

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen

## Ändring i reglerna om uttag i närings- verksamhet

december 2014

# Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Bakgrund.....	5
3.1	Vad som avses med uttag .....	5
3.2	Förändringar av beskattningen av delägare i handelsbolag.....	6
4	Uttagsbeskattning vid indirekt ägande .....	7
5	Konsekvensanalys.....	8
6	Författningskommentar .....	9

# 1 Sammanfattning

I promemorian lämnas ett förslag om ändring av 22 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229). Ändringen innebär att det av bestämmelsen klart ska framgå att uttagsbeskattning ska ske av en överlåtelse till underpris från ett handelsbolag som den skattskyldige indirekt är delägare i.

Syftet med förslaget är att förhindra att tillgångar kan lämna handelsbolagssektorn utan skattekonsekvenser. En sådan utveckling riskerar att utmynna i ett mycket stort skattebortfall.

Regeringen har den 11 december 2014 i en skrivelse till riksdagen aviserat förslaget (skr. 2014/15:35) och förklarat att det enligt regeringens mening föreligger särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa den föreslagna bestämmelsen från och med dagen efter överlämnandet av skrivelsen, det vill säga från och med den 12 december 2014.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 juli 2015.

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

Härigenom föreskrivs att 22 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **22 kap.**

#### **3 §**

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

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

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2015.
  2. Bestämmelserna i 22 kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas dock på överlåtelser efter den 11 december 2014.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

## 3 Bakgrund

### 3.1 Vad som avses med uttag

I syfte att säkerställa att beskattning sker av uttag av tillgångar från en näringsverksamhet har bestämmelser om uttagsbeskattning funnits i skattelagstiftningen ända sedan kommunalskattelagens (1928:370) tillkomst. Mer allmänna bestämmelser om uttagsbeskattning infördes först genom skattereformen 1990/91. Utagsbeskattning möjliggjordes då i större utsträckning i och med att en juridisk persons överlåtelse av tillgångar kom att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. När inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, infördes placerades reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap.

Vad som avses med uttag framgår av 22 kap. 2–6 §§ IL. Enligt 22 kap. 2 § IL avses med uttag att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att den förs över till en annan näringsverksamhet. I den fortsatta framställningen behandlas dock bara 22 kap. 3 § IL som handlar om uttag i form av överlåtelse av tillgångar till underpris. De aktuella bestämmelserna om definition av uttag togs in i anvisningspunkt 1 a till 22 § kommunalskattelagen den 1 januari 1999 och fördes därefter i huvudsak oförändrad över till 22 kap. 3 § IL (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1604). Bestämmelserna har inte ändrats sedan dess och lyder som följer.

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

Det går inte att direkt från förarbetena dra någon slutsats om överlåtelser från indirekt ägda handelsbolag omfattas av reglerna eller inte (se SOU 1998:1, s. 135 och 307, prop. 1998/99:15, s. 164–165 och 292). I författningskommentaren har såväl utredningen som regeringen uttryckt sig utan att beröra hur ägandet ser ut. Där sägs att lagtexten har förtydligats med ”att uttag föreligger även vid överlåtelse utan ersättning eller till underpris från ett handelsbolag”.

Kammarrätten i Jönköping har den 22 januari 2014 meddelat dom i mål nr 2143-13. Kammarrätten finner, i likhet med underrätten, att det i 22 kap. 3 § IL saknas lagstöd för uttagsbeskattning vid överlåtelse från ett handelsbolag som den skattskyldige äger indirekt genom ett annat handelsbolag.

Skatteverket har överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen, förkortad HFD, som den 26 juni 2014 meddelade prövningstillstånd.

### 3.2 Förändringar av beskattningen av delägare i handelsbolag

Genom en lagändring som trädde i kraft 1 januari 2009, men som tillämpas retroaktivt på överlåtelse efter den 17 april 2008, har möjligheten för handelsbolag att delta i underprisöverlåtelse av tillgångar, både som överlåtelse och som förvärvare, slopats (skr. 2007/08:148, prop. 2008/09:37, bet. 2008/09:SkU4, rskr. 2008/09:65, SFS 2008:1063). Lagändringen avsåg att förhindra förpackning av fastigheter i svenska handelsbolag som därefter avyttrades. I upplägget ägdes merparten av andelarna i handelsbolaget av ett utländskt dotterbolag placerat i ett land där kapitalvinster vid försäljning av handelsbolagsandelar var lågbeskattade eller helt skattebefriade. Paketeringen skedde genom en underprisöverlåtelse av fastigheten till dess skattemässiga värde. Handelsbolaget avyttrades därefter externt till marknadspris (skattefritt av det utländska dotterbolaget) varefter ersättningen delades ut från det utländska dotterbolaget till det svenska moderbolaget. Utdelningen var skattefri då andelarna var näringsbetingade. Köparen av handelsbolaget fick även dra av den kapitalförlust som uppkom då fastigheten utskiftades och handelsbolaget likviderades. Kapitalförlusten uppgick till skillnaden mellan skattemässigt värde och marknadsvärdet på fastigheten.

Genom att avskaffa möjligheten för handelsbolag att vara part i en underprisöverlåtelse hindrades såväl säljaren som köparen att skattefritt flytta fastigheten mellan handelsbolaget och andra företag i koncernen. Säljaren kunde inte längre skattefritt förpacka fastigheten i ett handelsbolag och köparen kunde inte utan underprisöverlåtelse få det avdrag för kapitalförlust som tidigare uppstod på andelen i handelsbolaget.

Den 1 januari 2010 genomfördes fler förändringar av beskattningen av delägare i handelsbolag (prop. 2009/10:36, bet. 2009/10:SkU22, rskr. 2009/10:109, SFS 2009:1413). Då infogades andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag i systemet med näringsbetingade andelar. Kapitalvinster på andelar i handelsbolag inom bolagssektorn är således skattefria. Kapitalvinster och utdelningar på andelar som ägs av handelsbolag är skattefria om de hade varit skattefria om andelarna hade ägts direkt av delägaren själv. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av.

## 4 Uttagsbeskattning vid indirekt ägande

**Förslag:** Inkomstskattelagen ändras så att det klart framgår att med uttag avses även att ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige indirekt är delägare i överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat.

Ändringen träder i kraft den 1 juli 2015 men tillämpas på överlåtelser efter den 11 december 2014.

**Skälen för förslaget:** Kammarrätten i Jönköping har, i likhet med underrätten, funnit att det i 22 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, saknas lagstöd för uttagsbeskattning vid överlåtelse från ett handelsbolag som den skattskyldige äger indirekt genom ett annat handelsbolag. Om Högsta förvaltningsdomstolen, förkortad HFD, delar kammarrättens bedömning finns det en betydande risk för ett mycket stort skattebortfall eftersom överlåtelser till underpris från handelsbolag som ägs av andra handelsbolag inte kan uttagsbeskattas samtidigt som kapitalvinster på andelar i handelsbolag inom bolagssektorn är skattefria. Det blir i så fall möjligt att överlåta tillgångar i handelsbolag till underpris utan skattekonsekvenser. Situationen kan åskådliggöras genom följande exempel.

AB A har ett helägt dotterbolag, AB B. AB A och AB B äger tillsammans samtliga andelar i HB Tillgång. AB A och AB B bildar två nya handelsbolag, HB1 och HB2, till vilka samtliga andelar i HB Tillgång avyttras. Ingen beskattning sker i AB A och AB B av eventuell kapitalvinst eftersom avyttringen omfattas av bestämmelserna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Därefter avyttrar HB Tillgång sina tillgångar till exempelvis ett koncernföretag i ett annat land med lägre skattebelastning. Ingen uttagsbeskattning av skillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet på tillgångarna blir aktuell.

Överlåtelsen kan till exempel avse en fastighet eller någon annan tillgång med ett marknadsvärde som överstiger det skattemässiga värdet. Samtliga tillgångar som finns i handelsbolagssektorn kommer att kunna omstruktureras skattefritt. Om överlåtelsen sker mellan två svenska företag (t.ex. från ett svenskt handelsbolag till ett svenskt aktiebolag) eller om överlåtelsen avser en tillgång som alltid beskattas här i landet (t.ex. en fastighet) så blir skattebortfallet inte definitivt. Själva överlåtelsen utlöser inte någon omedelbar beskattning, men under förutsättning att tillgången inte minskar i värde kommer en latent kapitalvinst att beskattas om tillgången avyttras externt i framtiden. Men överlåtelser till underpris kan även ske till en fysisk person vilket skulle innebära att tillgångar kan överföras från den dubbelbeskattade sektorn utan skattekonsekvenser. Det kan även, som i exemplet ovan, röra sig om överlåtelser till ett utländskt koncernbolag vilket innebär att Sverige tappar möjligheten att beskatta en eventuell värdestegring på tillgången.

Eftersom underprisöverlåtelser av tillgångar till ett handelsbolag uttagsbeskattas kan dock tillgångar inte utan beskattning föras över från ett aktiebolag till ett handelsbolag i syfte att överlåtas vidare.

För att klargöra att uttagsbeskattning ska ske även vid överlåtelser från handelsbolag som ägs indirekt finns det anledning att föreslå en ändring av 22 kap. 3 § IL. Det bör klart framgå av bestämmelsen att med uttag avses även en överlåtelse från ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige indirekt är delägare i. Mellan den skattskyldige och det överlåtande handelsbolaget kan det således finnas ett eller flera andra handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Indirekt ägande föreligger emellertid inte när det finns ett annat företag som är skattskyldigt enligt inkomstskattelagen mellan den skattskyldige och det överlåtande handelsbolaget, till exempel ett annat aktiebolag. I det fallet kommer det mellanliggande företaget att beskattas för eventuella uttag från handelsbolaget.

Om utgången av målet i HFD blir densamma som i kammarrätten uppstår ett rättsläge som riskerar att på kort tid leda till ett mycket stort skattebortfall. Eftersom utgången i målet är osäker och ett fastställande av kammarrättens dom skulle kunna innebära ett mycket stort skattebortfall föreligger det särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Den nya lydelsen av bestämmelsen om vad som avses med uttag föreslås således tillämpas på överlåtelser som sker från och med dagen efter dagen för överlämnandet av regeringens skrivelse (skr. 2014/15:35).

Regeringen har överlämnat ovan nämnda skrivelse till riksdagen den 11 december 2014. De nya reglerna tillämpas således från och med den 12 december 2014.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring av 22 kap. 3 § IL.

## 5 Konsekvensanalys

Förslaget innebär endast att en situation undviks som skulle kunna riskera att leda till ett mycket stort skattebortfall. Den föreslagna ändringen syftar således till att säkerställa ett oförändrat skatteuttag och medför därför ingen offentligfinansiell effekt.

Förslagen föranleder inga ökade kostnader för företag eller myndigheter.



## 6 Författningskommentar

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

#### **22 kap.**

##### **3 §**

Ändringen i paragrafens *andra mening* innebär att det klart framgår att med uttag avses även en överlåtelse från ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige indirekt är delägare i. Mellan den skattskyldige och det överlåtande handelsbolaget kan det således finnas ett eller flera andra handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Uttaget sker i det överlåtande handelsbolaget och kommer att påverka resultatet där. Hur stor del av uttaget som påförs den skattskyldige beror på hur resultatfördelningen görs i samtliga mellanliggande handelsbolag.

Indirekt ägande i den bemärkelsen som avses i denna paragraf föreligger inte när det finns ett annat företag som är skattskyldigt enligt inkomstskattelagen mellan den skattskyldige och det överlåtande handelsbolaget, till exempel ett annat aktiebolag. I det fallet beskattas i stället det mellanliggande företaget för eventuella uttag från handelsbolaget. Det kan bara finnas en skattskyldig för den del av ett uttag som belöper på en viss andel i ett handelsbolag.

#### **Ikraftträdandebestämmelser**

Enligt *första punkten* träder lagändringen i kraft den 1 juli 2015.

Av *andra punkten* följer dock att den nya lydelsen av 22 kap. 3 § tillämpas på överlåtelser efter den 11 december 2014.