. Något krav på att alla ska vara uppfyllda uppställs inte för att regeln ska tillämpas. Många gånger kan det bli aktuellt med en mer samlad bedömning av utfallet vid prövningen mot två eller samtliga kriterier. Uppräkningen är inte uttömmande. Det kan finnas situationer där syftet med tillskottet bedöms vara att neutralisera en negativ justerad anskaffningsutgift utan att några av de i bestämmelsen angivna omständigheterna är för handen. Det första kriteriet som särskilt ska beaktas är tillskott som lämnas till ett handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet. Om handelsbolaget t.ex. har varit vilande en längre tid – med en negativ justerad anskaffningsutgift på andelarna – talar det för att tillskottet inte har annat syfte än att höja anskaffningsutgiften. Den andra omständigheten som anges i bestämmelsen är tillskott som lämnas till ett handelsbolag vars delägare är i intressegemenskap. I ett sådant fall kan beslutet om att öka kapitalet i handelsbolaget i realiteten vara ett ensidigt beslut där det saknas motstående intressen mellan delägarna. En tredje omständighet som kan tala för att syftet med tillskottet är att neutralisera en negativ justerad anskaffningsutgift är att tillskottet lämnats i form av en revers eller annars inte innebär att handelsbolaget faktiskt tillförs likvida medel. I en sådan situation kan det dessutom ifrågasättas om handelsbolaget över huvud taget tillförts något kapital för verksamheten.

Bestämmelsen förutsätter en nyanserad bedömning av samtliga omständigheter när det har lämnats tillskott som kan aktualisera tillämpning av denna övergångsbestämmelse. Särskild försiktighet med att tillämpa bestämmelsen bör iaktas när det är fråga om tillskott till en pågående verksamhet. Detta gäller i än högre grad om den verksamhet det är fråga om har pågått oavbrutet under lång tid före det att Skatteverkets promemoria blev känd. För utförligare exempel se författningskommentaren till punkt 6 i övergångsbestämmelserna.

För delägare med stor negativ justerad anskaffningsutgift kan förslaget innebära att belopp som inte är obetydliga ska tas upp som intäkt. För att minska den omedelbara skattebelastningen som förslaget kan föra med

sig för vissa delägare föreslås att intäkten ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras efter 2011 års taxering ska beloppet i sin helhet tas upp som intäkt av säljaren det beskattningsår då andelen avyttras. Om andelen i handelsbolaget inlöses eller handelsbolaget upplöses ska beloppet tas upp i sin helhet det beskattningsår andelen inlöses eller handelsbolaget upplöses.

Förslaget om avskattning av negativ justerad anskaffningsutgift har utformats för att reducera de omedelbara beskattningseffekter som annars skulle kunna uppstå. Regeringen avser ändå att följa frågan. Om det skulle visa sig att bestämmelserna medför effekter som inte är avsedda och som inte kan anses rimliga, har regeringen beredskap att återkomma i frågan.

Fysiska personer med negativ justerad anskaffningsutgift

I promemorian föreslås att det även för fysiska personer bör införas en beskattning av den negativa justerade anskaffningsutgiften som finns vid 2011 års taxering.

Regeringen gör en annan bedömning i denna del. Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinst på andel i handelsbolag för fysiska personer omfattas inte av förslaget. Fysiska personer kommer fortfarande att beskattas för kapitalvinster på andelar i handelsbolag i enlighet med det system som gäller i dag. Avsikten med förslaget är att fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska påverkas i så liten utsträckning som möjligt. Totalt sett – vid en jämförelse med företagssektorn – är också de negativa justerade anskaffningsutgifterna hos fysiska personer mycket små.

De negativa justerade anskaffningsutgifter som finns i systemet för fysiska personer får även fortsättningsvis hanteras inom det befintliga systemet, dvs. att beskattning sker löpande i form av negativ räntefördelning samt vid avyttringen.

Lagförslaget

Förslaget föranleder punkterna 5 och 6 av övergångsbestämmelserna.

5.3.3 Benefik överlåtelse av andel i handelsbolag

Regeringens bedömning: Det bör inte införas särskilda regler för en benefik överlåtelse av en näringsbetingad andel i ett handelsbolag.

Promemorians förslag: Skiljer sig från regeringens bedömning på så sätt att i promemorian föreslås en särskild bestämmelse om hur mottagarens anskaffningsvärde ska beräknas.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Jönköping* anser att förslaget kan leda till ett materiellt felaktigt resultat och att det därför bör bli föremål för fortsatta överväganden. *FAR SRS* anser att erlagt vederlag alltid bör få räknas med som anskaffningskostnad, och att det är oklart om det täcks

av den föreslagna lydelsen. *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter behovet av en reglering. Om en reglering ändå skulle införas menar samfundet att den bör följa allmänna skatterättsliga principer och inte avvika från kontinuitetsprincipen. Problemet med vilket anskaffningsvärde som ska tas över bör lösas på ett annat sätt.

Skälen för regeringens bedömning: I promemorian föreslås en bestämmelse som reglerar hur gåvotagarens anskaffningsutgift ska beräknas vid benefika fång av näringsbetingad handelsbolagsandel. Promemorians förslag innebär att gåvotagarens anskaffningsutgift ska motsvara det belopp som denne eventuellt har beskattats för vid förvärvet. Om mottagaren inte har beskattats ska anskaffningsutgiften anses vara noll.

Flera remissinstanser har ifrågasatt förslaget. *Kammarrätten i Jönköping* är kritisk till den föreslagna bestämmelsen och menar bl.a. att förslaget kan ge upphov till ett materiellt oriktigt resultat och därför inte är förenligt med kontinuitetsprincipen eftersom gåvotagaren inte skulle få räkna det marknadsvärde som givaren har beskattats för som anskaffningsvärde.

Regeringen gör för egen del bedömningen – bl.a. mot bakgrund av remisskritiken – att det finns oklarheter med förslaget och att även behovet av en reglering kan ifrågasättas. Förslaget bör därför inte genomföras. En benefik överlåtelse av en näringsbetingad andel i ett handelsbolag får hanteras inom ramen för befintliga bestämmelser.

5.4 Uttag ur handelsbolag i vissa fall

<p>Regeringens bedömning: Ytterligare bestämmelser för att motverka fysiska personers uttag från handelsbolag bör inte införas.</p>
--

Promemorians förslag: Skiljer sig från regeringens bedömning. Enligt promemorians förslag ska bl.a. en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag från och med 2011 års taxering som överskott av passiv näringsverksamhet ta upp ett belopp som motsvarar dennes negativa justerade anskaffningsutgift. Enligt promemorian ska också bestämmelserna om räntefördelning bara omfatta positiv räntefördelning för en sådan fysisk person som är delägare i ett handelsbolag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har kritiserat promemorians förslag. *Kammarrätten i Jönköping* efterfrågar en betydligt djupare analys än den som görs i promemorian, samt att behovet av en ventil för särskilda situationer övervägs. Vidare anser kammarrätten att alternativet att beskatta den fiktiva intäkten inom ramen för handelsbolagets resultatredovisning bör övervägas. *FAR SRS* avstyrker förslaget och anför att det inte är korrekt att beskatta delägaren för uttag som juridiskt betraktas som lån. Jämförelse bör göras med enskilda näringsidkare som saknar motsvarande regler, och inte med det låneförbud som gäller för aktiebolag. *Företagarna* anser att förslaget inte bör genomföras eftersom det saknas en ordentlig analys av dels behovet av lagändring och dels om förslaget är ändamålsenligt utformat och så lite ingripande som möjligt för delägarna. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att prome-

morian inte visar att det finns behov av den föreslagna lagstiftningen. Vidare anser förbundet att promemorians förslag inte är tillräckligt genomtänkt och därför är behäftat med stora brister. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget innebär så ingripande förändringar i systemet med beskattning av handelsbolagsdelägare att frågorna bör utredas inom ramen för en större översyn av handelsbolagsbeskattningen. *Näringslivets Skattedelegation* anser att det finns vissa oklarheter vad gäller gällande rätt i denna fråga och att en närmare analys av detta saknas. Förslaget bör enligt delegationen inte genomföras utan ytterligare utredning.

Skälen för regeringens bedömning: I promemorian framförs uppfattningen att det behövs ytterligare bestämmelser för att förhindra att fysiska personer tar ut medel från handelsbolag. Trots de regler som finns i dag för att motverka stora uttag – kapitalvinstbeskattning av negativ justerad anskaffningsutgift samt negativ räntefördelning – framför Skatteverket uppfattningen att det finns risk för missbruk.

Förslaget har kritiserats av de flesta remissinstanserna. Genomgående handlar kritiken om att promemorians förslag inte har analyserats tillräckligt såväl vad avser behovet av lagstiftning som av effekterna. Några remissinstanser har även framfört uppfattningen att förslaget inte överensstämmer med gällande rätt och att det därför inte har en korrekt materiell utgångspunkt.

Regeringen anser att fysiska personer som är delägare i handelsbolag så långt det är möjligt bör hållas utanför det föreliggande förslaget. De problem som kan föreligga med negativa justerade anskaffningsutgifter för delägare som är fysiska personer får hanteras inom ramen för det nuvarande regelsystemet. Regeringen förutsätter att Skatteverket noga följer upp vilken effekt de nya reglerna får på fysiska personers beteenden. Om det visar sig att det ändå finns ett behov av regel­förändringar på detta område för att motverka missbruk, får frågan övervägas på nytt.

5.5 Delägarnas fördelning av inkomst från handelsbolag

Regeringens förslag: Utgångspunkten för delägarnas fördelning av ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska vara vad delägarna kommit överens om. Om överens­kommelsen innebär en inkomstfördelning mellan delägarna som är väsentligen betingad av skatteskäl ska dock varje delägare beskattas för ett skäligt belopp.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser (bl.a. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Företagarna* och *Lantbrukarnas Riksförbund*) kritiserar förslaget och menar att det inte finns något behov av att införa bestämmelser av detta slag eftersom det finns en fast praxis på området. *Länsrätten i Stockholms län* välkomnar att förutsättningarna för korrigerig anges i lag. Länsrätten efterfrågar dock ett klagorande huruvida det ska ställas ytterligare krav för att kunna korrigera

resultatfördelningen som inte framgår av lagtexten. *FAR SRS* avstyrker förslaget och menar att förslaget skulle innebära en ökad osäkerhet vad gäller möjligheten att avtalsvägen besluta om resultatfördelningen. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget. Enligt samfundet finns det en uppenbar risk med att kodifiera en praxis som tar sikte på undantagssituationer. Risken för konsekvenser som inte kan överblickas är stor. För det fall förslaget ska genomföras anser samfundet att uttryck som "väsentligen betingad av skatteskäl" och "skäligt" är olämpliga att föra in i lagstiftningen eftersom de leder till ökad rättsosäkerhet. *Sveriges Byggindustrier* anser att formuleringen av bestämmelsen är mindre lyckad eftersom det kan vara affärsmässigt att minimera skattekostnaderna. Vidare anser *Sveriges Byggindustrier* att "väsentligen" bör bytas ut mot "huvudsakligen". På detta sätt blir kravet på skatteplaneringsinslag betydligt högre än enligt förslaget. *Näringslivets Skatte-delegation* anser att den genomgång och analys av praxis som görs i promemorian är bristfällig, samt att lagförslaget framstår som en omotiverad skärpning.

Skälen för regeringens förslag: I det system som regeringen nu föreslår ska beskattningen av handelsbolagens inkomster ske på samma sätt som i det nuvarande systemet. Delägare som är juridisk person ska således ta upp sin andel av handelsbolagets överskott i sin egen verksamhet och dra av sin andel av handelsbolagets underskott. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska som regel ta upp sin andel av handelsbolagets överskott i inkomstslaget näringsverksamhet och får rulla sin andel av handelsbolagets underskott till följande beskattningsår.

Handelsbolagets inkomst fördelas mellan delägarna enligt vad de kommit överens om. Normalt ska delägarnas fördelning av resultatet följa delägarnas andelstal i handelsbolaget (jfr. t.ex. prop. 2001/02:140 s. 46) men så behöver inte alltid vara fallet. Som regel accepteras delägarnas fördelning av resultatet av Skatteverket, men det händer att den gjorda fördelningen korrigeras av verket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Verkets och domstolarnas åtgärd i dessa fall utgår då från den numera stabila praxis som föreligger på området och som möjliggör korrigerande om delägarnas fördelning av resultatet innebär en obehörig inkomstöverföring eller annars framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.

När handelsbolagen nu infogas i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar kan det finnas nya incitament för delägarna att fördela handelsbolagets resultat på ett sätt som innebär en obehörig inkomstöverföring. Det förhållandet att skillnaderna ökar i utformningen av delägarbeskattningen mellan fysiska respektive juridiska personer som är delägare i handelsbolag kan innebära att risken ökar för att skattemässiga överväganden blir styrande vid resultatfördelningen. Det får allmänt sett även anses som en fördel ur förutsebarhets- och rättssäkerhetsperspektiv att skatterättsliga bestämmelser om inkomstfördelning finns reglerade i lag. Mot den beskrivna bakgrunden finns det skäl att införa en uttrycklig bestämmelse om hur fördelningen av ett handelsbolags inkomst ska göras och vad som krävs

för att denna fördelning ska kunna frångås. Bestämmelsen bör utformas i linje med vad som följer av gällande praxis, se avsnitt 4.3.2.

Regeringen föreslår därför att det tas in en bestämmelse om att fördelningen av ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska ske med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Bestämmelsen förses dock med en undantagsregel som innebär att om delägarnas överenskommelse innebär en inkomstfördelning som väsentligen är betingad av skatteskal, ska varje delägare beskattas för ett i sammanhanget skäligt belopp.

Den princip som utformats i praxis har formulerats så att delägarnas fördelning kan frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal. *Näringslivets Skattedelegation* anser att förslaget synes innebära en omotiverad skärpning av rättsläget. Regeringen delar dock inte den uppfattningen. Det första ledet ”innebär en obehörig inkomstfördelning eller framstår som orimlig” enligt formuleringen i praxis föreslås inte införas i lagtexten eftersom dessa kriterier inte bedöms vara nödvändiga för att få till stånd en prövning som motsvarar det materiella innehållet av nuvarande praxis. Det som ska korrigeras är fördelningar som gjorts på grund av skattemässiga överväganden, och då spelar det inte någon roll huruvida fördelningen annars är rimlig eller ej. Vidare torde det vara så att det endast är orimliga fördelningar som faller in under bestämmelsens oskälighetsrekvisit. Eftersom inkomstfördelningen enligt förslaget ska korrigeras till vad som är skäligt, innebär det att en fördelning som redan från början är skälig eller rimlig inte kan komma i fråga för korrigerings.

Vid bedömningen av om delägarnas inkomstfördelning kan godtas – och även vid bestämmandet av vad som är en skälig fördelning – bör de faktorer som tagits hänsyn till i praxis även fortsättningsvis kunna vara vägledande. Dessa omständigheter är t.ex. storleken av delägarnas kapital- och arbetsinsatser, intressegemenskap mellan delägarna samt risktagandet i verksamheten. Storleken och omfattningen av den uppnådda eller avsedda skattefördelen kan också vara av betydelse.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att ett nytt andra stycke införs i 5 kap. 3 § IL.

5.6 Skalbolagsbeskattning

5.6.1 Handelsbolagen inordnas fullt ut i systemet

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skalbolagsbeskattning ska utvidgas till att gälla ett företags avyttring av en andel i ett svenskt handelsbolag och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande inom EES.

Skalbolagsbeskattning ska även kunna ske vid avyttring av andelar som ägs av handelsbolag, till den del en kapitalvinst på andelarna inte skulle ha tagits upp av en eller flera delägare.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag, förutom förslaget om skalbolagsbeskattning vid avyttring av andelar som ägs av handelsbolag.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har något att erinra mot det föreliggande förslaget. *Sveriges advokatsamfund* och *Näringslivets Skattedelegation* efterlyser dock en allmän översyn och utvärdering av skalbolagsreglerna. Samfundet ifrågasätter även varför skalbolagsreglerna ska omfatta andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande utanför EES, när en avyttring av en sådan andel alltjämt kommer att vara skattepliktig.

Skälen för regeringens förslag: Ett regelsystem för skalbolagsbeskattning vid avyttring av andel i ett handelsbolag finns redan i dag i 49 a kap. 1L. Bestämmelserna i det kapitlet gäller dock bara för fysiska personers avyttringar.

Nuvarande bestämmelser i 25 a kap. 1L om ett företags försäljning av andelar i skalbolag omfattar inte andelar i handelsbolag. Detta sammanhänger med att en kapitalvinst på en andel i ett handelsbolag ska tas upp. Det föreliggande förslaget till en ny beskattningsordning för handelsbolag innebär att en andel i ett handelsbolag ska behandlas som en näringsbetingad andel, vilket medför att en kapitalvinst på andelen inte längre ska tas upp av ett företag som avyttrar en sådan andel. Om handelsbolagen inte inkluderas i kretsen av företag som kan vara ett skalbolag, kan det efter den föreslagna ändringen finnas incitament till skalbolagshandel med handelsbolag. Handelsbolagen bör således fullt ut inordnas i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning. Som *Sveriges advokatsamfund* påpekat bör skalbolagsreglerna bara tillämpas på andelar som är näringsbetingade eller skattefria på annat sätt. Vad gäller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person bör således förslaget begränsas i förhållande till promemorian till att bara avse en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med hemvist inom EES. Det föreslås därför att en andel i ett svenskt handelsbolag och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med hemvist inom EES ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av 25 a kap. 9–18, 23, 23 a och 25 §§ 1L.

Skalbolagsbeskattning gäller enligt nuvarande bestämmelser bara näringsbetingade andelar. När kapitalvinst på andelar ägda av handelsbolag nu – på motsvarande sätt som gäller för näringsbetingade andelar – inte ska tas upp av vissa delägare, finns det skäl att utvidga reglerna om skalbolagsbeskattning till att även omfatta en sådan skattefri avyttring. Skalbolagsbeskattning ska därför även kunna ske om ett handelsbolag avyttrar en andel i ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 § 1L. Beskattning ska dock bara ske om en kapitalvinst på andelen inte skulle ha tagits upp av en eller flera delägare om det avyttrade företaget inte hade varit ett skalbolag. Skalbolagsbeskattning ska då ske för de delägare som kan omfattas av reglerna om skattefri kapitalvinst. Övriga delägare, t.ex. fysiska personer, ska beräkna en kapitalvinst enligt vanliga regler på den del av ersättningen som belöper sig på dennes andel.

Enligt nuvarande bestämmelser i 25 a kap. 10 § 1L ska skalbolagsbeskattning inte ske när en delägarrätt anses avyttrad på grund av

bestämmelserna om upplösning genom likvidation eller konkurs. Är det avyttrade företaget en utländsk juridisk person ska skalbolagsbeskattning bara ske i vissa särskilt angivna fall. I och med att svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med hemvist inom EES föreslås ingå i systemet med skattefri utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel bör även handelsbolagen omfattas av dessa regleringar. Förslaget innebär därför att svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer med hemvist inom EES infogas i dessa bestämmelser.

I 25 a kap. 11 § IL finns bestämmelser om skalbolagsdeklaration och det särskilda bokslut som ska läggas till grund för inkomstberäkningen. Även dessa bestämmelser bör anpassas till att omfatta försäljning av andel i handelsbolag. Det bör tas in bestämmelser som anger att det är säljaren som ska lämna skalbolagsdeklaration i de fall avyttringen avser en andel i ett handelsbolag och att det särskilda bokslutet ska upprättas vid tidpunkten för försäljningen av andelen i skalbolaget eller köparens tillträde till andelen i skalbolaget. Förslagen i denna del har sin utgångspunkt i motsvarande bestämmelser för fysisk person i 49 a kap. 13 § IL.

Enligt nuvarande bestämmelser ska skalbolagsbeskattning inte ske om bl.a. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen. När detta bokslut upprättas ska enligt 25 a kap. 11 § andra stycket IL företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond anses ha återförts. När det gäller handelsbolag ska avdrag för periodiseringsfond beräknas för varje delägare för sig och avsättningen göras hos delägarna. Enligt 30 kap. 10 § 2 IL ska delägare återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond när andelen säljs. En försäljning av en andel i ett handelsbolag som är ett skalbolag medför således beskattning av delägaren enligt nuvarande bestämmelser om återföring av avdrag för ifrågavarande avsättning. När det gäller avdrag för ersättningsfond ska avdraget beräknas hos handelsbolaget och avyttring av en andel i handelsbolag som är skalbolag bör medföra att bolagets avsättning ska anses ha återförts. Eftersom handelsbolag inte omfattas av begreppet ”företag” i nuvarande reglering bör bestämmelsen omformuleras så att den även gäller återföring av handelsbolags avsättning till ersättningsfond. Det förslås därför att bestämmelsen i 25 a kap. 11 § andra stycket IL ska formuleras så att bestämmelsen omfattar ifrågavarande återföring av avsättningar oberoende av företagsform.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 4 a och 9 a §§, tas in i 25 a kap. IL samt ändringar i 25 a kap. 10–13 §§ och 49 kap. 19 b § IL.

5.6.2 Kravet på uppkommen kapitalvinst

Regeringens förslag: Skalbolagsbeskattning ska kunna ske oavsett om det uppkommer en kapitalvinst eller inte.
--

Promemorians förslag: Överensstämmet med regeringens.

Remissinstanserna: FAR SRS avstyrker förslaget utan vidare motivering. Sveriges advokatsamfund avstyrker förslaget och anför att det administrativa merarbete som förslaget kan ge upphov till torde överstiga det merarbete som en beräkning av en kapitalvinst medför. Näringslivets Skattedelegation ser inga bärande skäl till att kravet på kapitalvinst ska slopas. Förslaget skulle enligt delegationen innebära att antalet fall där skattskyldiga har att hantera bestämmelserna utökas väsentligt, utan att det framstår som motiverat.

Skälen för regeringens förslag: Skalbolagsbeskattning förutsätter för närvarande att det uppkommer en kapitalvinst vid försäljning av andel i ett skalbolag. Såsom framgår av föregående avsnitt föreslås att handelsbolagen fullt ut ska omfattas av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning. Det förhållandet att ifrågavarande delägare i handelsbolag enligt föreliggande förslag inte behöver justera värdet på andelen enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL kan föra med sig praktiska hanteringsproblem och tidsödande förfaranden för en korrekt beräkning av en kapitalvinst när en skalbolagsbeskattning avseende handelsbolag aktualiseras. Om en andel i handelsbolag ägts länge kan underlagen för beräkning av justerad anskaffningsutgift dessutom saknas helt eftersom bokföringsmaterial enligt 7 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) bara behöver bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De angivna svårigheterna vid beräkningen kan även förekomma med nuvarande tillämpningsområde för regelverket.

Kravet på att det ska föreligga en kapitalvinst komplicerar således redan i dag företagens hantering av en skalbolagstransaktion och motverkar den uttalade förenkling i beräkningen som består i att det är ersättningen för skalbolaget som ska tas upp och inte kapitalvinsten. Ett infogande av handelsbolagen i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning innebär att de ovan angivna hanteringsproblemen förstärks. Dessutom innebär ett slopande av kravet på kapitalvinst att reglernas effektivitet förbättras och därmed möjligheterna att tillgodose det åsyftade skyddsintresset, men uppfyller även bättre den bakomliggande tanken och tekniken med regler mot handel med skalbolag. Huruvida det uppkommit en vinst på andelen har ingen betydelse för bedömningen om det är ett skalbolag eller inte som avyttras. Ett skalbolag kan avyttras även genom en transaktion som inte innebär någon vinst. Eftersom syftet med reglerna är att motverka skalbolagstransaktioner är det också överensstämmet med syftet att slopa kravet på att en kapitalvinst ska ha uppkommit. Slutligen bör ånyo understrykas att ett slopande av kravet på kapitalvinst innebär att möjligheterna att kringgå reglerna om skalbolagsbeskattning motverkas. Regeringen föreslår därför att nuvarande bestämmelse justeras så att skalbolagsbeskattning kan ske oavsett om det uppkommer en kapitalvinst eller inte.

Näringslivets Skattedelegation anser att förslaget innebär att antalet fall där skattskyldiga har att hantera bestämmelserna utökas väsentligt, utan att det framstår som motiverat. Regeringen har ovan angett varför det är motiverat med den föreslagna förändringen. Huruvida det kommer att medföra en större eller mindre ökning av antalet företag som har att tillämpa skalbolagsreglerna återstår att se. De fall som kommer att

omfattas av förslaget – och där transaktionen inte omfattas av de nuvarande reglerna – är när den skattskyldige gör en kapitalförlust på en andel i ett skalbolag. Hur många fall det rör sig om är inte möjligt att beloppsmässigt beräkna eller att uppskatta. Det kan i vart fall konstateras att de eventuellt ökade administrativa kostnaderna som uppstår genom att skalbolagsreglerna blir tillämpliga kommer att motverkas av den minskning av de administrativa kostnaderna som slopandet av kapitalvinstberäkningen innebär. Inte minst när det gäller handelsbolag som är skalbolag kan denna växling i administrativa kostnader sammantaget medföra en minskning av administrationen.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 25 a kap. 9 § IL.

5.7 Övriga förslag

5.7.1 Bostad ägd av fåmansföretag

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 25 a kap. 25 § första stycket IL, om beskattning vid avyttring av andel i fåmansföretag som äger en fastighet som används till bostad för en delägare, ska utvidgas till att omfatta handelsbolag och de fall då det företag som äger bostaden innehas av ett fåmanshandelsbolag eller ett dotterbolag till detta.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har inte kommenterats av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: I samband med att bestämmelserna om skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar infördes ansågs det angeläget att motverka förfaranden som innebär att delägare i fåmansföretag säljer sin bostad skattefritt genom att låta företaget äga bostaden och därefter avyttrar andelarna i företaget. En bestämmelse infördes därför i 25 a kap. 25 § IL som innebär en avskattning vid avyttring av företag som äger en fastighet som till huvudsaklig del används som bostad åt ägaren eller någon närstående till denne. Enligt bestämmelsen ska företagets fastighet anses avyttrad och åter förvärvat för marknadsvärdet vid tidpunkten för andelsavyttringen.

Samma intressen gör sig nu gällande när kapitalvinst på andel i handelsbolag och på andel ägd av handelsbolag föreslås bli skattefria. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen i 25 a kap. 25 § första stycket IL utvidgas till att även omfatta handelsbolag. Den föreslagna utvidgningen av bestämmelsen avser såväl den ägarkrets som avyttrar andelen som det företag som äger fastigheten.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i första stycket i 25 a kap. 25 § IL samt att det tas in en hänvisning till denna bestämmelse i nya 25 a kap. 4 a § IL.

5.7.2 Befintliga uppskov på grund av koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten

Regeringens förslag: Befintliga uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. Intäkten ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Promemorians förslag innehåller även ett lägsta belopp per år som måste återföras (50 000 kronor).

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* menar att ett likabehandlingsresonemang lika gärna kan motivera att uppskoven efterges. *FAR SRS* avstyrker förslaget och anser att det finns anledning att behandla dessa fåtal situationer genom att efterge uppskoven på samma sätt som skedde med uppskovsbelopp avseende aktier vid 2003 års lagstiftning. Motsvarande uppfattning framförs av *Svenska Riskkapitalföreningen* och *Näringslivets Skattedelegation*.

Skälen för regeringens förslag: Tidigare fanns det bestämmelser i 25 kap. 6–27 §§ IL om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsförsäljningar. Innebörden av ifrågavarande uppskov är att kapitalvinsten ska tas upp som intäkt först när det inträffar en omständighet som medför att den sålda andelen inte längre existerar eller inte längre ägs av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget själv. Bestämmelserna om uppskov upphävdes 2003 när systemet med skattefrihet på näringsbetingade andelar infördes och innebar att ifrågavarande uppskov eftergavs utom vad avsåg

- företags avyttring av andel i ett svenskt handelsbolag, eller
- svenskt handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons avyttring av andel.

Bestämmelser om uppskovsgrundande andelsbyten finns i 49 kap. IL. Med uppskovsgrundande andelsbyte avses i huvudsak ett förfarande som innebär att en säljare av en andel erhåller ersättning för andelen i form av andelar i det köpande företaget. Ersättningen ska vara marknadsmässig. Som huvudregel gäller att uppskovsbeloppet ska tas upp som intäkt om de mottagna andelarna överläts eller upphör att existera. I 49 kap. 19–26 §§ IL finns bestämmelser om beskattning av uppskovsbelopp vid andelsbyten. Bestämmelserna infördes i samband med att systemet med skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar infördes. Enligt 49 kap. 19 a § IL ska ett uppskovsbelopp inte tas upp om den mottagna andelen är näringsbetingad vid tidpunkten för avyttringen. Av 49 kap. 19 b § IL framgår att om uppskovsbeloppet beräknats enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning ska beloppet tas upp som intäkt om avyttringen av den mottagna andelen sker inom tre år från det uppskovsgrundande andelsbytet. Bestämmelserna om att uppskov ska efterges för företag gällde dock inte handelsbolags försäljningar av andelar. I dagsläget finns således uppskovsbelopp som ska tas upp som intäkt av delägarna i svenskt handelsbolag eller i utlandet delägar-

beskattad juridisk person när de mottagna andelarna överläts eller upphör att existera.

Det förevarande förslaget innebär att handelsbolagen infogas i systemet med näringsbetingade andelar. Andel i handelsbolag föreslås vara näringsbetingad. Kapitalvinst på andel som ägs av handelsbolag föreslås vara skattefri om motsvarande kapitalvinst hade varit skattefri om delägaren i handelsbolaget själv hade avyttrat andelen. Nu förekommande uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten avser således kapitalvinster som föreslås bli skattefria.

Enligt regeringens mening bör inte företag med befintliga uppskov få sådana skattemässiga fördelar som en eftergift av uppskoven skulle föra med sig i förhållande till företag som redan har tagit upp och beskattats för sina uppskov eller som inte ansökt om uppskov. Den som har ett befintligt uppskov skulle annars gynnas jämfört med den som har återfört sitt uppskov eller som aldrig sökt om uppskov. När den uppskovsgrundande avyttringen inträffade har den skattskyldige varit medveten om att uppskovet bara innebär att beskattningen skjuts upp på framtiden. Enligt regeringens mening talar starka rättvise- och legitimitetsskäl för att de som har fått uppskov inte bör få en definitiv skattelättnad med samma belopp bara av den anledningen att motsvarande avyttring nu inte kommer att beskattas. Det är viktigt att i det svenska skattesystemet upprätthålla principen om rättvisa och likabehandling vid beskattningen. De skattskyldiga ska kunna känna sig säkra på att de regler som riksdagen beslutat också gäller lika för alla. Regler som gäller uppskov med skatt ska således inte utan mycket starka skäl omvandlas till definitiva skattelättnader.

Vidare skulle eftergivna uppskov riskera att skapa förväntningar om att framtida ändringar av befintliga uppskovssystem också kommer att medföra definitiva skattelättnader. En sådan utveckling är inte önskvärd.

Regeringen föreslår därför att nu föreliggande uppskovsbelopp hänförliga till koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska återföras till beskattning vid 2011 års taxering.

För delägare med stora uppskovsbelopp kan förslaget innebära att belopp som inte är obetydliga ska tas upp. För att minska den omedelbara skattebelastningen som förslaget kan föra med sig för vissa delägare i handelsbolag föreslås att det återförda uppskovsbeloppet ska kunna fördelas över flera taxeringsår. Om delägaren begär det ska uppskovsbelopp som ska återföras därför kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

På samma sätt som angetts beträffande avskattning av negativ justerad anskaffningsutgift avser regeringen även att följa frågan om beskattning av befintliga uppskov. Visar det sig att bestämmelserna medför effekter som inte är avsedda och som inte kan anses rimliga, har regeringen beredskap att återkomma i frågan.

Lagförslaget

Förslaget föranleder punkterna 7 och 8 i övergångsbestämmelserna.

5.7.3 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

Regeringens förslag: Bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL ska tillämpas när en näringsbetingad andel i ett handelsbolag säljs utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Detsamma ska också gälla när ett handelsbolag säljer en andel och kapitalvinsten på andelen är skattefri till den del vinsten hade varit skattefri om delägaren själv hade ägt och avyttrat andelen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget har inte berörts av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: I 22 kap. IL finns bestämmelser om beskattning vid uttag ur näringsverksamhet och i 23 kap. IL regleras underprisöverlåtelse. En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL förutsatt att vissa villkor för överlåtelsen är uppfyllda. Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår bl.a. att om tillgången överläts av ett företag ska överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget. Av 23 kap. 12 § första stycket IL framgår att om tillgången förvärvas av ett företag ska skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företaget som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

I 23 kap. 2 § andra stycket IL anges bl.a. att bestämmelserna i 23 kap. IL inte gäller om en kapitalvinst vid försäljningen är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. IL eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL. I bestämmelsen föreskrivs dock att 23 kap. 11 och 12 §§ IL ska tillämpas när en näringsbetingad andel säljs utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

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

Förslaget innebär att andel i handelsbolag ska behandlas som näringsbetingad för delägare som är företag. Handelsbolagen själva kan inte äga näringsbetingade andelar, men kapitalvinsten på en sådan andel ska enligt förslaget vara skattefri till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt och avyttrat andelen. Om en försäljning kan ske skattefritt bör inte någon som direkt eller indirekt äger andel i förvärvande företag ta upp ett belopp som utdelning eller som intäkt i inkomstslaget tjänst. Regeringen föreslår därför att även skattefria kapitalvinster hänförliga till handelsbolag ska omfattas av

bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL. Tillämpningsområdet för bestämmelserna i paragraferna ska således utvidgas till att även omfatta handelsbolag.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 23 kap. 2 § andra stycket IL och ett nytt andra stycke i 23 kap. 4 § IL.

5.7.4 Uppskovsgrundande andelsbyten

Regeringens förslag: Uppskovsbelopp på grund av uppskovsgrundande andelsbyte ska inte tas upp till den del en kapitalvinst på de mottagna andelarna inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 § IL.

Promemorians förslag: Motsvarande förslag saknades i promemorian.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten har berörts kort i avsnitt 5.7.2. Ett handelsbolag kan vara säljande företag i ett andelsbyte och ett uppskovsbelopp kan därför finnas fördelat på delägarna. Uppskovsbeloppet ska tas upp när de mottagna andelarna avyttras.

Handelsbolagens innehav av andelar föreslås nu enligt 25 a kap. 23 § IL bli skattefritt till den del kapitalvinsten belöper sig på sådana delägare som själv kunnat avyttra andelen skattefritt. Sådana andelar är per definition inte näringsbetingade, men behandlas på samma sätt av dessa delägare. Med hänsyn till att uppskovsbelopp på näringsbetingade andelar inte behöver tas upp, ska även ett uppskovsbelopp avseende andelar som inte behöver tas upp enligt 25 a kap. 23 § IL inte heller tas upp av de delägare som inte behöver ta upp kapitalvinsten.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 49 kap. 19 a § IL samt i rubriken närmast före den paragrafen.

5.7.5 Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

Regeringens förslag: Reglerna om avdragsförbud för kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap ska utvidgas med sådana tillgångar vars avdragsrätt för kapitalförluster föreslås slopad.

Promemorians förslag: Motsvarande förslag saknades i promemorian.

Skälen för regeringens förslag: I 25 kap. 7–11 §§ IL finns bestämmelser om kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap. Syftet med reglerna är att det inte ska vara möjligt att realisera kapitalförluster på tillgångar genom att sälja dem inom en intressegemenskap. Bestämmelserna är utformade som uppskovsregler.

Det innebär att kapitalförlusten ska beräknas vid avyttringen, men avdrag för den beräknade förlusten får inte göras förrän tillgången lämnar intressegemenskapen.

Av 25 kap. 8 § IL framgår att kapitalförluster vid avyttringar inom en intressegemenskap i vissa fall aldrig får dras av. Det gäller t.ex. vid avyttring av näringsbetingade andelar. Regeln har tillkommit för att säkerställa att det inte uppkommer en uppskjuten avdragsrätt vid avyttring av tillgångar som inte skulle ha medfört avdrag för en kapitalförlust om de avyttrats direkt till ett företag utanför intressegemenskapen.

Bestämmelsen bör som en följd av vad som föreslås för handelsbolagssektorn kompletteras så att den omfattar sådana tillgångar som enligt förslaget inte ska medföra rätt till avdrag för kapitalförluster. Det innebär att avdrag för kapitalförlust vid avyttring inom en intressegemenskap inte ska medges om tillgången är en sådan handelsbolagsandel som behandlas som en näringsbetingad andel enligt den föreslagna 25 a kap. 3 a § IL. Avdrag ska inte heller få göras för en kapitalförlust på en tillgång om förlusten inte får dras av enligt bestämmelserna i 25 a kap. 19, 20 eller 23 a § IL.

Lagförslaget

Förslaget medför ändringar i 25 kap. 8 § IL.

5.8 Kupongskatt

Regeringens förslag: Skyldighet att betala kupongskatt på erhållen utdelning ska inte föreligga för handelsbolag, europeiska intressegrupperingar, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt 4 § femte eller sjätte stycket kupongskattelagen (1970:624), om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Vissa redaktionella ändringar av lagtexten har dock gjorts.

Remissinstanserna: Förslaget har inte berörts av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: Skattskyldighet till kupongskatt föreligger bl.a. när mottagaren av utdelningen är en utländsk juridisk person (t.ex. en i utlandet delägarbeskattad juridisk person) under förutsättning att utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Av 4 § första stycket kupongskattelagen (1970:624) framgår dock att en utländsk juridisk person inte är skattskyldig för sådan del av utdelningen som enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL ska beskattas hos delägaren. Av paragrafens andra stycke framgår att svenska handelsbolag är skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast

driftställe i Sverige och som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.

Av 4 § femte stycket kupongskattelagen framgår att skattskyldighet inte föreligger för en juridisk person i en främmande stat som är medlem av Europeiska gemenskapen, om den innehar 10 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 2005 (90/435/EEG). Enligt paragrafens sjätte och sjunde stycke föreligger det även skattefrihet för utdelning till ett utländskt bolag om ett motsvarande innehav hade varit skattefritt enligt bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL.

Som en konsekvens av regeringens förslag i 24 kap. 17 b § IL att handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska kunna ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren, bör även motsvarande regler införas i kupongskattelagen. Ett nytt stycke bör införas i 4 § som innebär att skyldighet att betala kupongskatt inte ska föreligga för handelsbolag, europeiska intressegrupperingar, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt 4 § femte eller sjätte stycket kupongskattelagen, om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ett nytt, åttonde stycke i 4 § kupongskattelagen.

5.9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

5.9.1 Ikraftträdandebestämmelser

Regeringens förslag: De i lagrådsremissen föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar som sker efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser ska tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet, om inte annat följer av punkterna 9 och 10 i övergångsbestämmelserna.

De nya bestämmelserna ska dock tillämpas även i fråga om kapitalförluster som uppkommit vid en avyttring före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar efter ikraftträdandet.

De nya bestämmelserna i 5 kap. 3 § andra stycket IL om resultatfördelningen i handelsbolag ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering. De nya bestämmelserna i 24 kap. 17 b § IL om skattefri utdelning ska tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Promemorians förslag: Överensstämmet i huvudsak med regeringens men justeringar av redaktionell och förtydligande karaktär har gjorts.

Remissinstanserna: Förslaget har inte berörts av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på avyttringar som sker efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser ska tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet, om inte annat följer av den begränsade avdragsrätt som föreslås i punkterna 9 och 10 av övergångsbestämmelserna (se avsnitt 5.9.2). De nya bestämmelserna tillämpas dock även i fråga om kapitalförluster som uppkommit vid en avyttring före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar efter ikraftträdandet.

Det finns även i förslaget bestämmelser som avser annat än avyttringar. I punkt 3 anges att de nya bestämmelserna i 5 kap. 3 § andra stycket IL om resultatfördelningen i handelsbolag ska tillämpas första gången vid 2011 års taxering. I punkt 4 anges att de nya bestämmelserna i 24 kap. 17 b § IL – som rör skattefri utdelning på andelar som ägs av handelsbolag – ska tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Punkterna 5 och 6 av ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 5.3.2 och punkterna 7 och 8 behandlas i avsnitt 5.7.2.

Lagförslaget

Förslaget föranleder punkterna 1–4 i övergångsbestämmelserna.

5.9.2 Övergångsbestämmelser om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag

Regeringens förslag: Ett företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 IL, och som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person under tiden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009, får bara dra av en kapitalförlust på andelen mot en kapitalvinst på en motsvarande andel.

Detta gäller även om kapitalförlusten är en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL.

Om en del av en sådan förlust inte kan dras av, får den dras av mot ett annat företags kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag. Detta gäller dock bara under förutsättning att båda företagen begär det vid samma års taxering och att det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Förslaget om rätt till kvittning av förlusten mot vinster inom samma koncern sänkades dock i promemorian.

Remissinstanserna: Skatteverket, Länsrätten i Stockholms län, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet och FAR SRS tillstyrker förslaget. Företagarna har förståelse för behovet av en begränsning i avdragsrätten för kapitalförluster på handelsbolagsandelar för tiden fram till årsskiftet. Sveriges advokatsamfund avstyrker förslaget. Advokatsamfundet anser dels att bestämmelserna har för stor räckvidd då de inte endast kommer att påverka icke önskvärda transaktioner, dels att de medför en icke önskvärd asymmetri i skattesystemet. Samfundet ifrågasätter även behovet av att övergångsvis begränsa avdragsrätten, då Skatteverkets förslag varit känt en längre tid. Vidare anser samfundet att det kan ifrågasättas om en retroaktiv tillämpning på förluster vars avdragsrätt har skjutits upp i enlighet med 25 kap. 10 § IL är förenlig med regeringsformen. Advokatsamfundet anser slutligen att begränsningen av avdragsrätten inte bör införas i form av övergångsbestämmelser eftersom skattereglerna då blir svårare att överblicka vilken i sin tur kan leda till minskad rättssäkerhet. Sveriges Byggindustrier vill framhålla att det är av stor vikt för främjandet av risktagande i svenskt näringsliv att en avdragsrätt införs för definitiva förluster, jfr vad som föreslogs av 2002 års Företagsskatteutredning (SOU 2005:99). Enligt Sveriges Byggindustrier bör en övergångsbestämmelse utformas så att endast förluster som inte är affärsmässigt motiverade träffas av avdragsförbudet. Näringslivets Skattedelegation (NSD) är kritiska mot förslaget och ifrågasätter om det kommer att få någon betydande effekt. Enligt NSD bör förluster få kvittas mot motsvarande vinster inom samma koncern. Förluster på handelsbolagsandelar och förluster på delägarätter bör enligt NSD hanteras i samma fälla.

Skälen för regeringens förslag: När regeringens avsikt att avskaffa kapitalvinstbeskattningen och avdragsrätten för kapitalförluster på handelsbolagsandelar blir allmänt känd genom att en lagrådsremiss överlämnas till Lagrådet, bedömer regeringen att det finns stor risk för ett asymmetriskt beteende när det gäller företagets hantering av latent vinster och förluster på andelar i handelsbolag. Om det föreligger en latent vinst på andelarna kommer företagen sannolikt att avvakta ikraftträdandet av de nya reglerna innan avyttring sker. Om det däremot föreligger en latent förlust finns det starka incitament att realisera förlusten innan de nya reglerna träder i kraft.

På grund av riskerna med ett sådant asymmetriskt beteende lämnade regeringen den 17 juni 2009 en skrivelse till riksdagen, Meddelande om kommande förslag om ändringar i rätten till avdrag i inkomstlagen näringsverksamhet för kapitalförluster på andelar i handelsbolag (skr. 2008/09:224). I skrivelsen aviserades det i lagrådsremissen lämnade förslaget om begränsning av avdragsrätten för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och utländska motsvarigheter som avyttras före ikraftträdandet. Begränsningen av avdragsrätten motverkar det asymmetriska beteendet inför omläggningen av beskattningen inom handelsbolagssektorn och riskerna minskar för en tilltagande skatteplanering med avsevärt skattebortfall som följd. Utan denna begränsning

i avdragsrätten finns risk för att skattebortfallet skulle kunna hota genomförandet av avskaffandet av kapitalvinstbeskattningen på andelar i handelsbolag. De befarande effekterna medförde att regeringen i skrivelsen gjorde bedömningen att förutsättningarna för att tillämpa undantaget i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen var uppfyllda och att de nu föreslagna begränsningarna i avdragsrätten därmed ska tillämpas från och med den 18 juni 2009. Regeringen gör samma bedömning i denna lagrådsremiss. De tidigare aviserade förändringarna som nu föreslås innebär att de föreslagna övergångsreglerna om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och utländska motsvarigheter ska tillämpas från och med dagen efter att skrivelsen överlämnades till riksdagen, dvs. från och med den 18 juni 2009.

En promemoria innehållande de förslag som aviserades i nämnda skrivelse har remissbehandlats. *Kammarrätten i Jönköping* anser att begreppet ”företag” bör preciseras. Motsvarande synpunkt har även framförts av *Länsrätten i Stockholms län*. Avsikten är att samtliga företag vars avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag påverkas av förslaget också ska omfattas av den övergångsvisa begränsningen av avdragsrätten. Syftet med övergångsbestämmelserna är i första hand att säkerställa att förslaget – på grund av den slopade avdragsrätten – inte medför ett asymmetriskt beteende med tidigare lagda skattedrivna avyttringar av andelar i handelsbolag. De företag som ska omfattas av övergångsbestämmelsen är därför sådana företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL – dvs. ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar – eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 IL. Även indirekta avyttringar genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer omfattas av avdragsbegränsningen.

Såväl *Sveriges advokatsamfund* som *Näringslivets Skattedelegation* är av uppfattningen att den övergångsvisa avdragsbegränsningen inte kommer att få någon stor effekt. Detta eftersom Skatteverkets förslag har varit känt en längre tid och att många företag därför redan har vidtagit åtgärder med en avskaffad avdragsrätt i åtanke. Regeringen är inte främmande för att det finns företag som genomfört transaktioner redan när Skatteverkets förslag blev allmänt känt. Det är dock först genom skrivelse 2008/09:224 som regeringens inställning till verkets förslag klart framgår. Det förhållande att det kan finnas en del företag som vidtagit åtgärder direkt när Skatteverkets förslag offentliggjordes är enligt regeringens mening inte ett skäl för att låta bli att införa de aktuella övergångsbestämmelserna.

Enligt *Näringslivets Skattedelegation* bör övergångsbestämmelserna utformas så att de tillåter kvittning av förluster på andelar i handelsbolag mot vinster på sådana andelar inom samma concern. Regeringen delar denna uppfattning och föreslår därför att det införs en rätt till kvittning av förluster på andelar i handelsbolag mot vinster på sådana andelar inom samma concern. Bestämmelserna har utformats efter samma mönster som gäller för fastigheter enligt 25 kap. 12 § IL och delägarrätter enligt 48 kap. 26 § IL. En förlust som inte kan dras av hos det företag som haft förlusten får således dras av mot ett annat företags kapitalvinster på

andelar i ett svenskt handelsbolag. Detta gäller dock under förutsättning att båda företagen begär det vid samma års taxering, samt att det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget. Näringslivets Skattedelegation anser även att förluster på handelsbolagsandelar bör kunna behandlas i samma fälla som delägar-rätter. De delägarrätter som behandlas i fällan enligt 48 kap. 26 § IL är kapitalplaceringsandelar. De skiljer sig således till sin natur från innehav av andelar i handelsbolag vilka normalt har mer gemensamt med näringsbetingade andelar, jfr resonemanget i avsnitt 5.1.1. Vidare innebär de nu föreslagna övergångsbestämmelserna en tidsbegränsad avdragsbegränsning, till skillnad mot fällan i 48 kap. 26 § IL. Det är därför olämpligt att infoga kapitalförluster på andelar i handelsbolag som uppkommer från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009 i den redan existerande fällan för delägarrätter i 48 kap. 26 § IL.

Följande ska således gälla enligt förslaget. Om ett företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 IL – dvs. ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar – eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 IL direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag under tiden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009 ska vid tillämpningen av 50 kap. 10 eller 11 § IL en kapitalförlust på andelen dras av bara mot en kapitalvinst på en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Reglerna tillämpas också på en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som avyttrats före den 18 juni 2009, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL inträffar under den angivna tiden. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot ett annat företags kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag om båda företagen begär det vid samma års taxering och det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget. Bestämmelserna tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförluster på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska dras av enligt 52 kap. 6 eller 7 § IL.

Sveriges advokatsamfund anser att det kan ifrågasättas om en retroaktiv tillämpning på förluster vars avdragsrätt har skjutits upp i enlighet med 25 kap. 10 § IL är förenlig med regeringsformen.

Av avgörande betydelse för tillämpningen av undantaget i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen är vilken omständighet som ska anses utlösa skattskyldigheten, eller avdragsrätten i detta fall. Normalt är det avyttringstidpunkten som är den omständighet som utlöser skattskyldigheten. Kännetecknande för de aktuella förlusterna är dock att de uppkommit på grund av en avyttring mellan företag i intressegemenskap. Reglerna i 25 kap. 7–11 §§ IL har tillkommit på grund av de särskilda överväganden som görs vid transaktioner mellan företag inom en intressegemenskap. Avdragsrätten uppkommer i dessa fall först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller innehas av en person inom intressegemenskapen. Avdragsrätten är därför bara villkorad när tillgången avyttras inom intressegemenskapen. Den för retroaktivitetsbedömningen relevanta tidpunkten är när

tillgången lämnar intressegemenskapen, eller annorlunda uttryckt när den omständighet inträffar som utlöser den uppskjutna avdragsrätten. Den förslagna regleringen i övergångsbestämmelserna står därför enligt regeringens mening inte i strid med regeringsformen. Denna fråga har även klargjorts i ett tidigare lagstiftningsärende i samband med att den begränsade avdragsrätten för näringsbetingade andelar skulle införas (prop. 2001/02:140, s. 36–40, bet. 2001/02:SkU25, rskr. 2001/02:274, SFS 2002:540). Regeringens förslag ansluter därför bara till vad som utgör konstitutionell praxis.

Lagförslaget

Förslaget föranleder punkterna 9 och 10 i övergångsbestämmelserna.

6 Konsekvensanalyser

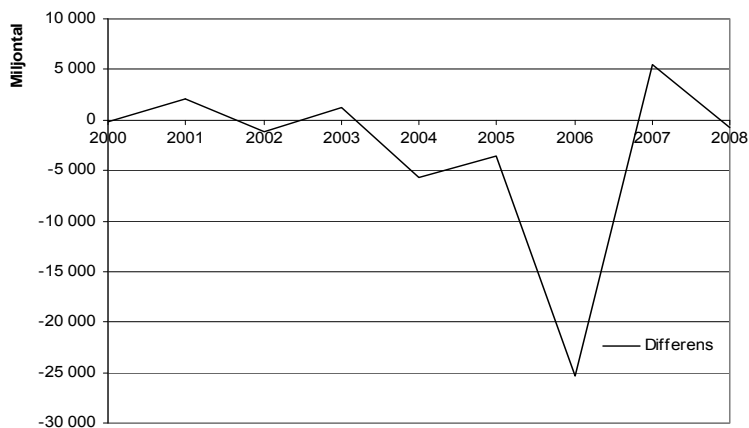
6.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Offentligfinansiella konsekvenser

Konsekvenserna av huvudförslaget är att det skattefria området för kapitalvinster och utdelningar utvidgas, men också att området för kapitalförluster som får dras av minskas i motsvarande mån.

I juni 2009 fanns det totalt 111 168 handels- och kommanditbolag registrerade hos Bolagsverket. Hos Skatteverket fanns vid samma tidpunkt 65 173 handels- och kommanditbolag registrerade till mervärdesskatt. De flesta av de bolag som är registrerade till mervärdesskatt är även registrerade som arbetsgivare. Större delen av de handels- och kommanditbolag som inte är registrerade hos Skatteverket saknar verksamhet och kan ses som vilande bolag. I deklarationsblanketten finns möjlighet att ange om bolaget är att anses som vilande och vid 2008 års taxering redovisades vilande bolag i 29 520 deklarerationer. Merparten av de aktiva handelsbolagen är små. Endast cirka 5 600 av bolagen har en omsättning som överstiger 3 miljoner kronor per år.

Skillnaden mellan företagens kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i handelsbolag under åren 2000–2008 framgår av figuren nedan, uttryckt i miljoner kronor.



Som framgår av diagrammet är utfallet varierande. Vissa år uppkommer en nettovinst för företagen totalt och vissa år uppkommer en nettoförlust. De tre år där förlusterna vida överstiger vinsterna (2004–2006) får dock anses som jämförelsestörande eftersom en stor del av de redovisade förlusterna för dessa år torde härstamma från de s.k. Pandoras ask-uppläggen (se prop. 2008/09:37). Dessa upplägg har motverkats genom lagstiftning under år 2008.

Uppgifterna som diagrammet baseras på är hämtade från Skatteverkets register och ursprungligen från delägarnas deklarerationsmaterial. Rutorna där kapitalvinster och kapitalförluster ska fyllas i delas med andra

uppgifter. Detta får till följd att uppgifternas tillförlitlighet beror av hur noggrant de skattskyldiga har följt deklaraionsanvisningarna. Den möjlighet som finns att förpacka tillgångar i aktiebolag inför en avyttring gör också att uppgifterna kan ifrågasättas. Det kan förutsättas att företagen agerar ekonomiskt rationellt och därför i varje given situation tar beslut som leder till maximal vinst. Det framstår därför som sannolikt att handelsbolagsandelar som ska avyttras med vinst förs över till ett aktiebolag inför avyttringen. Aktiebolaget kan därefter avyttras utan skatteeffekter. Vid en förestående förlustavyttring kan dock det motsatta förutsättas, dvs. att handelsbolagsandelarna avyttras direkt utan att förpackning sker.

Datamaterialet är inte fullständigt och är dessutom i vissa avseenden endast redovisat på en aggregerad nivå. Det är därför inte möjligt att redovisa ett beloppsmässigt entydigt svar på den offentligfinansiella effekten av att avskaffa kapitalvinstbeskattningen och avdragsrätten för kapitalförluster på handelsbolagsandelar. Tidigare års deklarerade nettoresultat ger inte underlag för en definitiv slutsats beträffande beloppen. Möjligheterna till paketering borde – åtminstone rent teoretiskt – innebära att skattepliktiga kapitalvinster på handelsbolagsandelar inte uppstår i bolagssektorn. Det presenterade siffermaterialet ger dock inget direkt stöd för en sådan slutsats. Vad som framkommit i datamaterialet jämte de inbyggda incitament till skatteplanering genom utnyttjande av nuvarande regelverk med de befintliga asymmetrierna bör dock vid en försiktig bedömning innebära att huvudförslaget i vart fall torde vara offentligfinansiellt neutralt.

I nuvarande system ska utdelningar som tas emot av handelsbolag och handelsbolagens kapitalvinster vid försäljning av andelar beskattas. Avdrag medges dock inte för kapitalförluster vid avyttring av andelar som skulle ha varit näringsbetingade hos delägaren. Eftersom ägarstrukturer med handelsbolag som äger företag kan medföra betydande beskattningsekvenser – som dessutom helt kan undvikas genom användande av andra ägarförhållanden – så torde sådana ägarstrukturer i praktiken vara sällan förekommande. Slutsatsen är därför att utdelningar och kapitalvinster hänförliga till andelar som ägs av handelsbolag i dagsläget rör så pass små belopp att de är försumbara för de offentliga finanserna.

Förslaget i lagrådsremissen innebär vidare att företag som vid ikraftträdandet äger en andel i ett handelsbolag med en negativ justerad anskaffningsutgift, ska ta upp det negativa beloppet som intäkt. Om delägaren så begär ska denna intäkt kunna fördelas över högst tio år. Av företagens uppgiftslämnande vid 2008 års taxering, blankett N3B, framgår att av de totalt 20 780 företag som angav delägarskap i handelsbolag redovisade 6 000 företag negativ justerad anskaffningsutgift på andelen. Totalt uppgick de negativa justerade anskaffningsutgifterna till 14,6 miljarder kronor vid 2008 års taxering.

Uppskov på grund av koncernintern andelsavyttringar uppgår till ca 4,8 miljarder kronor. Därtill kommer uppskovsbelopp till följd av uppskovsgrundande andelsbyten som också föreslås återföras till beskattning. För närvarande saknas dock närmare uppgifter om storleken på dessa uppskov.

Beskattning av befintliga negativa justerade anskaffningsutgifter och uppskov ger egentligen upphov till en engångseffekt, men intäkten som ska tas upp får på den skattskyldiges begäran fördelas över en tioårsperiod med lägst en tiondel per år. Totalt är det således fråga om underlag om 19,4 miljarder kronor (14,6 + 4,8) som får fördelas på tio år.

Den offentligfinansiella effekten kan därmed grovt uppskattas till cirka 510 miljoner kronor per år ((19,4 mdkr x 26,3 %) / 10).

Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket har i promemorian uppskattat storleken på de kostnader som förslaget innebär för verket. Totalt bedömer verket att kostnaderna kommer att uppgå till 30 miljoner kronor som en engångseffekt. I dessa kostnader ingår extra resurser för att öka kontrollen när den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas för första gången, kostnader för intern och extern information samt systemutveckling.

På lång sikt räknar Skatteverket med att förslaget medför kostnadsbesparingar eftersom uppgiftshanteringen vid kommande års taxeringar underlättas. Skatteverket har dock inte angett något belopp beträffande besparingarnas storlek.

Lagrådsremissens förslag skiljer sig på flera punkter från förslaget i promemorian. Exempelvis har förslagen om att fysiska personer vid ikraftträdandet ska beskattas för negativ justerad anskaffningsutgift samt i en särskild ordning löpande för varje år ska beskattas för negativ justerad anskaffningsutgift utgått.

Den förändring som har störst inverkan på Skatteverkets kostnader är dock att förslaget nu inte längre innebär att den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas varje år.

Förändringarna av förslaget i förhållande till promemorian bör enligt regeringens mening innebära att Skatteverkets kostnadsberäkning bör justeras nedåt. Härutöver måste framhållas att huvudförslaget om slopad vinstbeskattning och slopat förlustavdrag på andelar i handelsbolag kommer att innebära en stor förenkling när det gäller handelsbolagsbeskattningen. Skatteverket kommer att kunna frigöra resurser från i dag krävande utredningar och processer avseende t.ex. förluster på andelar i handelsbolag.

Regeringens uppfattning är att detta innebär en avsevärd arbetsbesparing för Skatteverket, vilken borde kunna tas i anspråk för de nu införda uppgifterna.

Med hänsyn tagen till de stora strukturförenklingar som förslaget innebär gör regeringen sammantaget bedömningen att förslaget innebär väsentliga förenklingar och fördelar i övrigt för Skatteverkets verksamhet. Detta i kombination med de förändringar som nu gjorts i utformningen av förslaget, bl.a. beträffande frågan om den justerade anskaffningsutgiften, bör leda till att i vart fall den huvudsakliga delen eller hela merkostnaden neutraliseras. Om eventuella merkostnader ändå skulle uppstå för Skatteverket med det förslag som nu lämnas får de hanteras inom befintliga anslagsramar.

Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna

I promemorian gör Skatteverket bedömningen att förslaget inte ger upphov till några ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna. *Länsrätten i Stockholms län* anser dock att förslaget sannolikt kommer att leda till en ökad måltillströmning och att en resursförstärkning bör övervägas på grund av detta.

Regeringen vill framhålla att förslaget om att införa skattefri kapitalvinst på andelar i handelsbolag också innebär att förluster på sådana andelar inte får dras av. Detta kan medföra en viss arbetsbesparing för domstolarna då mål om avdrag för kapitalförlust på andel i handelsbolag kommer att försvinna. Dessutom går regeringen inte vidare med förslaget i promemorian om att införa omedelbar beskattning av justerad anskaffningsutgift för fysiska personer i vissa fall samt skattetillägg på felaktigt beräknat underlag. Regeringen bedömer att förslaget inte bör ge upphov till merarbete eller ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.2 Konsekvenser för företagen

Åtgärder som underlättar för de mindre företagen att driva sin verksamhet eller för nya företag att etablera sig är viktiga inslag i strategin för ekonomisk tillväxt och ökad sysselsättning. Regeringen har som målsättning att företagens administrativa kostnader som beror på de statliga regelverken ska minska med 25 procent fram till 2010 (prop. 2006/07:1, s. 27).

Företagen ska redovisa innehav av andel i handelsbolag i deklaraionsblankett N3B. Vid 2008 års taxering lämnades det 20 780 sådana blanketter. Motsvarande antal för taxeringen 2007 var 19 809 och för 2006 års taxering 20 839. Troligen borde ett något större antal företag lämna blankett N3B men Skatteverket saknar i dagsläget möjlighet att begära in blanketten om andelen i handelsbolaget inte sålts under det aktuella beskattningsåret. Förslaget innebär att företag som är delägare i handelsbolag inte behöver lämna de uppgifter om andelsinnehavet som följer av deklaraionsblankett N3B.

Verket för näringslivsutveckling (Nutek) har kontinuerligt mätt företagens administrativa börda. Mätningarna har samlats och följts upp i Nutek:s databas MALIN. Den 1 april 2009 avvecklades Nutek och ersattes av det nyinrättade Tillväxtverket och ifrågavarande databas hanteras från och med avvecklingstidpunkten av det nyinrättade verket. Av statistiska uppgifter hämtade från databasen MALIN framgår att uppgiftslämnarna av blankett N3B beräknar en tidsåtgång på 92,5 minuter per blankett. Uppgiftslämnarna anlitar ofta bokförings- och redovisningsbyråer för att fylla i blanketten och kostnaden för byråernas arbete kan beräknas vara 335 kronor per timme. Kostnaden för delägare i handels- och kommanditbolag för varje lämnad N3B skulle således uppgå till drygt (1,5 tim à 335 kr/tim =) 500 kronor. Totalt lämnas omkring 20 000 N3B-blanketter och förslaget skulle i denna del således föra med sig en minskning av den administrativa bördan för delägare i handels- och kommanditbolag med sammanlagt cirka 10 miljoner kronor

per år. *Nutek* har i sitt remissvar angett att de ser positivt på denna kostnadsminskning och att detta särskilt uppmärksammas i förslaget.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

5 kap.

3 §

Andra stycket är nytt. I *första meningen* anges utgångspunkten för hur delägarna ska fördela handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst. Av bestämmelsen framgår att en delägars andel av handelsbolagets inkomst eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst ska beräknas med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Eftersom inkomsten kan avse bolagets överskott eller underskott kan delägens andel av inkomsten var såväl positiv som negativ.

I *andra meningen* finns en kompletterande undantagsregel för korrigering av inkomstfördelningen mellan delägarna som innebär att den fördelning som delägarna kommit överens om kan frångås. Om delägarnas överenskommelse innebär en inkomstfördelning mellan dem som är väsentligen betingad av skatteskäl ska varje delägare i stället beskattas för ett skäligt belopp.

Detta är en kodifiering av den mångåriga praxis som finns på området och som i dag utgör gällande rätt, se avsnitt 4.3.2 för en genomgång av de viktigaste avgörandena. Någon förändring av rättsläget är inte avsedd. En korrigering av en mellan delägarna beslutad fördelning av handelsbolagets resultat ska utgå från en samlad bedömning av omständigheterna i det aktuella fallet.

I RÅ 2002 ref. 115 I och II sammanfattar Regeringsrätten tidigare praxis och konstaterar att hänsyn har tagits till faktorer som storleken av delägarnas kapital- och arbetsinsatser, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten samt om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar. Av tidigare praxis följer att delägarnas inbördes ställning – kommanditdelägare eller komplementär – liksom släktskap mellan delägarna också kan ha betydelse. De nu angivna faktorerna bör vara vägledande även vid tillämpning av den föreslagna bestämmelsen när det gäller att avgöra om delägarnas fördelning är skälig. Det förhållande att fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar är dock inte längre en omständighet som ska vägas in vid en sådan bedömning utan i stället en förutsättning för att bestämmelsen över huvud taget kan tillämpas. Fördelningen ska vara väsentligen betingad av skatteskäl för att en korrigering ska vara möjlig. Däremot kan omfattningen av de skattemässiga effekterna och frågan huruvida skattefördelarna varit det enda skälet för fördelningen vara viktiga omständigheter för frågan om väsentlighetskravet är uppfyllt.

Att den av delägarna beslutade fördelningen ska vara oskälig framgår indirekt av att fördelningen ska korrigeras till vad som är skäligt. Således ska någon korrigering inte ske av en fördelning som visserligen är väsentligen betingad av skatteskäl men som ändå befinns vara skälig när frågan prövats med tillämpning av de ovan beskrivna kriterierna.

Även en inkomstfördelning som följer delägarnas andelstal i handelsbolaget kan, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, anses väsentligen betingad av skatteskal. Så kan vara fallet om ett handelsbolag ägs till lika delar av en fader som är verksam i bolaget och dennes underåriga barn. En mellan fadern och dennes barn beslutad fördelning av handelsbolagets inkomst som följer deras andelstal i bolaget är en stark indikation på att fördelningen bör korrigeras eftersom underåriga barn genom sin arbetsinsats knappast kan anses bidra till driften av eller inkomstgenereringen i handelsbolaget.

23 kap.

2 §

Andra stycket andra meningen har ändrats. Ändringen innebär att även företag som anges i 25 a kap. 3 § och som är delägare i ett svenskt handelsbolag, omfattas av bestämmelserna i 11 och 12 §§ när handelsbolaget överlåter en sådan delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 §. Detta innebär att bestämmelserna i 11 och 12 §§, om att en underprisöverlåtelse inte ska medföra utdelningsbeskattning eller påverka anskaffningsvärdet på andelarna i det mottagande företaget, på motsvarande villkor som i övrigt gäller för näringsbetingade andelar ska tillämpas på delägar rätter som omfattas av bestämmelserna i 25 a kap. 23 §. En förutsättning för att 11 och 12 §§ ska gälla är att handelsbolagets överlåtelse uppfyller samtliga i bestämmelsen angivna villkor.

Andra stycket första strecksatsen har ändrats. Ändringen medför att även svenska handelsbolag och i utlandet delägar beskattade juridiska personer med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) kan vara förvärvare av andelen.

4 §

Andra stycket är nytt. Nuvarande andra stycket har flyttats till tredje stycket. Av bestämmelsen framgår att vid tillämpningen av 11 och 12 §§ ska med företag även avses ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägar beskattad juridisk person som direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, ägs av ett sådant företag som anges i första stycket 1–7.

24 kap.

17 b §

Paragrafen och rubriken närmast före är ny.

Första stycket innebär att utdelning som lämnas på andelar som ägs av handelsbolag inte ska tas upp av sådana delägare som kan äga näringsbetingade andelar. Andelar som ägs av handelsbolag är dock inte näringsbetingade. Utdelning till handelsbolag behandlas i stället med utgångspunkt i hur utdelningen skulle ha behandlats om andelarna i stället ägts direkt av ett företag som är delägare i handelsbolaget. Paragrafen införs för att utdelning som tas emot av ett handelsbolag ska vara skattefri för delägaren i de fall utdelningen hade varit skattefri för denne om utdelningen i stället tagits emot direkt av delägaren utan handelsbolaget som mellanhand. Bestämmelserna gäller också i de fall

det finns ett eller flera andra handelsbolag som ägare mellan företaget och det handelsbolag som erhåller utdelningen.

Skattefriheten för utdelning förutsätter således att handelsbolagsdelägaren är ett företag som kan äga näringsbetingade andelar och att utdelningen i det aktuella fallet skulle ha varit skattefri om den mottagits direkt av delägaren själv. Tidpunkten för prövningen bör avgöras med utgångspunkt i vad som följer av god redovisningssed. Utdelning ska redovisas som intäkt när det är sannolikt att företaget kommer att få de ekonomiska fördelarna och inkomsten kan beräknas på tillförlitligt sätt (jfr Bokföringsnämndens allmänna råd 2003:3 punkt 40). Normalt får detta anses sammanfälla med när bolagsstämman eller motsvarande organ beslutar om att utdelning ska ske. Om delägaren således vid denna tidpunkt hade kunnat ta emot skattefri utdelning om andelarna i det utdelande bolaget hade ägts direkt av denne, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp.

Vid bedömningen av om utdelningen inte skulle ha tagits upp av delägaren enligt bestämmelserna i 24 kap. 14 § första stycket 2 och 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. De aktuella bestämmelserna innehåller krav på en viss storlek på innehavet för att ett näringsbetingat innehav ska anses föreligga. Enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 ska innehavet motsvara 10 procent eller mer av det sammanlagda röstetalet i företaget, och enligt 24 kap. 16 § ska innehavet motsvara 10 procent eller mer av andelskapitalet. Den föreslagna bestämmelsen innebär att – när handelsbolagsdelägaren med tillämpning av de nämnda kriterierna ska avgöra om utdelningen varit skattefri om delägaren själv hade tagit emot den – det är delägarens indirekta innehav som ska överstiga 10 procent. Även om handelsbolaget således äger t.ex. 22 procent av röstetalet i ett marknadsnoterat företag kan det vara så att innehavet för den enskilde delägaren inte skulle ha varit skattefritt. Om dennes andelstal i handelsbolaget uppgår till en tiondel, uppgår delägarens indirekta andelsinnehav bara till 2,2 procent. Se vidare exempel 4 och 5 nedan.

Av *andra stycket* följer att det som sägs om svenska handelsbolag i första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt när det gäller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Genom bestämmelsen jämföras i detta sammanhang en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Bestämmelserna kan belysas med några exempel. Exempel 1–3 utgår från följande ägarstruktur (i exempel 4 och 5 anges andra förutsättningar). Andelarna i HB ägs till hälften vardera av en fysisk person, P, och ett aktiebolag, AB 1. HB innehar i sin tur samtliga andelar i ett rörelsedrivande aktiebolag som inte är marknadsnoterat, AB 2.

Exempel 1. AB 2 lämnar utdelning till HB med 300 tkr. HB har inte bedrivit någon egen verksamhet under året. Delägarna har kommit överens om att fördela resultatet från HB lika. Förevarande bestämmelse innebär att den del av utdelningen som belöper sig på AB 1:s andel av handelsbolagets inkomst ska vara skattefri. En förutsättning för skattefriheten är att utdelningen hade varit skattefri för AB 1 om bolaget direkt hade ägt andelarna i AB 2. Den del av utdelningen som belöper sig på AB 1, 150 tkr, är således i sin helhet skattefri. P däremot ska beskattas för sin andel av utdelningen, 150 tkr.

Exempel 2. Förhållandena är desamma som i föregående exempel men handelsbolaget har under året, förutom utdelningen på 300 tkr från AB 2, också haft andra inkomster om 200 tkr. De bägge delägarna ska vardera ta upp sin andel av handelsbolagets inkomst, $((300 + 200) / 2 =)$ 250 tkr. Av de 250 tkr som AB 1 ska ta upp är 150 tkr skattefri utdelning eftersom beloppet motsvarar den del av utdelningen som utgör dennes andel av resultatet, $(300 / 2 =)$ 150 tkr. AB 1 ska således ta upp 100 tkr som sin andel av handelsbolagets resultat och P ska beskattas för hela sin andel av resultatet, 250 tkr.

Exempel 3. AB 2 lämnar utdelning till HB med 300 tkr och HB har därutöver haft 200 tkr i övriga rörelseintäkter. Delägarna har kommit överens om att fördela handelsbolagets resultat med 60 procent till AB 1 och 40 procent till P. I detta fall är aktiebolagets andel $(500 \times 0,60 =)$ 300 tkr och P:s andel $(500 \times 0,40 =)$ 200 tkr av handelsbolagets inkomst. Av de 300 tkr som AB 1 ska ta upp är $(300 \times 0,60 =)$ 180 tkr skattefri utdelning eftersom beloppet motsvarar den del av utdelningen som är dennes andel av resultatet. AB 1 ska således beskattas för $(300 - 180 =)$ 120 tkr som dennes andel av handelsbolagets resultat och P ska beskattas för hela sin andel, 200 tkr.

Exempel 4. HB har tre delägare som innehar en tredjedel var och som samtliga är svenska aktiebolag. HB äger andelar motsvarande 21 procent av röstetalet i det marknadsnoterade företaget AB B. AB B lämnar utdelning till HB med 600 tkr. Utdelningen ska inte tas upp av delägarna i HB om de själva hade kunnat ta emot skattefri utdelning direkt från det utdelande företaget. Vid bedömningen ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav. Delägarnas indirekta andelsinnehav blir i detta fall $(21 / 3 =)$ 7 procent. Kravet på 10 procents innehav är således inte uppfyllt varför utdelningen ska tas upp av samtliga delägare i handelsbolaget. Om HB i stället hade ägt 33 procent av röstetalet i AB B så hade delägarnas indirekta andelsinnehav uppgått till $(33 / 3 =)$ 11 procent. Utdelningen skulle i detta fall inte ha tagits upp av delägarna.

Exempel 5. HB 1 har tre delägare som innehar en tredjedel var av handelsbolaget. Två delägare är svenska aktiebolag och en är en fysisk person. HB 1 äger i sin tur hälften av HB 2. Den andra hälften av HB 2 ägs till lika delar av AB B och den fysiska personen F. HB 2 äger 42 procent av röstetalet i det marknadsnoterade företaget AB A. AB A lämnar utdelning om 600 tkr till HB 2. Hälften av utdelningen belöper sig på HB 1, dvs. 300 tkr. Den andra hälften belöper sig med 150 tkr vardera på AB B och F:s andelar. De 150 tkr som belöper sig på AB B är skattefri utdelning eftersom AB B:s indirekta innehav av de marknadsnoterade andelarna uppgår till $(42 \times \frac{1}{4} =)$ 10,5 procent av röstetalet. F ska ta upp sin del av utdelningen eftersom fysiska personer inte kan ta emot skattefri utdelning. Den del av utdelningen som belöper sig på HB 1, 300 tkr, ska fördelas med lika delar – 100 tkr vardera – på de tre delägarna i HB 1. Utdelningen ska tas upp av samtliga delägare i HB 1 eftersom deras indirekta andelsinnehav bara uppgår till $(42 \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{3} =)$ 7 procent.

25 kap.

8 §

Paragrafen reglerar vilka kapitalförluster som inte får dras av vid en avyttring inom en intressegemenskap.

Punkten 1 har utvidgats till att även omfatta sådana andelar som behandlas som näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. 3 a §. Det gäller således andelar i svenska handelsbolag som ägs av sådana företag som enligt 25 a kap. 3 § kan äga näringsbetingade andelar.

Punkten 2 – som är ny – anger att avdrag inte får göras för en kapitalförlust vid avyttring inom en intressegemenskap, om avdrag för förlusten inte får göras enligt bestämmelserna i 25 a kap. 19, 20 eller 23 a §. Bestämmelserna i 25 a kap. 19 § omfattar vissa fordringar, finansiella instrument och andelar i utländska delägarbeskattade juridiska personer med hemvist utanför EES. I 25 a kap. 20 § avses andelar i svenska handelsbolag eller i utländska delägarbeskattade juridiska personer som via ett fast driftställe här i landet innehas av utländska juridiska personer med hemvist utanför EES. Bestämmelserna i 25 a kap. 23 a § behandlar kapitalförluster på andelar som ägs av ett handelsbolag.

25 a kap.

1 §

Paragrafen beskriver innehållet i kapitlet. Ändringen innebär en justering på grund av att vissa bestämmelser nu föreslås upphävas och att nya bestämmelser och rubriker föreslås införas.

3 a §

Bestämmelsen och rubriken närmast före är ny.

Av bestämmelsen framgår att en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska behandlas som en näringsbetingad andel när det gäller tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel om andelen ägs av ett sådant företag som räknas upp i 3 § 1–5. Konsekvensen av att andelen ska behandlas som näringsbetingad är att en kapitalvinst på andelen är skattefri och att en kapitalförlust inte får dras av.

4 a §

Bestämmelsen är ny. Handelsbolag ska omfattas av flera bestämmelser i 25 a kap.; bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9–18 §§, om att kapitalvinst inte ska tas upp och kapitalförlust inte får dras av i 23 och 23 a §§ samt om beskattning vid avyttring av fastighet i vissa fall i 25 §. Av bestämmelsen framgår att en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska behandlas som en delägarrätt vid tillämpningen av nämnda paragrafer.

9 §

För att tydliggöra att skalbolagsbeskattning kan komma i fråga även vid försäljning av andelar som inte är näringsbetingade införs en ny rubrik närmast efter 8 § (jfr ändringen av 1 §).

Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* är ändrad. Av bestämmelsen framgår att om en avyttrad delägarrätt hänförs till ett skalbolag eller

om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (*skalbolagsbeskattning*) det beskattningsår när delägarätten avyttras oavsett om det uppkommer en kapitalvinst eller inte.

Ändringen behandlas närmare i avsnitt 5.6.2.

9 a §

Paragrafen, som är ny, innebär att andelar på vilka kapitalvinst inte ska tas upp på grund av bestämmelsen i 23 § också omfattas av reglerna om skalbolagsbeskattning.

Av *första stycket* framgår att skalbolagsbeskattning ska ske även när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §. Det gäller dock bara om någon av delägarna i handelsbolaget inte skulle ha tagit upp en kapitalvinst på andelen enligt 23 § om den avyttrade andelen inte hade varit hänförlig till ett skalbolag. Det gäller således sådana juridiska personer som kan äga näringsbetingade andelar. Det sagda innebär t.ex. att ett handelsbolag som enbart ägs av fysiska personer inte omfattas av bestämmelsen. Om delägar-kretsen utgörs av t.ex. tio fysiska personer och ett aktiebolag är dock bestämmelsen tillämplig.

Med skalbolagsbeskattning avses att hela ersättningen för andelen ska tas upp som kapitalvinst, vilket framgår av 9 §. Enligt 9 a § ska dock ersättningen bara tas upp till den del den belöper sig på andelar som innehas av delägare som skulle ha omfattats av bestämmelserna i 23 §. Tillämpningen kan illustreras av ett exempel.

Anta att ett handelsbolag avyttrar andelar i ett skalbolag för 2 000 tkr. Anskaffningsvärdet på andelarna är 1 000 tkr. Delägarkretsen i handelsbolaget utgörs av fyra fysiska personer och ett aktiebolag, och de fördelar resultatet i lika delar mellan sig. Aktiebolaget ska då ta upp en femtedel av ersättningen som skalbolagsbeskattning, 400 tkr, om inga undantag är tillämpliga. Avseende den del av ersättningen som belöper sig på de fysiska personernas andelar, resterande 1,6 miljoner kronor, ska det göras en vanlig kapitalvinstberäkning och därpå en fördelning. Det innebär att 800 tkr ($1\,600 - 4/5 \times 1\,000$) totalt ska tas upp av de fysiska personerna, eller 200 tkr per delägare.

Av *andra stycket* följer att vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

10 §

Första stycket har ändrats. Tillämpningsområdet har utvidgats så att bestämmelsen även reglerar undantag från skalbolagsbeskattning enligt den nya 9 a §. *Punkten 3* är ny. Av bestämmelsen framgår att skalbolagsbeskattning inte ska ske om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma inom EES upplöses.

Andra stycket har också ändrats till att omfatta den nya 9 a §. *Första punkten* har utvidgats så att den nu även omfattar delägare i handelsbolag som är skattskyldiga här. *Sista strecksatsen i andra punkten* är ny. Tillägget innebär att skalbolagsbeskattning ska ske när det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person om den juridiska personen under de senaste tre åren direkt eller indirekt ägt en andel i ett svenskt handelsbolag. Ändringen i paragrafen har utformats med motsvarande bestämmelse i 49 a kap. 4 § tredje stycket som förebild.

Bestämmelserna behandlas närmare i avsnitt 5.6.1.

11 §

Första stycket har ändrats. Tillämpningsområdet har utvidgats så att bestämmelsen även reglerar undantag från skalbolagsbeskattning enligt den nya 9 a §. *Punkten 1* har ändrats så att det framgår att – när skalbolaget är ett handelsbolag – det är säljaren som ska lämna skalbolagsdeklaration.

Andra stycket har ändrats. Bestämmelsen reglerar när det bokslut som ska ligga till grund för inkomstberäkningen ska vara upprättat. I fråga om handelsbolag ska säljaren upprätta bokslutet vid tidpunkten för avyttringen av andelarna eller vid tillträdet, beroende på vilken tidpunkt parterna har kommit överens om. Ändringarna har utformats med motsvarande bestämmelser i 49 a kap. 13 § som förebild. I andra stycket införs dessutom en ändring som innebär att avsättningar till fonder ska anses ha återförts. Ändringen är en konsekvens av att handelsbolagen nu fullt ut omfattas av skalbolagsbeskattning.

Ett tillägg har gjorts till *tredje stycket*. Vid tillämpning av första och andra stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES med ett svenskt handelsbolag.

Bestämmelserna motiveras närmare i avsnitt 5.6.1.

12 §

Bestämmelsen har ändrats så att den även omfattar skalbolagsbeskattning enligt den nya 9 a §.

13 §

Bestämmelsen har ändrats så att den även omfattar skalbolagsbeskattning enligt den nya 9 a §.

Enligt bestämmelsen är det den skattskyldige som ska begära att skalbolagsbeskattning inte ska ske. Ett handelsbolag som avyttrar en andel i ett skalbolag är inte skattskyldigt. Om skalbolagsbeskattning aktualiseras enligt den nya bestämmelsen i 9 a § är det den eller de delägare som ska ta upp ersättningen som är skattskyldiga. Det är således delägarna och inte handelsbolaget som ska begära att skalbolagsbeskattning inte ska ske i förekommande fall.

19 §

Första stycket punkten 6 är ny. I paragrafen finns bestämmelser om avdragsförbud för kapitalförluster på vissa tillgångar. Bestämmelserna är inriktade på sådana företag som kan avyttra näringsbetingad andel skattefritt och syftar till att motverka att avdragsförbudet för näringsbetingade andelar i 5 § andra stycket kringgås genom användande av andra former av tillgångar än sådana andelar. Bestämmelsen i punkten 6 innebär ett avdragsförbud för kapitalförlust på andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om denne hör hemma i en stat utanför EES. Bestämmelsen införs för att motverka kringgående av avdragsförbudet på andelar i handelsbolag. Motsvarande kapitalvinst på sådana andelar ska dock tas upp.

Motiven till bestämmelsen framgår närmare av avsnitt 5.2.1.

20 §

Paragrafen är ny.

Första stycket. Bestämmelsen reglerar kapitalförluster i en utländsk juridisk person. Av bestämmelsen framgår att en kapitalförlust i en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 3 § 1–4 inte får dras av, om den avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Bestämmelsen ska bara tillämpas när en sådan utländsk juridisk person som avses har ett fast driftställe i Sverige och andelarna tillhör det fasta driftstället.

Av *andra stycket* framgår att första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Det innebär att regeln blir tillämplig även när det föreligger ett indirekt innehav genom andra delägarbeskattade subjekt.

Vid överlåtelse av en andel i ett handelsbolag övertas skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret av förvärvaren om parterna inte kommit överens om annat. Bestämmelsen i *andra stycket andra meningen* föranleds av detta förhållande och innebär att om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i första stycket i stället denne. Bestämmelsen innebär att en ny ägare inte kan få avdrag för en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag eller på en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om den ursprungliga ägaren enligt första stycket inte hade kunnat dra av förlusten.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 5.2.2.

23 §

Första stycket har ändrats. Bestämmelsen i dess äldre lydelse har i sin helhet flyttats till den nya 23 a §.

Bestämmelsen reglerar handelsbolags försäljning av delägarätter med kapitalvinst. I bestämmelsen anges att om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag, ska om handelsbolaget avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst den del av vinsten som belöper sig på delägarrens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägarren själv hade avyttrat tillgången. Bestämmelsen innebär att kapitalvinst på andel som ägs av handelsbolag ska vara skattefri om den inte skulle ha tagits upp om den hade ägts direkt av handelsbolagets delägare.

Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 och 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav. Motsvarande reglering föreslås i 24 kap. 17 b §, se författningskommentaren till den paragrafen.

Tillämpningen kan åskådliggöras med ett exempel. Anta att ett handelsbolag ägs av ett aktiebolag och en fysisk person. Enligt bolagsavtalet ska delägarna fördela handelsbolagets resultat lika mellan sig. Handelsbolaget äger samtliga aktier i ett aktiebolag som inte är marknadsnoterat och anskaffningsvärdet på aktierna är 100 tkr. Aktiebolaget avyttras till en extern köpare för 800 tkr. Kapitalvinsten 700 tkr ska fördelas lika mellan delägarna, dvs. 350 tkr vardera. Den del

som belöper på det delägande aktiebolaget ska inte tas upp, eftersom aktiebolaget själv hade kunnat avyttra aktierna utan skatteeffekt. Den fysiska personen ska dock ta upp 350 tkr som överskott från handelsbolaget.

Av det nya *tredje stycket* framgår att första stycket inte ska tillämpas om bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 a § ska tillämpas på det sålda företaget. Anledningen till detta är att försäljningen i sådana fall inte är skattefri.

23 a §

Paragrafen, som är ny, motsvarar i sak den tidigare lydelsen av 23 §, dvs. den behandlar kapitalförluster på delägarätter som ägs av handelsbolag. Vissa redaktionella ändringar har dock gjorts.

Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 och 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav. Motsvarande reglering föreslås i 24 kap. 17 b §, se författningskommentaren till den paragrafen.

25 §

Första stycket har ändrats. Tillämpningsområdet för bestämmelserna har utvidgats till att avse även fåmanshandelsbolag som avyttrar en andel eller ett moderbolag till ett fåmanshandelsbolag. Bestämmelserna omfattar även fåmanshandelsbolag som äger en bostadsfastighet. Begreppet delägar rätt omfattar även andel i handelsbolag, se 4 a §.

Bestämmelsen behandlas närmare i avsnitt 5.7.1.

27 kap.

6 a §

Ändringen i *tredje stycket* är ett förtydligande för att bättre knyta an till tekniken och begreppen som används beträffande lagertillgångar. Någon ändring i sak är inte avsedd.

48 kap.

27 §

Bestämmelserna i paragrafen behandlar avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter som uppkommer i handelsbolag. Även om förlusten ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet gäller i huvudsak samma begränsningar i avdragsrätten som för fysiska personer och detta även i de fall handelsbolaget ägs av juridiska personer.

Första stycket har ändrats på så sätt att det bara gäller om inte något annat följer av andra stycket. Vidare utvidgas bestämmelsen så att den även omfattar kapitalförluster som uppkommer i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och för vilka avdrag ska göras.

Andra stycket är nytt. Om den som ska göra avdrag enligt första stycket – dvs. delägaren i handelsbolaget – är ett sådant företag som enligt 24 kap. 13 § 1–5 kan äga näringsbetingade andelar gäller att förlusten först ska kvoterats till 70 procent. Det som återstår av förlusten efter kvotering ska dras av i en s.k. fälla, och får således bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter

Ett exempel kan illustrera tillämpningen. Antag att AB 1 äger andelar motsvarande 18 procent av röstetalet i ett marknadsnoterat företag. Andelarna är näringsbetingade för AB 1 enligt 24 kap. 14 § första stycket 2. Andelarnas omkostnadsbelopp uppgår till 500 tkr och marknadsvärdet är 100 tkr, dvs. det föreligger en latent kapitalförlust på andelarna. Om AB 1 skulle avyttra andelarna direkt skulle förlusten inte få dras av eftersom andelarna är näringsbetingade. AB 1 bildar handelsbolaget HB tillsammans med AB 2. Andelarna avyttras till HB för omkostnadsbeloppet 500 tkr. När HB avyttrar andelarna externt uppkommer en kapitalförlust om $(500 - 100 =) 400$ tkr. Av den nya bestämmelsen i 25 a kap. 23 a § framgår att förlusten inte får dras av om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp. Vid tillämpningen av 24 kap. 14 § första stycket 2 ska andelsinnehavets storlek bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav. (se författningskommentaren till 24 kap. 17 b §). AB 1:s indirekta andelsinnehav är $(18 / 2 =) 9$ procent vilket innebär att andelarna inte skulle ha varit näringsbetingade om AB 1 själv avyttrat dem. En motsvarande kapitalvinst skulle således ha tagits upp av AB 1. AB 1 får i detta fall dra av kapitalförlusten om 200 tkr. Bestämmelsen i 48 kap. 27 § andra stycket blir därmed tillämplig. Först ska förlusten kvoterats till 70 procent. Således får $(200 \times 0,7 =) 140$ tkr dras av i fällan mot kapitalvinster på delägarätter.

49 kap.

19 a §

Rubriken närmast före samt *första stycket* har ändrats.

Bestämmelserna anger att ett uppskovsbelopp efter ett andelsbyte inte ska tas upp när den mottagna andelen är näringsbetingad, förutom när det är aktuellt med skalbolagsbeskattning. Motsvarande ska gälla om kapitalvinst på den mottagna andelen inte ska tas upp enligt 25 a kap. 23 §. En sådan andel är inte näringsbetingad men kapitalvinst och kapitalförlust på andelen behandlas på samma sätt. Ändringen innebär således att när säljaren är ett handelsbolag ska uppskovsbeloppet inte tas upp, till den del den mottagna andelen omfattas av 25 a kap. 23 §.

19 b §

Första stycket har ändrats med anledning av den nya bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 a §.

50 kap.

8 a §

Bestämmelsen är ny och av upplysningskaraktär.

10 §

Andra stycket har ändrats. Bestämmelsen är av upplysningskaraktär och innehåller nya hänvisningar till bestämmelserna i 25 a kap. om att en kapitalförlust inte får dras av.

52 kap.

6 §

Första stycket är ändrat. Bestämmelsen anger hur avdrag ska göras för en kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet. Det anges nu att

bestämmelsen bara gäller sådana kapitalförluster för vilka avdrag får göras.

Andra stycket är ändrat. Bestämmelsen är av upplysningskaraktär och innehåller nya hänvisningar till paragrafer i 25 a kap. om att en kapitalförlust inte får dras av.

7 §

Första och andra styckena har ändrats. I bestämmelserna anges att bestämmelserna bara gäller sådana kapitalförluster för vilka avdrag ska göras.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas, om inte annat följer av punkterna 2–4, på avyttringar efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet, om inte annat följer av punkterna 9 och 10.

Av *punkt 2* framgår att de nya bestämmelserna även ska tillämpas på avyttringar som skett före ikraftträdandet, om den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffat efter ikraftträdandet. Ett exempel kan åskådliggöra tillämpningen. Ett bolag har – före den 1 januari 2010 – avyttrat en andel i ett handelsbolag till ett helägt dotterbolag med kapitalförlust. En uppskjuten avdragsrätt för kapitalförlusten har därmed uppkommit enligt 25 kap. 10 §. Om dotterbolaget avyttrar andelen till någon utanför intressegemenskapen efter ikraftträdandet får avdrag inte göras för den uppskjutna kapitalförlusten.

Enligt *punkt 3* ska den nya bestämmelsen i 5 kap. 3 § andra stycket om resultatfördelning i handelsbolag tillämpas första gången vid 2011 års taxering.

Av *punkt 4* framgår att den nya paragrafen, 24 kap. 17 b §, om skattefri utdelning på andelar som ägs av handelsbolag ska tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009.

Av *punkt 5* följer att ett företag som är delägare i ett svenskt handelsbolag och har en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen den 1 januari 2010, ska ett belopp som motsvarar den negativa justerade anskaffningsutgiften tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. Beloppet ska tas upp som intäkt i delägarrens näringsverksamhet. På det delägande företagets begäran får intäkten fördelas med lika stora belopp och tas upp vid 2011–2020 års taxeringar. Intäkten ska tas upp med minst en tiondel per år. Det finns dock inte något hinder för att ta upp ett större belopp än en tiondel under ett år. Det är således möjligt att vid 2011 års taxering ta upp en tiondel, vid 2012 års taxering ta upp en tiondel och vid 2013 års taxering ta upp resterande åtta tiondelar av beloppet. Dock är det inte tillåtet att ta upp en tiondel vid 2011 års taxering och sedan låta bli att ta upp något under två år, för att därefter ta upp nio tiondelar vid 2014 års taxering. I det fallet har inte minst en tiondel tagits upp per år. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska beloppet i sin helhet tas upp som intäkt det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.

Enligt *punkt 6* ska – vid beräkningen enligt punkt 5 – det bortses från tillskott till handelsbolag som görs huvudsakligen i syfte att neutralisera eller minska en negativ justerad anskaffningsutgift. Detta gäller dock

bara om tillskottet har lämnats under tiden från och med den 24 november 2008 till och med den 31 december 2009. Således ska tillskottet ha lämnats från och med den dag då Skatteverket offentliggjorde sin hemställan och promemoria men före ikraftträdandet. I bestämmelsen anges några omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av vad som är det huvudsakliga syftet med tillskottet. Uppräkningen är inte avsedd att vara uttömmande. De omständigheter som anges – och som kan tyda på att tillskottet lämnats för att neutralisera eller minska en negativ justerad anskaffningsutgift – är följande.

– Tillskottet har lämnats till ett handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet. Bolaget kan t.ex. ha varit vilande en längre eller kortare tid. Motsvarande bör gälla om verksamheten i handelsbolaget inte bedrivits kontinuerligt, utan har startats upp under 2009 inför det kommande årsskiftet 2009/2010, och handelsbolaget dessförinnan varit ett vilande bolag.

– Tillskottet har lämnats till ett handelsbolag vars delägare är i intressegemenskap enligt bestämmelsen i 25 a kap. 2 §. I dessa fall finns det risk att samtliga andelar i princip är samlade i en hand och att beslut som fattas i handelsbolaget är ensidiga beslut där det saknas motstående intressen. Det förhållande att en delägare inte ensidigt kan öka sitt behållna kapital i bolaget får då ingen reell innebörd. Även den omständigheten att samtliga andelar i handelsbolaget samlas i en delägars hand bör behandlas på samma sätt.

– Tillskottet har lämnats i form av en revers eller annars innebär att handelsbolaget faktiskt inte tillförts likvida medel. Om tillskott görs i form av en revers är det svårt att se att det finns något egentligt behov av kapital. Syftet med tillskottet kan då ifrågasättas.

Som angavs ovan är uppräknningen inte avsedd att vara uttömmande. Bedömningen av vad som är det huvudsakliga syftet med tillskottet måste göras med beaktande av samtliga omständigheter i varje enskilt fall. En annan omständighet som kan påverka bedömningen kan t.ex. vara relationen mellan storleken på tillskottet och den verksamhet som bedrivs i handelsbolaget.

Särskild försiktighet bör emellertid iaktas när det är fråga om tillskott som lämnas till en pågående verksamhet. Exempelvis bör det vara tillåtet att växla finansiering – från externa lån till egna tillskott – i ett handelsbolag som haft underskott och därför också har andelar med en negativ justerad anskaffningsutgift. Ett exempel kan illustrera.

Anta att ett handelsbolag ägs av två aktiebolag som fristående från varandra bedriver verksamhet inom samma bransch. Handelsbolaget har bildats för att de delägande företagen gemensamt ska försöka att genomföra ett riskfyllt projekt. Delägarna satsar en miljon kronor vardera vid uppstarten och resterande finansiering sker med externt kapital. Det innebär att båda delägarna initialt har en justerad anskaffningsutgift på en miljon kronor. Handelsbolaget gör under de första fem åren stora förluster – 2 miljoner per år – och delägarna får därmed göra avdrag för sin del av underskotten från handelsbolaget. Efter det femte året har respektive delägare en negativ justerad anskaffningsutgift om 4 miljoner kronor ($1 - (2 \times 5 / 2)$). Delägarna bestämmer sig nu för att lånefinansieringen ska minska och ersättas med egen finansiering. Tillskott

görs med 4 miljoner kronor per delägare vilket får till följd att den negativa justerade anskaffningsutgiften minskar i motsvarande mån. Om detta tillskott sker mellan den 23 november 2008 och den 1 januari 2010 bör det normalt få räknas med vid beräkningen av hur stor negativ justerad anskaffningsutgift som ska tas upp vid 2011 års taxering. En helhetsbedömning bör dock alltid göras. I detta fall neutraliseras den negativa anskaffningsutgiften helt av de gjorda tillskotten varför delägarna således inte ska ta upp något belopp alls.

I *punkt 7* anges att uppskov som erhållits med stöd av de upphävda reglerna om koncerninterna andelsavyttringar ska återföras till beskattning vid 2011 års taxering. På begäran av den skattskyldige kan det belopp som ska återföras fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar.

Av *punkt 8* framgår att uppskov med anledning av uppskovsgrundande andelsbyten enligt 49 kap. där det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska återföras till beskattning vid 2011 års taxering. På begäran av den skattskyldige kan det uppskovsbelopp som ska återföras fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Bestämmelsen gäller dock bara delägare som enligt 25 a kap. 3 § kan inneha näringsbetingade andelar

Av *punkt 9* följer att om ett företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5 – dvs. ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar – eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag under tiden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009, ska vid tillämpningen av 50 kap. 10 eller 11 § en kapitalförlust på andelen dras av bara mot en kapitalvinst på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Reglerna tillämpas också på en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som avyttrats före den 18 juni 2009, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffar under den angivna tidsperioden.

Om en del av en sådan kapitalförlust inte kan dras av, får den dras av mot ett annat företags kapitalvinster på andelar i ett svenskt handelsbolag under förutsättning att

- båda företagen begär det vid samma års taxering, och
- det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget.

Rätten till kvittning inom samma koncern har utformats med bestämmelserna i 25 kap. 12 § första stycket och 48 kap. 26 § första stycket som förebild.

Innebörden av bestämmelsen är att kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som uppkommer efter den 17 juni 2009 men före ikraftträdandet ska dras av i en s.k. fälla. Sådana förluster får därmed bara dras av mot vinster på andelar i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Avdrag ska i första hand göras mot vinster i samma

företag, men om en del av förlusten inte kan dras av i det företaget får förlusten dras av mot vinster hos ett annat företag i samma koncern.

Enligt *punkt 10* tillämpas bestämmelserna i punkt 9 på motsvarande sätt i fråga om kapitalförluster på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska dras av enligt 52 kap. 6 eller 7 §.

7.2 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

Ett nytt *åttonde stycke* har införts som en konsekvens av förslaget beträffande skattefrihet för inkomstskatt på utdelningar i handelsbolagssektorn i 24 kap. 17 b § inkomstskattelagen (1999:1229). Den aktuella paragrafen reglerar skattskyldigheten för utdelning. Det nya åttonde stycket innebär att handelsbolag, europeiska intressegrupperingar, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inte behöver betala kupongskatt på erhållen utdelning om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt 4 § femte eller sjätte styckena kupongskattelagen, om delägaren i det mottagande företaget själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas på utdelning som lämnas efter utgången av år 2009.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)⁶

dels att 25 a kap. 21 och 22 §§ ska upphöra att gälla,

dels att 5 kap. 3 §, 23 kap. 2 och 4 §§, 25 a kap. 9, 10, 11, 19, 20, 23 och 25 §§, 33 kap. 1 §, 44 kap. 21 §, 50 kap. 3, 5 och 10 §§ samt 52 kap. 6 och 7 §§ ska ha följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen (2003:224) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 15 kap. 11 §, 24 kap. 17 b §, 25 a kap. 3 a och 4 a §§ samt 50 kap. 8 a §, av följande lydelse,

dels att det närmast före 15 kap. 11 § och 24 kap. 17 b § ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

3 §

Varje delägare i ett svenskt handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej.

En delägars andel av ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska beräknas med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Om inkomstfördelningen mellan delägarna väsentligen är betingad av skatteskäl ska varje delägare dock beskattas för så stort belopp som framstår som skäligt.

När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

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

15 kap.

Uttag ur handelsbolag i vissa fall

⁶ Lagen omtryckt 2008:803.

11 §

En fysisk person som är delägare i ett handelsbolag ska som inkomst av passiv näringsverksamhet ta upp ett belopp motsvarande

– den enligt 50 kap. 5 och 6 §§ justerade anskaffningsutgiften,

– ökad med vad som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott, och

– minskad med sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka handelsbolagets kapital.

Inkomst ska bara tas upp om det enligt första stycket beräknade beloppet är negativt.

Det enligt första stycket beräknade beloppet ska årligen fastställas vid taxeringen.

23 kap.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. ska tillämpas på överlåtelsen,

2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §, eller

3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel *eller en delägarrätt som omfattas av 25 a kap. 23 § andra stycket* överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

– det förvärvande företaget är ett

– det förvärvande företaget är ett

svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, *ett svenskt handelsbolag* eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
- förutsättningarna i 19 § andra stycket är uppfyllda.

4 §

Med *företag* avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. svensk stiftelse,
6. svensk ideell förening, och
7. utländskt bolag.

Vid tillämpning av 11 och 12 §§ avses med företag även svenskt handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattad juridisk person som direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, ägs av företag som anges i första stycket 1–7.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

24 kap.

Utdelning på andel som ägs av handelsbolag

17 b §

Om ett företag som anges i 13 §, direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på ägarföretagets andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om ägarföretaget självt hade erhållit utdelningen.

Vad som i första stycket sägs om svenskt handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

25 a kap.**3 a §**

Med näringsbetingad andel avses i detta kapitel även en andel i ett svenskt handelsbolag om andelen

1. ägs av ett företag som anges i 3 § 1–5, och
2. inte är marknadsnoterad.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med svenskt handelsbolag.

4 a §

Med delägar rätt avses i 9–18 och 25 §§ även en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

9 §

Om det uppkommer en kapitalvinst vid avyttringen av en delägar rätt som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägar rätten avyttras, om inte annat anges i 10–13 §§.

Om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägar rätten avyttras, om inte annat anges i 10–13 §§.

Ett företag är ett skalbolag enligt bestämmelserna i detta kapitel om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 14–16 §§ överstiger jämförelsebeloppet enligt 17 § vid tidpunkten för avyttringen.

10 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. någon andel eller aktiebaserad delägar rätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad, eller
2. delägar rätten anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 §

1. någon andel eller aktiebaserad delägar rätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad,
2. delägar rätten anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 §

första stycket 1 eller 2.

Är det avyttrade företaget en utländsk juridisk person, ska skalbolagsbeskattning enligt 9 § ske bara om

1. den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen, eller

2. den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägarrätt i

– ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad,

– en svensk ekonomisk förening, eller

– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening.

första stycket 1 eller 2, eller
3. ett handelsbolag upplöses.

1. den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller *dess inkomst beskattas hos delägaren*, eller

– en svensk ekonomisk förening,

– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening, eller

– ett svenskt handelsbolag.

Bilaga 1

11 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § *första stycket* skattebetalningslagen (1997:483),

2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

3. säkerhet ställs om sådan har begärts med stöd av 11 kap. 11 b § skattebetalningslagen.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. *Företagets avsättningar* till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts.

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller, i *fråga om handelsbolag, säljaren* tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483),

3. säkerhet ställs om sådan har begärts med stöd av 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i *fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Avsättningar* till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts.

Första och andra styckena gäller även företag i sådan Bilaga 1
intressegemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade
delägarrätten är hänförlig till.

19 §

En kapitalförlust i ett sådant företag som anges i 3 § får inte dras av om
den avser

1. en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i
intressegemenskap,

2. en rätt till andel i vinst hos ett annat företag om rätten uppkommer
när företagen är i intressegemenskap,

3. en rätt att till visst pris eller ett pris som ska fastställas enligt
bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarrätter i ett
annat företag eller förvärva tillgångar hos ett annat företag om rätten
uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

4. en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången,
direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en
näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt, *eller*

5. ett kapitalandelsbevis om beviset ställs ut när företagen är i
intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse
där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant
bevis. *eller*

4. en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången,
direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en
näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt,

5. ett kapitalandelsbevis om beviset ställs ut när företagen är i
intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse
där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant
bevis, *eller*

6. en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för
verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet
delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen
övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna i första stycket
denne.

20 §

Har ett företag som anges i 3 § gjort en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag och har under företagets innehavstid av andelen, en delägarrätt eller en tillgång som avses i 19 § och som ägs eller ägts av handelsbolaget, direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, gått ned i värde, får avdrag inte göras för belopp som svarar mot

En utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 3 § 1–4 får inte dra av kapitalförlust som avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

företagets del av värdenedgången. Begränsningen i avdragsrätten gäller bara om en kapitalförlust inte skulle ha fått dras av enligt 5 § andra stycket eller enligt 19 § om företaget hade avyttrat tillgången.

Vad som sägs om värdenedgång på tillgångar gäller på motsvarande sätt en ökning av värdet på en förpliktelse som avses i 19 § 4 under den tid som företaget innehaft andelen i handelsbolaget.

Om tillgången har avyttrats eller förpliktelsen har upphört under företagets innehavstid av andelen i handelsbolaget, gäller begränsningen i första stycket bara om detta hänt inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget.

Vad som sägs om svenska handelsbolag och andelar i sådana bolag gäller på motsvarande sätt i fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i första stycket i stället denne.

23 §

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig på delägarrens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägarren själv hade avyttrat tillgången.

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i ett svenskt handelsbolag, får om handelsbolaget avyttrat en

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i ett svenskt handelsbolag, får om handelsbolaget avyttrat en

delägarrätt med kapitalförlust den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §. *Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.*

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

delägarrätt med kapitalförlust den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §.

Vid tillämpning av första och andra styckena likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag. *Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i första och andra styckena i stället denne.*

25 §

Om ett företag som anges i 3 § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag, och företaget avyttrar en delägarrätt som avses i 3 § och det företag som delägarrätten hänför sig till eller ett dotterföretag till detta äger en fastighet som någon gång under de tre åren närmast före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det säljande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en sådan delägare, gäller följande. Det företag som innehar fastigheten ska vid avyttringen av delägarrätten anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde.

Om ett företag som anges i 3 eller 3 a § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, och företaget avyttrar en delägarrätt och det företag som delägarrätten hänför sig till eller ett dotterföretag till detta äger en fastighet som någon gång under de tre åren närmast före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det säljande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en sådan delägare, gäller följande. Det företag som innehar fastigheten ska vid avyttringen av delägarrätten anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas bara om

- fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde,
- ersättningen vid avyttringen av delägarrätten inte ska tas upp enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §, eller

– den avyttrade delägarätten inte är marknadsnoterad.

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande i det företag som äger fastigheten går över till någon annan tillämpas första stycket bara om det föreligger särskilda omständigheter.

Vad som sägs i denna paragraf i fråga om en fastighet gäller även en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna lägenheten huvudsakligen har använts på sätt som avses i första stycket.

33 kap.

1 §

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

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare. För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag gäller bestämmelserna bara positiv räntefördelning.

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

44 kap.

21 §

Om en tillgång förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation.

I fråga om delägarätter, fordringsrätter och sådana tillgångar som avses i 52 kap. ska som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången.

Om ett förvärv enligt första stycket avser en andel som enligt 25 a kap. 3 a § är näringsbetingad för överlåtaren ska förvärvarens anskaffningsutgift anses motsvara det belopp för vilket denne beskattats med anledning av förvärvet. Om förvärvaren inte beskattats för förvärvet anses dennes anskaffningsutgift vara noll.

50 kap.

3 §

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§. Om en andel i ett handelsbolag är näringsbetingad enligt 25 a kap. 3 a § ska dock sådan justering inte

ske.

Blir den justerade anskaffningsutgiften negativ, anses omkostnadsbeloppet vara noll. Ersättningen för andelen ska då ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

*Den justerade
anskaffningsutgiften ska årligen
fastställas vid taxeringen.*

5 §

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

- den skattskyldiges tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

*– belopp som enligt 15 kap. 11 §
tagits upp som inkomst av passiv
näringsverksamhet,*

- 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

- 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

Anskaffningsutgiften ska *minska* med

- den skattskyldiges uttag ur bolaget,
- belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott,

- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,

- 28 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och

- 72 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

8 a §

*I 25 a kap. 5 § finns
bestämmelser om att ett företag
som avyttrar en andel i ett
handelsbolag inte ska ta upp
kapitalvinsten.*

10 §

I inkomstslaget näringsverksamhet ska en kapitalförlust för vilken avdrag ska göras, dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

I 25 a kap. 20 § finns i 25 a kap. 5 och 20 §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av. I 25 a kap. 5 och 20 §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

52 kap.

6 §

I inkomstslaget I inkomstslaget
näringsverksamhet ska en näringsverksamhet ska en

kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 7 §.

I 25 a kap. 20 § finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas bestämmelserna i 5 §.

Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, ska dock alltid dras av i sin helhet.

kapitalförlust *för vilken avdrag ska göras* dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 7 §.

I 25 a kap. 5, 19, 20 och 23 §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

7 §

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i ett svenskt handelsbolag och *för vilka avdrag ska göras* tillämpas bestämmelserna i 5 §.

Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära *och som ska dras av*, ska dock alltid dras av i sin helhet.

1. Denna lag⁷ träder i kraft den 1 juli 2003. Om inte annat följer av punkterna 2–14 tillämpas de nya bestämmelserna på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats tidigare.

4.

De upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet. Har uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ eller är förutsättningarna för sådant uppskov uppfyllda vid avyttringen och fram till ikraftträdandet, *skall* kapitalvinsten inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet

De upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet. Har uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ eller är förutsättningarna för sådant uppskov uppfyllda vid avyttringen och fram till ikraftträdandet, *ska* kapitalvinsten inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk

⁷ 2003:224.

delägarbeskattad juridisk person. I dessa fall *skall även fortsättningsvis tillämpas äldre bestämmelser om när en kapitalvinst skall tas upp.*

Om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, *skall* dock en kapitalvinst för vilken uppskov har erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ inte tas upp om den avyttrade andelen avyttras efter ikraftträdandet, och

a. kapitalvinsten inte *skall* tas upp enligt reglerna i 25 a kap., eller

b. ersättningen *skall* tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

person. I dessa fall *ska kapitalvinsten tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldige begäran får dock kapitalvinsten tas upp med minst en tiondel per år – dock lägst 50 000 kronor – vid 2011–2020 års taxeringar.*

Om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, *ska* dock en kapitalvinst för vilken uppskov har erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ inte tas upp om den avyttrade andelen avyttras efter ikraftträdandet, och

a. kapitalvinsten inte *ska* tas upp enligt reglerna i 25 a kap., eller

b. ersättningen *ska* tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

11.

Bestämmelserna i 49 kap. 19 a § tillämpas inte om den avyttring som uppskovet avser har skett under perioden den 1 januari 2001 – den 30 juni 2003 och, om bestämmelserna i 25 a kap. hade varit tillämpliga, ersättningen skulle ha tagits upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

Om det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag *skall* ett uppskovsbelopp enligt 49 kap. *inte* tas upp *om en mottagen andel avyttrats genom en koncernintern avyttring före den 1 oktober 2002, och*

a. en kapitalvinst vid en efterföljande avyttring *inte skall* tas upp enligt bestämmelserna i 25 a kap., eller

b. ersättningen vid den efterföljande avyttringen *skall tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.*

Den upphävda bestämmelsen i

Om det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag *ska* ett uppskovsbelopp enligt 49 kap. tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldige begäran *får dock uppskovsbeloppet tas upp med minst en tiondel per år – dock lägst 50 000 kronor – vid 2011–2020 års taxeringar.*

*49 kap. 22 § tillämpas även
fortsättningsvis på efterföljande
koncerninterna avyttringar före
ikraftträdandet.*

Bilaga 1

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.
2. Om ett företag är delägare i ett svenskt handelsbolag och andelen i handelsbolaget är näringsbetingad enligt 25 a kap. 3 a § gäller följande. Om andelen vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift enligt 50 kap. 5 och 6 §§ ska ett belopp som motsvarar den negativa justerade anskaffningsutgiften fastställas och tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldige begäran får intäkten tas upp med minst en tiondel per år, dock lägst 50 000 kronor, vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som intäkt det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.
3. Om en fysisk person är delägare i ett svenskt handelsbolag och vid 2011 års taxering beskattas för en negativ justerad anskaffningsutgift enligt 15 kap. 11 § får på den skattskyldiges begäran denna inkomst tas upp med minst en tiondel per år, dock lägst 50 000 kronor, vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

4 §

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 del av utdelningen som motsvarar det belopp som *skall* beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § 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 från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat 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 av Europeiska gemenskapen, om den innehar 15 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 2005 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen *inte* 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 del av utdelningen som motsvarar det belopp som *ska* beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som *inte* är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som

avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid *skall* ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning

– på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag, *och*

– på andel som ägs av ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om motsvarande utdelning enligt 24 kap. 17 b § samma lag inte skulle ha tagits upp om det utländska bolaget själv erhållit utdelningen.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid *ska* ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

Häri genom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) dels att 1 kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 6 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagna lydelse***1 kap.**1 §⁸

Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt

Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift *och vid fastställelse av annat förhållande när så särskilt är föreskrivet* (taxering) enligt

1. inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
3. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7–9 nämnda lag,
4. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
5. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
6. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift.

Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.

Lagen innehåller bestämmelser som ska gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.

Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om förfarandet för fastställelse av mervärdesskatt i vissa fall framgår av 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483).

5 kap.

6 a §

Till den del en oriktig uppgift, om den hade godtagits, skulle ha medfört att den enligt 15 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknade positiva justerade anskaffningsutgiften blivit för hög, ska skattetillägget inte beräknas på sådan skatt som anges i 4 § första stycket utan på en fjärdedel av den minskning av den positiva justerade anskaffningsutgiften som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört.

Om en skönstaxering medfört minskning av en enligt 15 kap.

⁸ Senaste lydelse 2008:135.

11 § inkomstskattelagen beräknad positiv justerad anskaffningsutgift, ska skattetillägget i stället för vad som anges i 5 § första och andra styckena beräknas på en fjärdedel av denna minskning. Bilaga 1

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 1 § lagen (2001:1227) om
självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

1 §⁹

En självdeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
 2. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag,
 3. uppgifter om de allmänna avdrag som den skattskyldige har rätt till,
 4. de uppgifter som behövs för beräkning av
 - a) fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
 - c) särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) expansionsfondsskatt enligt 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229),
 - e) egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
 - f) särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - g) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - h) pensionsgrundande inkomst
- och
- i) kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

j) uttag ur handelsbolag i vissa fall enligt 15 kap.

inkomstskattelagen, och

k) justerad anskaffningsutgift enligt 50 kap. inkomstskattelagen,

5. de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att erhålla allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§, grundavdrag enligt 63 kap. inkomstskattelagen, samt

6. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxeringsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

⁹ Senaste lydelse 2007:1409.

Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen (Fi 2008/7059)

Följande remissinstanser har yttrat sig: Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Södermanlands län, Finansinspektionen, Ekobrottsmyndigheten, Stockholms handelskammare, Bolagsverket, Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarförbundet, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regelnämnd NNR, Svenska Bankföreningen, Svenska Riskkapitalföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Byggindustrier och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

Därutöver har yttrande även inkommit från Näringslivets Skattedelegation.

Stockholms handelskammare, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation. Näringslivets regelnämnd NNR och Svenska Riskkapitalföreningen har förutom ett eget yttrande åberopat detta yttrande.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Riksrevisionen, Konjunkturinstitutet, Försäkringsförbundet, HSB Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige (LO), Svensk Industriförening, Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO), Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Utländska försäkringsbolags förening.

Lagförslag i promemorian Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i handelsbolag (Fi2009/4773)

Förslag till lagtext

Bestämmelserna föreslås tas in som nya övergångsbestämmelser till inkomstskattelagen (1999:1229).

1. Om ett företag avyttrar en andel i ett svenskt handelsbolag under tiden från och med den 18 juni 2009 till och med den 31 december 2009 ska vid tillämpningen av 50 kap. 10 eller 11 § en kapitalförlust på andelen dras av bara mot en kapitalvinst på en sådan andel. Vad som sägs i första meningen tillämpas också på en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som avyttrats före den 18 juni 2009, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § inträffar under denna tid.

2. Bestämmelserna i punkten 1 tillämpas på motsvarande sätt i fråga om en kapitalförlust på en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska dras av enligt 52 kap. 6 eller 7 §.

Förteckning över remissinstanserna avseende
promemorian Begränsad avdragsrätt för
kapitalförluster på andelar i handelsbolag
(Fi2009/4773)

Följande remissinstanser har yttrat sig: Skatteverket, Kammarrätten i Jönköping, Länsrätten i Stockholms län, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, FAR SRS, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Byggindustrier.

Därutöver har yttrande även inkommit från Stockholms Handelskammare och Näringslivets Skattedelegation.

Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Svenskt Näringsliv och Stockholms Handelskammare har åberopat yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regel nämnd NNR och Svenska Riskkapitalföreningen.