

Regeringens proposition

2002/03:96

Skattefri kapitalvinst och utdelning på
näringsbetingade andelar

Prop.
2002/03:96

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 13 mars

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Regeringens huvudförslag innebär att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas. Som en konsekvens av skattefriheten på vinster får kapitalförluster på sådana andelar inte längre dras av. Dessutom föreslås att området för att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar utvidgas genom att definitionen av näringsbetingade andelar ändras. En onoterad andel skall alltid anses vara näringsbetingad och för marknadsnoterade andelar sänks den schablonmässiga gränsen till tio procent av röstetalet i företaget.

Förslagen har två syften. Det ena är att eliminera den principiellt felaktiga kedjebeskattningen av vinster i bolagssektorn som nuvarande regler ger upphov till. Det andra är att åtgärda den faktiska asymmetri som uppkommit genom internationell skatteplanering. Näringsbetingade andelar kan avyttras genom utländska dotterföretag i stater som inte beskattar denna typ av kapitalvinster. Vinsten kan sedan tas hem till Sverige som skattefri utdelning. I en förlustsituation avyttras i stället andelarna i det utländska dotterföretaget och kapitalförlusten kan då i stället dras av hos det svenska moderföretaget.

Regeringens förslag om skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar måste kombineras med regler som motverkar att den svenska bolagsskattebasen urholkas genom olika former av oönskad skatteplanering. Regeringen avser därför att under våren 2003 lämna ett förslag till nya regler om beskattning av s.k. CFC-bolag (controlled foreign company). I anslutning till det föreliggande förslaget föreslås även vissa andra nödvändiga spärregler, för att bl.a. motverka handel med skalbolag inom bolagssektorn.

Ett förslag lämnas också som innebär att de särskilda skattereglerna för förvaltningsföretag avskaffas. Nya regler föreslås även för beräkningen

av underlaget för schablonintäkt och avskattningsintäkt för Prop. 2002/03:96
investmentföretag.

Andelar som ägs av handelsbolag eller andelar i handelsbolag omfattas inte av förslaget om skattefria kapitalvinster. En kapitalförlust på en andel hos ett handelsbolag föreslås inte få dras av hos en delägare i handelsbolaget om denne inte hade haft avdragsrätt vid direktägande. En motsvarande begränsning i avdragsrätten införs även för kapitalförluster på andelar i handelsbolag.

Vidare föreslås nya regler för att bestämma anskaffningsvärden för tillgångar som inte tidigare varit föremål för svensk beskattning.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas såvitt avser kapitalvinster och kapitalförluster på avyttringar efter ikraftträdandet. I övrigt tillämpas de nya reglerna på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003.

I propositionen föreslås även några mindre ändringar i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) som tar sikte på förberedelsearbetet inför 2005 års allmänna fastighetstaxering av lantbruksenheter och en komplettering av 2 kap. 2 och 4 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	6
2	Lagtext.....	7
2.1	Förslag till lag om ändring inkomstskattelagen (1999:1229).....	7
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	51
2.3	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	52
2.4	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	54
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	58
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	61
2.7	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	62
3	Ärendet och dess beredning.....	64
4	Skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar – principiella utgångspunkter	66
5	Kapitalvinst och utdelning på företagsägda andelar.....	73
5.1	En ny terminologi för vissa andelar?	74
5.1.1	Näringsbetingade andelar	74
5.1.2	Kapitalplaceringsandelar	74
5.2	Gränsdragningen mellan näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar.....	75
5.2.1	Gränsdragningsfrågan.....	75
5.2.2	Villkor om innehavstid för marknadsnoterade andelar.....	78
5.3	Utdelning och kapitalvinst på kapitalplaceringsandelar ...	84
5.4	Kapitalförluster på andelar.....	88
5.4.1	Kapitalförluster på näringsbetingade andelar ..	88
5.4.2	Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar ..	95
5.5	Karaktärsbyten	96
5.6	Aktieförvaltande företag	98
5.7	Investmentföretag.....	101
5.8	Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska företag	104
5.9	Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarätter	106
5.10	Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag	108
5.11	Utländska ägare.....	109
5.12	Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag.....	110
5.13	Skyddsregler för att motverka skatteundraganden....	113
5.13.1	Behovet av en skalbolagsregel för bolagssektorn	113
5.13.2	Skalbolagsdefinitionen.....	115

5.13.3	Återköpsregeln.....	121
5.13.4	Undantag från regeln om skalbolagsbeskattning	122
5.13.5	Skalbolagsbeskattning när skalbolags- och återköpsreglerna är tillämpliga	125
5.13.6	Skalbolagsdeklaration.....	129
5.13.7	Tillgångar som förpackats i bolag	132
5.13.8	Vissa kapitalförluster	135
5.13.9	Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på fastigheter.....	138
5.14	Konsekvenser för vissa andra regler i inkomstskattelagen	140
5.14.1	Koncerninterna andelsavyttringar.....	141
5.14.2	Uppskovsgrundande andelsbyten	142
5.14.3	Verksamhetsavyttringar	145
5.14.4	Fusioner och fissioner.....	147
5.14.5	Lex ASEA m.m.....	147
5.14.6	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	148
5.15	Kupongskatt	150
5.16	Ikraftträdande och övergångsreglering	152
6	Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde	153
7	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	159
8	Konsekvensanalyser	162
8.1	Konsekvenser för skatteförvaltningen och domstolarna.	162
8.2	Konsekvenser för mindre företag i anledning av regelförändringarna.....	163
9	Särskilda åtgärder för förberedelsearbetet inför 2005 års allmänna fastighetstaxering av lantbruksenheter m.m.	164
10	Författningskommentarer	165
10.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	165
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	187
10.3	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	187
10.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	188
10.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	190
10.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.....	192
10.7	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	192
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11).....	193

Bilaga 2	1998 års Företagsskatteutredningars författningsförslag i relevanta delar (SOU 2001:11).....	194	Prop. 2002/03:96
Bilaga 3	Lagradsremissens lagförslag	253	
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	300	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 13 mars 2003	330	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2002/03:96

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
5. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
6. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, och
7. lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

2 Lagtext

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

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

dels att 24 kap. 13, 14, 19 och 20 §§, 25 kap. 6–27 §§, 49 kap. 22 §, 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 24 kap. 13, 15 och 20 §§ samt 25 kap. 6, 11–13, 17, 19–26 och 31 §§ skall utgå,

dels att nuvarande 24 kap. 15–18, 21 och 22 §§ skall betecknas 24 kap. 13, 14, 18, 19, 15 och 16 §§ samt nuvarande 25 kap. 28–32 §§ skall betecknas 25 kap. 7, 8, 10, 9 och 11 §§,

dels att 2 kap. 1 §, 14 kap. 19 §, 16 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 18 kap. 12 §, 19 kap. 15 §, 20 kap. 13 §, 23 kap. 2 och 7 §§, 24 kap. 12 §, 25 kap. 1 och 2 §§, 30 kap. 1 §, 35 kap. 3 och 4 §§, 37 kap. 31 §, 39 kap. 14, 17 och 23 §§, 43 kap. 2 §, 44 kap. 1 och 27 §§, 45 kap. 31 §, 46 kap. 16 §, 48 kap. 7 och 25–27 §§, 49 kap. 5 och 23 §§, 49 a kap. 4, 6, 7, 11 och 13 §§, 50 kap. 10 och 11 §§, 52 kap. 6 § samt 56 kap. 8 § skall ha följande lydelse,

dels att de nya 24 kap. 13–16, 18 och 19 §§ samt 25 kap. 7–11 §§ skall ha följande lydelse,

dels att hänvisningen i bilaga 24.1 till 24 kap. 22 § andra stycket 1 skall avse 24 kap. 16 § andra stycket 1 och hänvisningen i bilaga 24.2 till 24 kap. 22 § andra stycket 3 skall avse 24 kap. 16 § andra stycket 3,

dels att rubrikerna närmast före 25 kap. 28, 30 och 32 §§ skall sättas närmast före 25 kap. 7, 10 och 11 §§,

dels att det närmast före 24 kap. 13, 18 och 19 §§ samt 25 kap. 8 § skall införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 24 kap. 17, 20–22 §§, 25 kap. 6 och 12 §§, 45 kap. 32 a §, 49 kap. 19 a och 19 b §§, nya kapitel 20 a kap. och 25 a kap. samt nya rubriker närmast före, 24 kap. 17 och 20 §§, 25 kap. 6 och 12 §§, 45 kap. 32 a § samt 49 kap. 19 a och 19 b §§ av följande lydelse,

¹ Senaste lydelse av

24 kap. 14 § 2000:494

24 kap. 19 § 2000:494

24 kap. 20 §:2000:1341

25 kap. 11 § 2000:1341

25 kap. 14 § 2000:1341

25 kap. 20 § 2000:1341

25 kap. 23 § 2000:1341

25 kap. 24 § 2000:1341

25 kap. 25 § 2000:1341

49 kap. 22 § 2000:1341

50 kap. 12 § 2002:540

50 kap. 13 § 2002:540

52 kap. 8 § 2002:540

rubriken närmast före 25 kap. 21 § 2001:1176

rubriken närmast före 25 kap. 24 § 2000:1341.

dels att det i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:540) om Prop. 2002/03:96
ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) skall införas en ny punkt, 6, av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §²

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

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

----- aktiebolag i 4 § -----	----- aktiebolag i 4 § <i>aktiebaserad delägarrätt</i> i 25 a kap. 4 § -----
andelsbyte i 48 a kap. 2 § -----	andelsbyte i 48 a kap. 2 § -----
försäkringsaktiebolag i 4 § <i>förvaltningsföretag</i> i 24 kap. 14 § förvärvsinkomst i 1 kap. 5 § -----	försäkringsaktiebolag i 4 § ----- förvärvsinkomst i 1 kap. 5 § -----
koncern (svensk) i 5 § <i>koncernintern andelsavyttring</i> i 25 kap. 6 § -----	koncern (svensk) i 5 § -----
kooperativ förening i 39 kap. 21 § -----	kooperativ förening i 39 kap. 21 § -----
medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a § -----	medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a § <i>näringsbetingad andel</i> i 24 kap. 13 § -----
näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§ -----	näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§ -----

14 kap.

19 §

Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,

2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och

² Senaste lydelse 2001:1176.

3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av Prop. 2002/03:96
andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

*I 25 kap. 8 § finns bestämmelser
om att det belopp som resultatet
skall ökas med i vissa fall skall
behandlas som en kapitalvinst.*

16 kap.

1 §³

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

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25, 28–40, 44–46, 48, 49–2, 55 och 60 kap. Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25 a, 28–40, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

17 kap.

33 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. för lager och pågående arbeten finns när det gäller

– *beskattningsinträde* i
20 a kap.,

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 7 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

18 kap.

12 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

– *beskattningsinträde* i
20 a kap.,

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

³ Senaste lydelse 2002:536.

19 kap.

15 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

– *beskattningsinträde* i
20 a kap.,

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

20 kap.

13 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för markanläggningar finns när det gäller

– *beskattningsinträde* i
20 a kap.,

- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, och
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §.

20 a kap.

**Anskaffningsvärde och
anskaffningsutgift vid
beskattningsinträde**

Tillämpningsområde

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid beskattningsinträdet om

1. en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet inte har beskattats på grund av att personen inte har varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan

skattskyldighet inträder,

2. inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

3. inkomsten har varit undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och undantaget upphör, eller

4. en tillgång eller förpliktelse förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte på verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap.

Anskaffningstidpunkt

2 §

Tillgångar skall anses ha anskaffats vid beskattningsinträdet.

Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

Lager m.m.

3 §

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar skall anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet skall anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma

Inventarier, byggnader och markanläggningar

4 §

Om utgiften för en tillgång skall dras av genom värdeminskningssavdrag, skall tillgången anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med beräknade värdeminskningssavdrag för varje innehavsår med

- 20 procent för inventarier,
- 4 procent för byggnader,
- 10 procent för täckdiken och skogsvägar, och
- 5 procent för andra markanläggningar.

Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll.

Övriga tillgångar

5 §

Andra tillgångar än sådana som avses i 3 och 4 §§ skall anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter. Om marknadsvärdet är lägre, skall tillgången i stället anses anskaffad för detta värde.

Förvärv genom arv, gåva m.m.

6 §

Om en tillgång har förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt, skall tillgången vid tillämpning av bestämmelserna i 2–5 §§ anses ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv.

7 §

Om överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som skall motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat, skall tillgången anses ha anskaffats för detta belopp. Detta gäller dock bara om den andra staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten.

Förpliktelser

8 §

En förpliktelse skall värderas till det belopp varmed den enligt en marknadsmässig bedömning belastar verksamheten vid beskattningsinträdet. Den får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad den tagits upp till i räkenskaperna.

23 kap.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. skall 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, eller

4. en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller

ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Prop. 2002/03:96

7 §

I detta kapitel anses innehav av andelar i ett företag som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. Vad som avses med näringsbetingade andelar framgår av 24 kap. 16 §.

I detta kapitel anses innehav av andelar i ett företag som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget.

24 kap.

12 §

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

Med utdelning avses i 13–22 §§ inte

1. utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen skall dra av enligt 39 kap. 22 §, och

2. utdelning från en kooperativ förening på förlagsinsatser eller utdelning till en medlemsfrämjande förening, om den kooperativa föreningen skall dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 §.

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

Näringsbetingad andel

13 §

(nuvarande 15 §⁴)

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

1. ett sådant svenskt aktiebolag eller en sådan svensk ekonomisk

Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om den uppfyller villkoren i 14–16 §§ och ägs av en sådan juridisk person (ägarföretaget) som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som

⁴ Senaste lydelse 2000:1341.

förening som inte är investmentföretag, eller förvaltningsföretag, inte är ett investmentföretag,

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

3. en svensk sparbank, eller

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

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

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

3. en svensk sparbank,

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller

5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

14 §

(nuvarande 16 §)

Med näringsbetingad andel avses en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna i 1 eller 2.

Andelen skall vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar:

1. Andelen är inte marknadsnoterad.

1. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång skall motsvara 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i det utdelande företaget.

2. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

2. Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

3. 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.

Andelen skall anses vara marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs.

Om andelen avser en utländsk juridisk person, skall inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen vara jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster.

(nuvarande 21 §)

Förutsättningen i 20 § 2 skall alltid anses uppfylld om Villkoret om jämförlig beskattning skall alltid anses uppfyllt om

1. den utländska juridiska personen hör hemma i ett av de länder med vilka Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster (avtalsländer),

2. den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland, och

3. inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

Om inkomsterna till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av första stycket 2 och 3.

16 §

(nuvarande 22 §)

Andelar i ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen anses som näringsbetingade också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar.

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen skall andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 13–15 §§ är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

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

1. bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1,

2. 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

3. är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Utdelning på en näringsbetingad andel

17 §

Utdelning på en näringsbetingad andel skall inte tas upp i annat fall än som anges i 18–20 §§.

Utdelning från investmentföretag

18 §

(nuvarande 17 §)

Bestämmelserna i 15 § gäller inte för utdelning från ett förvaltningsföretag eller investmentföretag om det utdelande företaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra förvaltningsföretag eller investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i förvaltningsföretaget eller investmentföretaget.

Utdelningen skall tas upp om den lämnas av ett investmentföretag som, direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i investmentföretaget.

Utdelning av förvärvade vinstmedel

19 §

(nuvarande 18 §)

Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, gäller inte 15 § för utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand ske av andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att det förvärvande företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, skall det ta upp utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats hos det utdelande företaget. Utdelning anses i första hand ske av annat än tillskjutet belopp och inbetald insats.

Villkor avseende tid

20 §

Utdelning på en marknadsnoterad andel skall tas upp, om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Utdelningen skall tas upp det beskattningsår då avyttringen sker eller andelen upphör att vara näringsbetingad.

21 §

Vid tillämpning av 20 § skall innehavstiden räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretagets förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, skall den anses ha tillträts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

22 §

Om ett ägarföretag har förvärvat andelar av samma slag och sort vid olika tidpunkter, skall en senare förvärvad andel anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad.

En andel som förvärvats genom ny- eller fondemission skall anses ha förvärvats samtidigt med de andelar som förvärvet grundats på. Har dessa förvärvats vid olika tidpunkter, skall den nya andelen anses ha förvärvats vid den senaste av dessa tidpunkter.

25 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet i 3–5 §§,
- uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar i 6–27 §§, och
- avyttringar med kapitalförlust
- anskaffningsutgift när en delägar rätt upphör att vara näringsbetingad i 6 §,
- avyttringar med kapitalförlust till

till företag i intressegemenskap med säljaren i 28–32 §§.

ett företag i intressegemenskap med Prop. 2002/03:96
det säljande företaget i 7–11 §§, och
– *kapitalförluster på fastigheter i*
12 §.

2 §⁵

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

I 44 kap. finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I 25 a, 45, 46, 48, 49, 50, 52 och 55 kap. finns särskilda bestämmelser för vissa slag av tillgångar.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

– *beskattningsinträde i*
20 a kap.,

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

Anskaffningsutgift när en delägarrätt upphör att vara näringsbetingad

6 §

Om en andel eller aktiebaserad delägarrätt upphör att vara näringsbetingad hos ägaren, anses den anskaffad för marknadsvärdet när detta sker. I fråga om marknadsnoterade delägarrätter gäller detta bara om villkoren om innehavstid i 25 a kap. 6 eller 7 § skulle ha varit uppfyllda om delägarrätten hade avyttrats vid denna tidpunkt.

7 §

(nuvarande 28 §)

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

Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag, *skall bestämmelserna i 8–11 §§ tillämpas om företagen ingår i en*

⁵ Senaste lydelse 2001:1176.

moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning, skall bestämmelserna i 29–32 §§ tillämpas.

intressegemenskap. Med företag i en intressegemenskap avses vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel moderföretag och dotterföretag eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Avdragsförbud

8 §

(nuvarande 29 §)

Kapitalförlusten får inte dras av om

1. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmissigt motiverat, eller

2. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner skall tillämpas.

Kapitalförlusten får inte dras av om

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

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

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

9 §

(nuvarande 31 §)

Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag som står i sådant förhållande till det säljande företaget som sägs i 28 §, får kapitalförlusten inte dras av.

Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag *i intressegemenskapen*, får kapitalförlusten inte dras av.

10 §

(nuvarande 30 §)

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

I andra fall än som avses i 8 eller 9 § får kapitalförlusten dras av som kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ingår i intressegemenskapen.

(nuvarande 32 §)

Om det är andelar i ett företag som avyttras (*avyttrade andelar*), gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 28 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. avyttrade andelar,
3. nya andelar.

Bestämmelserna skall tillämpas också i fråga om andra tillgångar som inte kan särskiljas från varandra.

Om det är andelar i ett företag som avyttras gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 7 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

Kapitalförluster på fastigheter

12 §

Om ett företag som enligt 24 kap. 13 § kan inneha en näringsbetingad andel har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Om en del av en förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på fastigheter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det vid samma års taxering, och

2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Till den del en förlust inte kan dras av behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på fastigheter hos den juridiska person som haft förlusten.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller

kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller hos ett företag i intressegemenskap. Om det föreligger särskilda omständigheter tillämpas inte första stycket trots att fastigheten har använts i mindre omfattning på angivet sätt.

Första stycket första meningen, andra och tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller sådan utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren. Om skattskyldigheten för en andel i ett sådant bolag eller sådan utländsk juridisk person övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna denne. Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person tillämpas dock bestämmelsen i 45 kap. 32 a §.

25 a kap.

Avyttring av näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om

- företag i intressegemenskap i 2 §,*
- näringsbetingade delägar-rätter 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 fåmansföretag i 25 §.*

2 §

Med företag i intressegemenskap avses i detta kapitel

1. ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller

2. två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Näringsbetingade delägarätterTillämpningsområde

3 §

Bestämmelserna i 5–18 §§ tillämpas när näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter avyttras och det avyttrande företaget är

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

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

3. en svensk sparbank,

4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller

5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

Definitioner

4 §

Med en aktiebaserad delägar rätt avses en

– rätt på grund av teckning av aktier,

– teckningsrätt,

– delrätt, eller

– option avseende rätt för

innehavaren att avyttra aktier.

Delägarrätten är aktiebaserad bara om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Med en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt avses en aktiebaserad delägarrätt, om förvärvet av rätten grundats på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Skattefrihet och avdragsförbud

5 §

En kapitalvinst skall inte tas upp i annat fall än som anges i 9 §. I fråga om marknadsnoterade delägarrätter gäller detta dock bara om villkoren om innehavstid i 6 eller 7 § är uppfyllda.

En kapitalförlust får dras av bara om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp. Vid bedömningen av om en kapitalvinst skulle ha tagits upp skall det bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §.

Villkor avseende tid

6 §

Kapitalvinsten på en marknadsnoterad andel är skattefri om andelen under en sammanhängande tid om ett år närmast före avyttringen har varit näringsbetingad hos säljaren. Om andelen har erhållits genom ny- eller fondemission, beaktas också tid under vilken den andel eller de andelar som ligger till grund för den emitterade andelen innehafts.

7 §

Om en aktiebaserad delägarrätt är marknadsnoterad, är kapitalvinsten skattefri bara om delägarrätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år

närmast före avyttringen eller de aktier på vilka delägarrätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen.

8 §

Vid tillämpningen av 6 och 7 §§ skall

1. en senare förvärvad delägarrätt anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad delägarrätt av samma slag och sort, och

2. aktier som ligger till grund för en emitterad andel eller en aktiebaserad delägarrätt och som förvärvats vid olika tillfällen anses ha förvärvats vid tidpunkten för förvärvet av den sist förvärvade aktien.

Avyttring av skalbolag

9 §

Om det uppkommer en kapitalvinst vid avyttringen av en delägarrätt som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, skall 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.

Undantag

10 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § skall 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.

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

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

2. den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägarrätt i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Skalbolagsdeklaration

11 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § skall inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänförs 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 skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. Företagets

avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts.

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

Minoritetsavyttringar

12 §

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

Särskilda skäl

13 §

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

Likvida tillgångar

14 §

Med likvida tillgångar avses i detta kapitel kontanter, värdepapper och liknande tillgångar med undantag för sådana tillgångar som avses i 15 §. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

1. tillgångarna anskaffats tidigast två år efter avyttringen,
2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och
3. det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

15 §

Som likvida tillgångar räknas inte

1. andelar och aktiebaserade delägarrätter i företag som är i sådan intressegemenskap som

avses i 2 § 1 med det företag som den avyttrade delägarrätten är hänförlig till, eller

2. värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Värdepapper som är lager i en utländsk motsvarighet till sådan rörelse som avses i första stycket 2 och som innehas av en utländsk juridisk person räknas inte som likvida medel om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

16 §

Om likvida tillgångar innehas av ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som de avyttrade delägarrätterna hänförs till, skall tillgångarna räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar till den del som motsvarar det sistnämnda företagets ägarandel i företaget i intressegemenskap.

Jämförelsebeloppet

17 §

Om de avyttrade delägarrätterna utgör samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, är jämförelsebeloppet halva ersättningen. I annat fall är jämförelsebeloppet hälften av det sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till

företaget hänförliga delägarätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarätterna.

Återköp

18 §

Återköp anses ske när avyttringen inte har avsett ett skalbolag och den övervägande delen av andra tillgångar än likvida tillgångar, som avses i 14–16 §§ och som vid avyttringen innehades av det företag som den avyttrade delägarätten hänför sig till eller av företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1 med detta företag, inom två år efter avyttringen av delägarätten, direkt eller indirekt, förvärvas av

- det säljande företaget,
- ett företag i intressegemenskap med detta, eller
- en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget eller någon närstående till denne.

Bedömningen enligt första stycket skall grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för avyttringen av delägarätten. Vid denna bedömning skall värdet av tillgångar i företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1 med det företag som den avyttrade delägarätten hänför sig till beaktas bara till den del som motsvarar det företagets ägarandel i företaget i intressegemenskap.

Första och andra styckena skall också tillämpas i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det företag som den avyttrade delägarätten hänför sig till eller av ett företag i sådan

*intressegemenskap som avses i Prop. 2002/03:96
2 § 1 vid tidpunkten för
avyttringen av delägarretten.*

***Kapitalförluster på vissa
fordringar m.m.***

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 skall fastställas enligt
bestämda grunder förvärva
andelar eller aktiebaserade
delägarretter i ett annat företag
eller förvärva tillgångar hos ett
annat företag om rätten
uppkommer när företagen är i
intressegemenskap, eller*

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

*Första stycket tillämpas på
motsvarande sätt om företaget
beskattas för verksamhet i ett
svenskt handelsbolag eller en
sådan utländsk juridisk person
vars inkomster enligt 6 kap. 14 §
beskattas hos delägaren. Om
skattskyldigheten för andelen
övergår till någon annan, gäller i
stället bestämmelserna i första
stycket denne.*

***Kapitalförluster på andelar i
handelsbolag***

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 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 utländska juridiska personer vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren.

21 §

När en värdenedgång på en tillgång som avses i 20 § beräknas, skall

– som anskaffningsutgift för en tillgång som har förvärvats före företagets andelsförvärv anses marknadsvärdet vid tidpunkten för andelsförvärvet, och

– en tillgång som innehas när andelen avyttras värderas till marknadsvärdet vid avyttrings-

tidpunkten.

I övrigt tillämpas bestämmelserna i 44 och 48 kap. med undantag för 48 kap. 15 §.

22 §

När ökningen av värdet på en förpliktelse som avses i 20 § skall bestämmas skall

– värdet på en förpliktelse som ingåtts före företagets andelsförvärv bestämmas utifrån värdet vid företagets andelsförvärv, och

– värdet på en förpliktelse som innehas när andelen avyttras bestämmas vid avyttringstillfället.

Vissa tillgångar i handelsbolag

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 delägarrätt med kapitalförlust 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 skall 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 med ett svenskt handelsbolag en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren.

24 §

Om en fysisk person eller ett

svenskt handelsbolag som en fysisk person, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i, förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett företag som anges i 3 §, skall en tillgång som handelsbolaget äger, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag vid beskattningen av den fysiska personens inkomst i handelsbolaget anses anskaffad för marknadsvärdet vid personens förvärv av andelen i handelsbolaget.

Detta gäller dock bara om tillgången i fråga har gått ner i värde under handelsbolagets innehavstid och

– är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt om den innehas direkt av företaget, eller

– är en sådan tillgång som anges i 19 §.

Om en förpliktelse som avses i 19 § 4 ökat i värde under handelsbolagets innehavstid tillämpas bestämmelsen om värdenedgång på tillgångar på motsvarande sätt. Vid beskattningen av den fysiska personens inkomst i handelsbolaget skall dock förpliktelsen anses ingången vid personens förvärv av andelen i handelsbolaget.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller också om andelen i handelsbolaget i stället förvärvas från ett svenskt handelsbolag i vilket ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag är delägare. Vid tillämpning av denna paragraf likställs en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren med ett svenskt handelsbolag.

Bostäder i fåmansföretag

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 skall 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 skall 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.

30 kap.1 §⁶

Avdrag får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel för belopp som sätts av till periodiseringsfond.

Avdrag får dock inte göras av privatbostadsföretag, invest- privatbostadsföretag, invest- mentföretag, *förvaltningsföretag* mentföretag och värdepappersfonder. och värdepappersfonder.

35 kap.3 §⁷

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag skall dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mot- 1. varken givaren eller mottagaren tagaren är ett privatbostadsföretag, är ett privatbostadsföretag *eller* investmentföretag *eller för-* investmentföretag, *valtningsföretag*,

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

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,

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

5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte skall tas upp hos moderföretaget.

4 §⁸

Ett koncernbidrag från ett helägt dotterföretag till ett annat helägt dotterföretag till samma moderföretag skall dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1–5 är uppfyllda och

1. moderföretaget är ett 1. moderföretaget är ett investmentföretag *eller* investmentföretag, *förvaltningsföretag*,

2. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte skall tas upp av moderföretaget, eller

3. utdelning under beskattningsåret från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget skall tas upp av moderföretaget.

⁶ Senaste lydelse 2000:1354.

⁷ Senaste lydelse 2000:1341.

⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

37 kap.31 §⁹

Bestämmelser om fusioner och fissioner finns också i fråga om

- utgifter i samband med fusion eller fission i 16 kap. 7 §,
- *koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 9, 20, 24 och 25 §§,*
- avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap i 25 kap. 31 §,
- periodiseringsfonder i 30 kap. 8 §,
- ersättningsfonder i 31 kap. 20 §,
- andelsbyten i 48 a kap. 4 §, och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. 4 och 22 §§.

39 kap.14 §¹⁰

För investmentföretag och värdepappersfonder gäller, utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag, följande:

1. Kapitalvinster på delägarrätter skall inte tas upp och kapitalförluster på delägarrätter får inte dras av.

1. Kapitalvinster på delägarrätter skall inte tas upp och kapitalförluster på delägarrätter får inte dras av. *Om ett investmentföretag avyttrar en delägarrätt som hade varit näringsbetingad om investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst om delägarrätten hänförs till ett skalbolag som avses i 25 a kap. 9 § eller om det sker ett återköp enligt 25 a kap. 18 §. Vid bedömningen om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst tillämpas bestämmelserna i 25 a kap. 10–18 §§.*

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägarrätter vid beskattningsårets ingång skall tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller

2. Ett belopp som för helt år motsvarar 1,5 procent av värdet på delägarrätter vid beskattningsårets ingång skall tas upp. Egna aktier eller optioner, terminer eller

⁹ Senaste lydelse 2001:1176.

¹⁰ Senaste lydelse 2001:842.

liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets *sådana* aktier skall inte *inräknas* i underlaget.

liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets *egna* aktier skall inte *räknas in* i underlaget. *I underlaget för investmentföretag skall inte heller räknas in andelar och aktiebaserade delägarätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt bestämmelsen i 25 a kap. 5 § om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §. Vid bedömningen om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp skall bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.*

3. Utdelning som företaget eller fonden lämnar skall dras av. Sådan utdelning av andelar i ett dotterbolag som avses i 42 kap. 16 § skall dock inte dras av. Värdepappersfonder får dra av utdelning till annan än andelsägare i fonden med högst ett belopp som motsvarar 2 procent av fondens värde vid utgången av beskattningsåret.

Den utdelning som skall dras av enligt första stycket 3 skall dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

17 §¹¹

Investmentföretaget skall som avskattningsintäkt ta upp 16 procent av marknadsvärdet på de delägarätter som företaget innehar vid ingången av beskattningsåret. *Innehav av egna aktier eller av optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av investmentföretagets egna aktier skall inte beaktas.* Om marknadsvärdet på företagets delägarätter var högre vid ingången av något av de fem föregående beskattningsåren och företaget var investmentföretag det året, skall intäkten i stället beräknas på det högsta av dessa värden.

Investmentföretaget skall som avskattningsintäkt ta upp 16 procent av marknadsvärdet på de delägarätter som företaget innehar vid ingången av beskattningsåret. *Innehav av sådana delägarätter som inte räknas in i underlaget enligt 14 § 2 skall inte beaktas.* Om marknadsvärdet på företagets delägarätter var högre vid ingången av något av de fem föregående beskattningsåren och företaget var investmentföretag det året, skall intäkten i stället beräknas på det högsta av dessa värden.

¹¹ Senaste lydelse 2000:78.

Om någon som äger andelar i investmentföretaget avyttrar andelar i företaget under det beskattningsår för företaget då förändringen inträffar, är avskattningsintäkten så stor andel av avskattningsintäkten enligt första stycket som motsvarar förhållandet mellan icke avyttrade andelar och samtliga andelar i företaget.

Andelar i investmentföretaget som ägs av ett investmentföretag vid såväl ingången som utgången av det förstnämnda investmentföretagets beskattningsår skall anses ha avyttrats under beskattningsåret.

23 §¹²

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 13–18 §§ inte skall tas upp av mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

Utdelning som en kooperativ förening lämnar i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall dras av. I fråga om andra insatser än förlagsinsatser gäller detta dock inte till den del utdelningen enligt 24 kap. 17 §§ inte skall tas upp av mottagaren. Om den del som inte skall tas upp av mottagaren uppgår till högst tio procent av utdelningen, skall dock hela utdelningen dras av. En medlemsfrämjande förening får bara dra av utdelning om föreningen har ett stort antal medlemmar och bara till den del föreningen för samma beskattningsår själv tagit emot utdelning på inbetalda insatser.

Om en ekonomisk förening är centralorganisation för kooperativa föreningar, skall utdelningen på förlagsinsatser dras av även om centralorganisationen inte är kooperativ enligt 21 §.

Är en ekonomisk förening ett förvaltningsföretag, får utdelning inte dras av till den del den enligt 24 kap. 13 § föranlett att utdelning som föreningen har tagit emot inte skall tas upp.

43 kap.

2 §

Bestämmelserna tillämpas inte på utdelning från ett företag, om

1. företaget är marknadsnoterat,
2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst-
2. företaget under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren, direkt eller genom dotterföretag, ägt aktier med en röst-

¹² Senaste lydelse 2000:494.

eller kapitalandel på 25 procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,

3. företaget, om det är ett förvaltningsföretag och under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, ägt någon andel i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, eller

4. företaget är ett privatbostadsföretag.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad. I fråga om marknadsnoterade företag finns bestämmelser i 9 och 10 §§.

eller kapitalandel på *tio* procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person, *eller*

3. företaget är ett privatbostadsföretag.

44 kap.

1 §

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

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

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

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

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

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

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

27 §¹³

Det finns bestämmelser om

– uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. 6–27 §§,

– att kapitalförluster skall dras av vid ett senare tillfälle vid avyttringar till företag i intressegemenskap med säljaren i 25 kap. 28–32 §§,

– att kapitalförluster *inte får dras av eller* skall dras av vid ett senare tillfälle vid avyttringar till företag i intressegemenskap med säljaren i 25 kap. 7–11 §§,

¹³ Senaste lydelse 2001:1176.

- uppskovsavdrag vid avyttring av privatbostäder i 47 kap.,
- framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap., och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

Prop. 2002/03:96

45 kap.

31 §

Bestämmelserna i 25 kap. 28–30 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet.

Bestämmelserna i 25 kap. 7, 8 och 10 §§ om att en kapitalförlust *inte får dras av eller* skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet.

Kapitalförluster på fastigheter som ägs av handelsbolag

32 a §

Om skattskyldigheten för en andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en fysisk person i fall som avses i 25 kap. 12 § fjärde stycket får en kapitalförlust på en fastighet inte dras av.

46 kap.

16 §

Bestämmelserna i 25 kap. 28–30 §§ om att en kapitalförlust skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsbostadsrätt.

Bestämmelserna i 25 kap. 7, 8 och 10 §§ om att en kapitalförlust *inte får dras av eller* skall dras av först vid ett senare tillfälle skall tillämpas också i inkomstslaget kapital för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag om handelsbolaget avyttrar en näringsbostadsrätt.

48 kap.

7 §¹⁴

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

Om en andel i en värdepappersfond är förvaltarregistrerad enligt 31 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, skall vid tillämpning av genomsnittsmetoden enligt första stycket bortses från andra andelar i

¹⁴ Senaste lydelse 2002:1143.

samma fond som är registrerade i annan förvaltares eller Prop. 2002/03:96 andelsinnehavarens eget namn.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första stycket skall näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter som uppfyller villkoren om innehavstid i 25 a kap. 6 eller 7 § om de avyttras eller hade avyttrats vid den tidpunkt som bedömningen avser, inte anses vara av samma slag och sort som andra näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter i det aktuella företaget.

I 48 a kap 16 § och 49 kap. 29 § finns ytterligare två undantag från bestämmelsen i första stycket som gäller andelsbyten med framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten.

25 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall kapitalförluster dras av mot alla intäkter och i sin helhet, om inte något annat anges i 26 eller 27 §. Vad som sägs i första meningen skall tillämpas också på förpliktelser och vad som sägs om en tillgång i 26 och 27 §§ skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall kapitalförluster *för vilka avdrag skall göras* dras av mot alla intäkter och i sin helhet, om inte något annat anges i 26 eller 27 §. Vad som sägs i första meningen skall tillämpas också på förpliktelser och vad som sägs om en tillgång i 26 och 27 §§ skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

26 §¹⁵

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en sådan förlust inte kan dras av får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på delägarätter om var och en av de juridiska personerna

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter *för vilka avdrag skall göras* får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en sådan förlust inte kan dras av, får den dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på delägarätter om var och en av de juridiska personerna

1. begär det vid samma års taxering, och
2. med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

¹⁵ Senaste lydelse 2002:540.

Till den del en förlust inte kan dras av enligt första stycket behandlas den det följande beskattningsåret som en ny kapitalförlust på delägarrätter hos den juridiska person som haft förlusten.

27 §¹⁶

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag och som inte omfattas av bestämmelserna i andra och tredje styckena tillämpas 19–21, 23 och 24 §§. En kapitalförlust på en delägarrätt skall tas i anspråk efter en sådan kapitalförlust som får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter enligt bestämmelserna i andra stycket, 50 kap. 12 § eller 52 kap. 8 §.

Kapitalförluster på delägarrätter 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, får dras av bara mot handelsbolagets kapitalvinster på delägarrätter. Om en del av en förlust inte kan dras av, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarrätter i handelsbolaget det följande beskattningsåret.

Kapitalförluster på sådana fordringsrätter vars innehav betingats av rörelse på sätt som anges i andra stycket skall dras av i sin helhet.

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

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

49 kap.5 §¹⁷

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om

1. det finns förutsättningar – bortsett från förutsättningen i

Bestämmelserna i detta kapitel får inte tillämpas om bestämmelserna i 38 kap. om undantag från omedelbar beskattning vid

¹⁶ Senaste lydelse 2002:540.

¹⁷ Senaste lydelse 2002:1143.

25 kap. 11 och 12 §§ om begäran – verksamhetsavyttringar skall Prop. 2002/03:96
att tillämpa bestämmelserna i tillämpas.
25 kap. 6–27 §§ om uppskov med
beskattningen vid koncerninterna
andelsavyttringar, eller

2. bestämmelserna i 38 kap. om
undantag från omedelbar
beskattning vid verksamhets-
avyttringar skall tillämpas.

Den mottagna andelen är
näringsbetingad

19 a §

Uppskovsbeloppet skall 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.

Vad som sägs i första stycket
gäller inte om den mottagna
andelen erhållits som ersättning för
andelar som var lagertillgångar.

Kapitalvinsten skall skalbolags-
beskattas

19 b §

Om uppskovsbeloppet avser en
kapitalvinst som beräknats enligt
bestämmelsen om skalbolags-
beskattning i 25 a kap. 9 §, skall
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
skall inte tillämpas

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

– om särskilda skäl talar emot
det.

23 §

Om en mottagen andel avyttras
genom en sådan avyttring med

Om en mottagen andel avyttras
genom en sådan avyttring med

kapitalförlust till ett företag som medför att avdragsrätten för kapitalförlusten skjuts upp enligt 25 kap. 28–32 §§, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalförlusten på grund av den avyttringen skall dras av som kostnad.

kapitalförlust till ett företag som medför att avdragsrätten för kapitalförlusten skjuts upp enligt 25 kap. 7–11 §§, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt först när kapitalförlusten på grund av den avyttringen skall dras av som kostnad.

Prop. 2002/03:96

49 a kap.

4 §¹⁸

Med *andel* avses i detta kapitel en andel i ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag. Med det *avyttrade företaget* avses det aktiebolag, den ekonomiska förening eller det handelsbolag som den avyttrade andelen hänför sig till.

Med andel i det avyttrade företaget likställs i detta kapitel även andra delägarätter som getts ut av och hänför sig till det avyttrade företaget.

En andel i en utländsk juridisk person omfattas av bestämmelserna i detta kapitel om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.

En andel i en utländsk juridisk person omfattas av bestämmelserna i detta kapitel om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för andelsavyttringen eller dess inkomster beskattas hos delägaren. Detsamma gäller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger *eller under de tre senaste åren har ägt* del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.

6 §¹⁹

Med *skalbolag* avses det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 7 och 8 §§ överstiger ett jämförelsebelopp enligt 9 § vid tidpunkten för avyttringen.

Med *skalbolag* avses i detta kapitel det avyttrade företaget om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 7 och 8 §§ överstiger ett jämförelsebelopp enligt 9 § vid tidpunkten för avyttringen.

7 §²⁰

Med *likvida tillgångar* avses kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

Med *likvida tillgångar* avses i detta kapitel kontanter, värdepapper och liknande tillgångar. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

1. tillgångarna anskaffats tidigast två år före avyttringen,

¹⁸ Senaste lydelse 2002:536.

¹⁹ Senaste lydelse 2002:536.

²⁰ Senaste lydelse 2002:536.

2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och

3. det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

Som likvida tillgångar räknas inte andelar i företag i intressegemenskap. Som likvida tillgångar räknas

1. andelar i företag i intressegemenskap,

2. värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

Värdepapper som är lager i en utländsk motsvarighet till sådan rörelse som avses i andra stycket 2 och som innehas av en utländsk juridisk person räknas inte som likvida medel om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat

– som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

11 §²¹

Kapitalvinst på grund av avyttringen av en andel i ett skalbolag skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

Kapitalvinst på grund av avyttringen av en andel i ett skalbolag skall tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet *det beskattningsår när andelen avyttrades.*

13 §²²

Bestämmelserna i 11 § skall inte tillämpas om

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

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

²¹ Senaste lydelse 2002:536.

²² Senaste lydelse 2002:536.

3. säkerhet ställs enligt 3. säkerhet ställs enligt bestämmelserna i 11 kap. *11 b* § bestämmelserna i 11 kap. *12* § skattebetalningslagen. skattebetalningslagen.

Bokslutet skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, skall säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap.

50 kap.

10 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en kapitalförlust *för vilken avdrag skall 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.

11 §

En kapitalförlust som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat svenskt handelsbolag skall dras av med 70 procent av förlusten.

En kapitalförlust *för vilken avdrag skall göras*, som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat svenskt handelsbolag skall dras av med 70 procent av förlusten.

En kapitalförlust på en andel vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

En kapitalförlust *för vilken avdrag skall göras*, på en andel vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock alltid dras av i sin helhet.

52 kap.

6 §

I inkomstslaget näringsverksamhet skall 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.

56 kap.**8 §²³**

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

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 18–23 §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
 - *avskattning av fastighet i 25 a kap. 25 §,*
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,
- andelsbyten i 48 a kap. 6 a, 8 a, 9, 12–14 och 16 §§,
- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
- pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
- familjebeskattnings i 60 kap. 12–14 §§, och
- grundavdrag i 63 kap. 5 §.

1. Denna lag²⁴ träder i kraft den 1 juli 2002.

6. Om den skattskyldige begär det skall vid tillämpning av punkterna 3–5 tidpunkten den 7 december 2001 och den 16 april 2002 respektive den 6 december 2001 och den 15 april 2002 i stället avse den 1 december 2002 respektive den 30 november 2002.

Första stycket gäller inte

a. en kapitalförlust på en delägarrätt som helt eller delvis förvärvats mot ersättning i form av en andel i det köpande företaget,

b. en kapitalförlust på en delägarrätt som avses i a hos ett företag i intressegemenskap med det förvärvande företaget och som överlåtits till företaget i intressegemenskap,

c. en kapitalförlust på en andel i ett företag i intressegemenskap till den del förlusten motsvarar en värdenedgång på en delägarrätt

²³ Senaste lydelse 2002:1143.

²⁴ 2002:540.

som avses i a och som överlåts till företaget i intressegemenskap, eller d. en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller på en andel i en utländsk juridisk person som anges i 6 kap. 14 § till den del förlusten motsvarar en värdenedgång på en delägarrätt som avses i a även i fall som inte följer av c.

Om kapitalförlusten redan har utnyttjats av en annan juridisk person med stöd av bestämmelsen i 48 kap. 26 § i sin nya lydelse skall begäran enligt första stycket avse både den hos vilken förlusten uppstått och den som utnyttjat förlusten.

Med företag i intressegemenskap avses i denna punkt ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i eller om företagen står under i huvudsak gemensam ledning.

1. Denna lag 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.

2. De nya bestämmelserna i 20 a kap. tillämpas om skattskyldighet inträder under ett beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare.

3. De nya bestämmelserna tillämpas på kapitalvinst och kapitalförlust på grund av avyttringar efter ikraftträdandet. Äldre bestämmelser skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar före ikraftträdandet.

Bestämmelserna i 25 a kap. 24 § tillämpas i fråga om andelar i ett svenskt handelsbolag eller i en utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § som en fysisk person förvärvar efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna i 25 a kap. 25 § tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet.

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 §§, 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 utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 §. 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 §.

5. Om ett företag som omedelbart före ikraftträdandet var ett förvaltningsföretag enligt den äldre lydelsen av 24 kap. 14 § före utgången av 2004 avyttrar en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening för en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, till en fysisk person som den 30 juni 2003 är delägare i företaget, skall uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. inte ske.

Förvärvaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital på grund av förvärvet. En förvärvare som inte beskattats på grund av förvärvet skall anses ha anskaffat andelen för det skattemässiga värdet hos företaget. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren enligt bestämmelserna i 57 kap., skall anskaffningsutgiften för andelen anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget och det belopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren.

6. Om ett fåmansföretag eller ett dotterföretag till ett fåmansföretag före utgången av 2004 avyttrar en fastighet, som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare i fåmansföretaget, till en fysisk person som är delägare i fåmansföretaget den 30 juni 2003 för en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, skall uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. inte ske. Bestämmelsen om återföring av avdrag i 26 kap. 2 § första stycket 5 skall inte tillämpas på utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som nedlagts före utgången av 2000.

Förvärvaren skall inte beskattas i inkomstslaget kapital på grund av förvärvet. En förvärvare som inte beskattats på grund av förvärvet skall anses ha anskaffat fastigheten för det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget. Medför förvärvet att ett belopp tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren enligt bestämmelserna i 57 kap., skall anskaffningsutgiften för fastigheten anses utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos det överlåtande företaget och det belopp som tas upp i inkomstslaget tjänst hos förvärvaren.

Det som sägs om fastighet gäller även en andel i ett privatbostadsföretag.

7. Bestämmelsen i 25 a kap. 10 § andra stycket 2 tillämpas inte om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten har avyttrats före ikraftträdandet.

8. Vid tillämpningen av bestämmelserna i 25 a kap. 20 § beaktas inte värdeförändringar på tillgångar som avyttrats före ikraftträdandet. Detsamma gäller förpliktelser som upphört före ikraftträdandet.

9. Vid tillämpningen av bestämmelsen i 43 kap. 2 § 2 i sin nya lydelse skall det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 december 2003

utgöra det första av de fyra räkenskapsår som bedömningen kan utgå ifrån. För tidigare räkenskapsår tillämpas bestämmelsen i sin tidigare lydelse.

10. Bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ i deras äldre lydelse tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på delägarätter som avyttrats före ikraftträdandet men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. Bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ i deras äldre lydelse tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på delägarätter som avyttrats före ikraftträdandet men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § i dess äldre lydelse inträffat efter ikraftträdandet.

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

12. De upphävda bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före ikraftträdandet men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. De tillämpas fortsättningsvis också på kapitalförluster på andelar som avyttrats före ikraftträdandet men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § i dess äldre lydelse inträffat efter ikraftträdandet.

13. Den upphävda bestämmelsen i 52 kap. 8 § tillämpas även i fortsättningen på kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 § och som avyttrats före ikraftträdandet men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas. Den tillämpas fortsättningsvis också på kapitalförluster på andelar som avyttrats före ikraftträdandet men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § i dess äldre lydelse inträffat efter ikraftträdandet.

14. Den nya bestämmelsen i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:540) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 86 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 86 §

I fråga om sådana internationella andelsbyten som avses i den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG och som har skett under åren 1995-1998, tillämpas den upphävda lagen och bestämmelsen i 6 § 1 mom. i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse före ikraftträdandet den 1 januari 1999 av lagen (1998:1606) om ändring i sistnämnda lag.

Om det av bestämmelsen i första stycket följer att vid en avyttring av en andel ett belopp som avser realisationsvinst på grund av avyttring av andelar i det förvärvade bolaget vid ett internationellt andelsbyte skall tas upp, gäller följande. Beloppet skall inte tas upp som intäkt vid en avyttring av andelen om den är näringsbetingad och, om andelen är marknadsnoterad, villkoren i 25 a kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) är uppfyllda.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet.

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

Prop. 2002/03:96

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²⁵

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

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits 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 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 1995 (90/435/EEG).

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

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § första stycket eller 10 § 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

²⁵ Senaste lydelse 2000:1348.

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. Prop. 2002/03:96

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003.

2. För utdelning som avses i 2 § andra stycket med undantag för sådana utbetalningar som anges nedan i punkt 3, gäller de nya bestämmelserna i fråga om utdelning som lämnas efter ikraftträdandet.

3. För utbetalningar vid nedsättning av aktiekapitalet genom minskning av aktiernas nominella belopp, vid nedsättning av reservfonden eller överkursfonden samt för annan utdelning än sådan som avses i 2 § andra stycket, gäller de nya bestämmelserna i fråga om utdelning som lämnas den 1 januari 2004 eller senare.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att nuvarande 11 kap. 11 b och 12 §§ skall betecknas 11 kap. 12 och 11 §§,

dels att rubriken närmast före 11 kap. 12 § skall sättas närmast före 11 kap. 11 §,

dels att 6 kap. 4 §, 8 kap. 11 §, 10 kap. 8 a och 8 c §§ samt att den nya 11 kap. 12 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 11 kap. 11 b § och 12 kap. 8 c §, samt närmast före 12 kap. 8 c § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

4 §

Preliminär taxering skall ske med ledning av de uppgifter som har lämnats i en preliminär självdeklaration och andra tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen av F-skatten tillämpas de bestämmelser i 11 kap. 10–12 §§ som skall gälla när den slutliga skatten bestäms. Om en skattesats för kommunal inkomsskatt har ändrats genom beslut så sent under december året före inkomståret att ändringen inte kan beaktas, skall den tidigare skattesatsen tillämpas.

Preliminär taxering skall ske med ledning av de uppgifter som har lämnats i en preliminär självdeklaration och andra tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen av F-skatten tillämpas de bestämmelser i 11 kap. 9–11 §§ som skall gälla när den slutliga skatten bestäms. Om en skattesats för kommunal inkomstskatt har ändrats genom beslut så sent under december året före inkomståret att ändringen inte kan beaktas, skall den tidigare skattesatsen tillämpas.

8 kap.

11 §

Skattemyndigheten får för enskilda fall besluta att skatteavdraget från sådan ersättning som utgör mottagarens huvudinkomst och, om det finns särskilda skäl, även från andra ersättningar skall beräknas enligt särskild beräkningsgrund. En förutsättning för ett sådant beslut är att överensstämelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten därigenom kan antas bli bättre.

Beräkningen av skatteavdrag enligt första stycket skall ske med ledning av de uppgifter som har lämnats i en preliminär självdeklaration eller andra tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen tillämpas de bestämmelser i 11 kap. 10–12 §§

Beräkningen av skatteavdrag enligt första stycket skall ske med ledning av de uppgifter som har lämnats i en preliminär självdeklaration eller andra tillgängliga uppgifter. Vid beräkningen tillämpas de bestämmelser i 11 kap. 9–11 §§

som skall gälla när den slutliga skatten bestäms. Om en skattesats för kommunal inkomstskatt har ändrats genom beslut så sent under december året före inkomståret att ändringen inte kan beaktas, skall den tidigare skattesatsen tillämpas.

Om mottagaren är skattskyldig också för någon annan inkomst från vilken skatteavdrag inte kan göras eller för förmögenhet eller om mottagaren skall betala fastighetsskatt, får skattemyndigheten besluta att skatteavdraget skall beräknas också med hänsyn till detta.

10 kap.

8 a §²⁶

Om 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas skall det avyttrade företaget lämna en skalbolagsdeklaration.

Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats skall i stället den delägare som har avyttrat andelen lämna en skalbolagsdeklaration. Handelsbolaget skall till delägaren lämna de uppgifter som framgår av 3 kap. 18 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter som behövs för dennes skalbolagsdeklaration.

8 c §²⁷

En skalbolagsdeklaration skall innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

När bestämmelsen i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas, skall skalbolagsdeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen. I de fall som avses i 25 a kap. 11 § inkomstskattelagen skall även nödvändiga identifikationsuppgifter lämnas för den som förvärvat andelen.

11 kap.

11 b §

Om en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) har lämnats får skattemyndigheten

²⁶ Senaste lydelse 2002:538.

²⁷ Senaste lydelse 2002:538.

begära att säkerhet ställs. Vid prövningen skall beaktas tidigare ställd säkerhet enligt denna bestämmelse eller säkerhet som avses i 49 a kap. 13 §. första stycket 3. Ansvar enligt 12 kap. 8 c § skall beaktas på samma sätt.

Storleken av sådan säkerhet som avses i första stycket skall i ett särskilt beslut bestämmas till det belopp som motsvarar summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 procent av det överskott som har redovisats i skalbolagsdeklarationen.

Om flera skalbolagsdeklara- tioner lämnas in, skall kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

Om skattemyndigheten inte begär att säkerhet ställs, gäller bestämmelserna i 12 kap. 8 c §.

12 §

(nuvarande 11 b §²⁸)

En sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) skall vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 a §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten skall ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället skattemyndigheten.

En sådan säkerhet som avses i 11 b § eller i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) skall vara en av bank utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 a eller 11 b §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten skall ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället skattemyndigheten.

²⁸ Senaste lydelse 2002:538.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, skall skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall tillämpas. Prop. 2002/03:96

12 kap.

Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag

8 c §

Om skattemyndigheten inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Säkerhet som anges i 11 kap. 12 § skall tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav enligt första stycket ställs mot någon som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop. 2002/03:96

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 2 kap. 2 och 4 §§, 3 kap. 9 a och 15 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 3 kap. 7 a §, och närmast före den nya paragrafen en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

2 §²⁹

Fysiska personer skall lämna allmän självdeklaration under förutsättning att

1. intäkterna i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet i annat fall än som avses i 2 under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 42,3 procent av prisbasbeloppet,

2. sådan intäkt i inkomstslaget tjänst som avses i 11 kap. 45 §, 50 kap. 7 § samt 57 kap. 7 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) eller intäkt av passiv näringsverksamhet under beskattningsåret har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

3. intäkterna i inkomstslaget kapital, med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift skall lämnas enligt 8 eller 9 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

4. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen,

5. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor, *eller*

6. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

5. de är begränsat skattskyldiga och den skattepliktiga intäkten har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor,

6. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas, *eller*

7. uppgift enligt 3 kap. 9 a § skall lämnas.

4 §³⁰

Dödsbon skall, om inte annat anges i 5 §, lämna allmän självdeklaration, om

1. de skattepliktiga intäkterna, med undantag för sådan ränta eller utdelning för vilken kontrolluppgift skall lämnas enligt 8 eller 9 kap., har uppgått till sammanlagt minst 100 kronor under beskattningsåret,

²⁹ Senaste lydelse 2002:977.

³⁰ Senaste lydelse 2002:328.

2. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen, *eller*

3. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas.

2. den skattepliktiga förmögenheten enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt vid beskattningsårets utgång överstiger fribeloppet enligt 19 § den lagen,

3. underlag för statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader skall fastställas, *eller*

4. uppgift enligt 3 kap. 9 a § skall lämnas.

3 kap.

Näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar

7 a §

Den som har fått utdelning på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad skall lämna uppgift om utdelningen om andelen har innehafts kortare tid än ett år när utdelningen rätteligen skulle ha tagits upp i räkenskaperna.

Den som har avyttrat en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt som är marknadsnoterad skall lämna uppgift om avyttringen om andelen eller delägarrätten har innehafts kortare tid än ett år.

9 a §³¹

Den som har förvärvat tillgångar enligt 49 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna uppgift om detta.

Den som har förvärvat tillgångar enligt 25 a kap. 18 § eller 49 a kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna uppgift om detta.

³¹ Senaste lydelse 2002:539.

15 §³²

Den som enligt 25 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) begär uppskov med beskattningen vid *en koncernintern andelsavyttring* skall lämna de uppgifter som skattemyndigheten behöver för att kunna besluta om uppskovet.

Den som enligt 49 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) begär uppskov med beskattningen vid *ett uppskovsgrundande andelsbyte* skall lämna de uppgifter som skattemyndigheten behöver för att kunna besluta om uppskovet.

Detsamma gäller den som enligt 49 kap. 6 § den lagen begär uppskov med beskattningen vid ett uppskovsgrundande andelsbyte.

Den som har fått uppskov skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas första gången såvitt avser bestämmelsen i 3 kap. 7 a § första stycket vid 2005 års taxering och i övrigt vid 2004 års taxering.

Äldre bestämmelser i 3 kap. 15 § skall fortfarande gälla beträffande koncerninterna andelsavyttringar som har gjorts före den 1 juli 2003. Uppgifter enligt tredje stycket i den lydelsen skall dock endast lämnas beträffande uppskovsbelopp som kan komma att tas upp till beskattning.

³² Senaste lydelse 2002:1144.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §³³

Om en obegränsat skattskyldig har haft intäkt, eller om en begränsat skattskyldig har haft intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige,

a) som medtagits vid taxering enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

b) för vilken han beskattats i utländsk stat, och

c) som enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån, har han – med den inskränkning som följer av 2 § – genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper sig på intäkten rätt att erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt enligt 4–13 §§.

Motsvarande gäller i tillämpliga delar i fall en fysisk person enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skall betala fastighetsskatt för en privatbostad som är belägen utomlands.

Om ett företag vid en prövning enligt 24 kap. 20 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

Om ett företag vid en prövning enligt 24 kap. 15 § inkomstskattelagen inte kan visa att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt nämnda lag av ett svenskt företag med motsvarande inkomster men övriga förutsättningar för skattefrihet för utdelningen är uppfyllda, gäller följande. Utöver den avräkning som medges enligt första stycket och enligt dubbelbeskattningsavtal, har företaget rätt att genom avräkning erhålla nedsättning av statlig inkomstskatt med ett belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp. Vid en sådan avräkning gäller 4–13 §§ i tillämpliga delar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003.

³³ Senaste lydelse 2000:1349.

2.7 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs att 18 kap. 46 § samt 19 kap. 8 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 kap.

46 §³⁴

Bestämmelserna i denna lag om omprövning och överklagande av beslut om fastighetstaxering gäller i tillämpliga delar för beslut om förseningsavgift.

I fråga om debitering och betalning av förseningsavgift enligt denna lag gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483).
Förseningsavgift skall debiteras för det inkomstår den påförs.

I fråga om debitering och betalning av förseningsavgift enligt denna lag gäller bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483).

19 kap.

8 §³⁵

Den som under andra året före taxeringsåret äger en småhusenhet, som förvärvats under tredje året före taxeringsåret, är efter föreläggande av skattemyndighet skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering.

Den som under andra eller tredje året före taxeringsåret äger en hyreshusenhet *eller* industrienhet är efter föreläggande av skattemyndighet skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering.

Den som under andra eller tredje året före taxeringsåret äger en hyreshusenhet, industrienhet *eller lantbruksenhet* är efter föreläggande av skattemyndighet skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering.

Den som under andra året före taxeringsåret är innehavare av täkthenhet eller annan taxeringsenhet på vilken täktverksamhet pågår eller annars är tillåten, är efter föreläggande från skattemyndighet skyldig att till ledning inför allmän fastighetstaxering lämna uppgift om de priser som under andra året före taxeringsåret uppburits för brytvärd fyndighet.

Den som under andra året före taxeringsåret äger en lantbruksenhet, som helt eller delvis förvärvats under tiden den 1 juli 1987 - den 31 december 1990, är efter föreläggande av

³⁴ Senaste lydelse 1997:521.

³⁵ Senaste lydelse 1993:1193.

*skattemyndighet skyldig att lämna
de uppgifter som behövs till
ledning inför allmän
fastighetstaxering.*

Prop. 2002/03:96

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 10 september 1998 att tillkalla en särskild utredare med i huvudsak två uppdrag. Det ena var att se över företagsskattefrågor i samband med omstruktureringar av företag (dir. 1998:55) som en fortsättning på det arbete som genomfördes av 1992 års företagsskatteutredning (SOU 1998:1) och som är grunden för de nya skatteregler om omstrukturering och beskattning som trädde i kraft den 1 januari 1999 (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU2, SFS 1998:1600 – 1603). Den andra delen av uppdraget gällde en översyn av reglerna om svenska företags möjligheter att skattefritt ta emot utdelning på andelar i utländska juridiska personer (dir. 1998:74).

Utredningarna – som antog namnet 1998 års företagsskatteutredningar – lämnade 2001 det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). I betänkandet föreslås att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och att möjligheterna utvidgas för företag att skattefritt ta emot utdelning på näringsbetingade andelar. En sådan förändring av skattebestämmelserna innebär en risk för att oönskade skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteavdragsarbitrage genomförs. Därför föreslår utredaren även nya och utvidgade regler för beskattning av s.k. CFC-bolag (controlled foreign company) med främsta syfte att motverka ränteavdragsarbitrage och även i övrigt motverka att den svenska bolagsskattebasen urholkas.

Betänkandet har remissbehandlats och huvudförslaget om att undanta både utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar från beskattning har i huvudsak mottagits positivt av remissinstanserna. På vissa väsentliga punkter har dock framförts omfattande och bitvis hård kritik. Kritiken har främst tagit sikte på förslaget till ny CFC-lagstiftning. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 2001/709). Betänkandets lagförslag i nu aktuella delar finns i *bilaga 2*.

Regeringen har tidigare i budgetpropositionerna för år 2002 och 2003 förklarat att det är angeläget med en förändring av skattereglerna i linje med förslaget från 1998 års Företagsskatteutredningar (prop. 2001/02:1 vol. 1, s. 196, prop. 2002/03:1 vol. 1, s. 180). För att motverka oönskad skatteplanering och skatteundandragande i samband med att kapitalvinstbeskattningen avskaffas är det nödvändigt att kombinera förändringen med olika åtgärder för att skydda den svenska bolagsskattebasen. Som ett nödvändigt första led i denna reform av företagsbeskattningen beslutade riksdagen under våren 2002 att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på företagsägda delägarätter och på andelar i svenska och utländska handelsbolag (prop. 2001/02:140, 2001/02:SkU25, rskr. 2001/02:274, SFS 2002:540). De nya reglerna trädde i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på avyttringar fr. o. m. den 7 december 2001 (delägarätter och andelar i svenska handelsbolag) respektive den 16 april 2002 (utländska delägarbeskattade bolag).

Regeringen lämnar i propositionen förslag till nya skatteregler för utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade

andelar. I materiellt hänseende motsvarar förslagen i allt väsentligt utredarens förslag.

I propositionen lämnar regeringen inte något förslag till nya CFC-regler. Som nämntes tidigare har stark kritik riktats mot det förslag till CFC-regler som utredaren lämnat. Ett delvis helt nytt förslag har därför utarbetats. Det modifierade förslaget har behandlats i en promemoria som har upprättats i Finansdepartementet (Dnr. Fi 2001/709) och har behandlats genom en snabbremiss under oktober – november 2002. Regeringen anser det mycket angeläget att de nya reglerna om skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar kan träda i kraft den 1 juli 2003, bl.a. mot bakgrund av att regeringen tidigare tvingats ta ett första reformsteg genom att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter. Trots ett intensivt beredningsarbete har det inte varit möjligt för regeringen att lämna ett förslag till nya CFC-regler i denna proposition. Regeringen avser därför att under innevarande riksmöte återkomma med förslag till nya CFC-regler som skall kunna träda i kraft den 1 januari 2004.

Regeringens förslag till förändring av reglerna om kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar har efter remissbehandlingen beretts ytterligare inom regeringskansliet. Synpunkter har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

I propositionen föreslås även några mindre ändringar i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) som tar sikte på förberedelsearbetet inför 2005 års allmänna fastighetstaxering av lantbruksenheter. Regeringen har samrått med Riksskatteverket beträffande ändringarna. Förslagen behandlas i avsnitt 9 och i författningskommentarerna. Vidare föreslås en komplettering av 2 kap. 2 och 4 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 19 december 2002 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*.

Lagrådet anser som en övergripande synpunkt att det är otillfredsställande att de nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och de nya CFC-reglerna delats upp i två separata lagstiftningsärenden. Lagrådet menar att det försvårar för Lagrådet och andra som medverkar i lagstiftningsprocessen att göra en helhetsbedömning av det tilltänkta systemet och att ta ställning till om det nu framlagda förslaget till lagändringar är så utformat att det tillgodoser angivna syften. Vidare menar Lagrådet att eftersom det i propositionen om nya CFC-regler torde komma att ingå förslag till ändringar i vissa av lagbestämmelserna i det nu framlagda förslaget, blir resultatet att riksdagen förväntas under våren 2003 fatta beslut om ny lagstiftning i vetskap om att vissa däri ingående lagbestämmelser sannolikt kommer att upphävas kort tid därefter. Lagrådet menar att detta inte kan anses vara en lämplig lagstiftningsmetod. Vid sidan av denna övergripande synpunkt har Lagrådet föreslagit redaktionella justeringar jämte smärre materiella förändringar i lagförslagen.

Med syfte att undvika en konflikt med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen föreslår Lagrådet även att de nya bestämmelserna såvitt avser utdelning skall tillämpas först på beskattningsår som börjar den 1 januari 2004.

Regeringen vill inledningsvis understyrka att det är mycket angeläget att med det snaraste avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar jämte avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar eftersom de nuvarande reglerna om beskattning av kapitalvinster inte är effektiva och ändamålsenliga utan istället har givit upphov till ett i praktiken asymmetriskt skattesystem. Med hänsyn härtill och då det enligt regeringens mening inte framstår som oundgängligen nödvändigt att avvakta att beredningen av de nya CFC-reglerna slutförs anser regeringen att de nu föreslagna reglerna bör träda i kraft den 1 juli 2003.

Regeringen har i propositionen i huvudsak följt Lagrådets synpunkter på lagstiftningens redaktionella utformning. Bestämmelserna i 20 a, 24, 25 och 25 a kap. följer i allt väsentligt den av Lagrådet förordade utformningen. Lagförslagen har dock i vissa fall bearbetats ytterligare, bl.a. för att bättre falla in i inkomstskattelagens uttryckssätt och struktur. Beträffande de fåtaliga materiella förändringar i lagförslagen som Lagrådet föreslagit har regeringen följt Lagrådets förslag i flertalet fall. Lagrådets synpunkter behandlas i den allmänna motiveringen och i författningskommentarerna till de berörda lagrummen.

Förslagen till ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) faller inom det område där Lagrådets yttrande normalt skall inhämtas men är av så enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Detsamma gäller för förslagen till ändring av 2 kap. 2 och 4 §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

4 Skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar – principiella utgångspunkter

Regeringens bedömning: Beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar bör avskaffas.

Avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar bör upphöra.

Möjligheterna att utan beskattningsekvens ta emot utdelning på näringsbetingade andelar bör utvidgas.

Nya och effektivare regler för beskattning av CFC-bolag bör införas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas. Alla remissinstanser har i varierande grad uttryckt förståelse för att

avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar avskaffas som en konsekvens av att vinster inte skall beskattas. Några av näringslivets organisationer önskar dock att det även fortsättningsvis skall vara möjligt att dra av kapitalförluster i vissa speciella situationer som t.ex. konkurs och likvidation. Alla remissintanser tillstyrker att möjligheterna att ta emot utdelning skattefritt på företagsägda andelar utvidgas. Flertalet remissinstanser är kritiska till förslagen till nya CFC-regler.

Skälen för regeringens bedömning: I fråga om företagsägda andelar som är kapitaltillgångar skiljer man mellan näringsbetingade andelar och övriga andelar. Andelar som tillhör den senare gruppen brukar kallas kapitalplacersandelar eller portföljandelar.

Med en näringsbetingad andel avses enligt 24 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget om någon av följande förutsättningar är uppfylld:

– Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar vid beskattningsårets utgång i det företag som andelen avser motsvarar 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget (*röstvillkoret*).

– Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (*betingandevillkoret*).

En rörelsedrivande juridisk person beskattas för utdelning på kapitalplacersandelar men inte på näringsbetingade andelar. Skälet för skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar är att beskattning av en rörelsevinst i fler än två led – en gång på bolagsnivån och en gång på ägarnivån – skall undvikas. Någon motsvarande reglering för kapitalvinster finns inte. För en rörelsedrivande juridisk person är således utdelningar på näringsbetingade andelar skattefria medan kapitalvinster på sådana andelar beskattas. I fråga om kapitalplacersandelar beskattas såväl utdelningar som kapitalvinster.

Bestämmelser om avdragsrätt för juridiska personers kapitalförluster på andelar och andra slags delägarätter finns i 48 kap. 26 § IL, den s.k. kvittningsfällan. Juridiska personer får bara dra av kapitalförluster på delägarätter mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en sådan förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret. Det finns även en möjlighet för ett annat företag inom en koncern att dra av en kapitalförlust som inte kan utnyttjas av det företag som haft förlusten.

Av bestämmelserna i 48 kap. 27 § IL följer att kapitalförluster på delägarätter som uppkommer i svenska handelsbolag bara får dras av mot kapitalvinster på delägarätter om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära. I övrigt tillämpas bestämmelserna i 48 kap. 19–21 och 24 §§ IL om avdragsrätt för kapitalförluster i inkomstslaget kapital som innebär en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster. Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter och kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras

av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 20 § IL). Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i värdepappersfonder som bara innehåller svenska fordringsrätter skall dock dras av i sin helhet (48 kap. 21 § IL). Om inte hela kapitalförlusten kan dras av enligt bestämmelserna i 20 och 21 §§, skall 70 procent dras av (48 kap. 24 § IL). Kvoteringen är densamma som för fysiska personer trots att avdraget görs i inkomstlaget näringsverksamhet.

För kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag finns särskilda regler i 50 kap. 9–13 §§ IL. Av reglerna följer att kapitalförluster i inkomstlaget kapital på sådana andelar skall dras av till 70 procent (50 kap. 9 § IL). För kapitalförluster i inkomstlaget näringsverksamhet gäller som huvudregel att dessa skall dras av i sin helhet (50 kap. 10 § IL). Av bestämmelsen i 50 kap. 11 § första stycket IL följer dock att en kapitalförlust som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat svenskt handelsbolag skall dras av med 70 procent av förlusten. Om kapitalförlusten på en andel vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock kapitalförlusten alltid dras av i sin helhet (50 kap. 11 § andra stycket IL).

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2002 gäller enligt bestämmelserna i 50 kap. 12 § IL särskilda regler för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag där det under delägarrens innehavstid har förekommit en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en delägarrätt vars innehav har betingats av handelsbolagets rörelse. Reglerna innebär i huvudsak att den del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget som motsvarar delägarrens andel av en sådan värdenedgång bara får dras av mot delägarrens kapitalvinster på delägarrätter. Av bestämmelsen i 52 kap. 8 § IL följer att bestämmelserna i 50 kap. 12 § även skall tillämpas på kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag.

1998 års Företagsskatteutredningar har föreslagit en omfattande reformering på ett av företagsbeskattningens kärnområden som innebär att beskattningen av kapitalvinster och avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar avskaffas. Utredaren har dessutom förordnat att regleringen som styr möjligheterna att skattefritt ta emot utdelning på sådana andelar justeras. Härtill har utredaren föreslagit nya regler för beskattning av s.k. CFC-bolag (controlled foreign company) i syfte att skydda den svenska bolagsskattebasen.

Regeringen redovisar nedan sina principiella överväganden i dessa frågor.

Den nuvarande beskattningen av företagens kapitalvinster på andelar i dotter- och intresseföretag medför att företagens vinster beskattas både i dotterföretaget och i moderföretaget. Detta är inte önskvärt eftersom en vinst endast bör beskattas en gång i företagssektorn.

Ett exempel belyser det principiellt felaktiga i nuvarande system. Ett dotterföretag i en koncern får en inkomst som beskattas. Om moderföretaget avyttrar andelarna i dotterföretaget – som innehåller vinstmedel som tjänats in under avyttrarens innehavstid – med vinst och därefter delar ut vinsten till moderföretagets ägare kommer i realiteten inkomsten i dotterföretaget att beskattas hos såväl dotterföretaget som

hos moderföretaget och hos ägarna till moderföretaget. I detta exempel är det fråga om en inkomst som beskattats hos dotterföretaget före avyttringen av andelarna i detta. Trippelbeskattning uppkommer emellertid även om dotterföretaget innehåller upparbetade, obeskattade värden (upparbetade under den tid överlåtaren innehaft andelarna). I det fallet kommer beskattningen hos moderföretaget att ske före beskattningen hos dotterföretaget.

Det extra – principiellt omotiverade beskattningsledet – blir särskilt tydligt om det överlåtna företaget har stigit i värde på grund av att beskattade vinster plöjts ned i rörelsen. Utöver rörelsebeskattning hos det företaget beskattas ju även, hos det avyttrande företaget, den värdestegring på andelarna som vinsterna medfört. Kedjebeskattnings i bolagssektorn uppkommer emellertid även om andelarna stigit i värde på grund av förväntningar om framtida vinster i näringsverksamheten. Beskattningen av andelsvinsten kommer i detta fall att följas av en senare beskattning hos det överlåtna företaget när vinsterna uppkommer. Saken kan uttryckas så att värdestegringen består av nuvärdet av förväntade ökade vinster i företaget jämfört med förväntningarna när andelarna anskaffades. Vinsterna är nettovinster efter bolagsskatt, vilket innebär att även nuvärdet och därmed andelsvinsten är ett bolagsbeskattat värde.

Beskattningen av vinster på näringsbetingade andelar kan inte bara leda till trippelbeskattning utan kan uppkomma i ytterligare flera led. Som exempel kan nämnas det fallet att en koncern består av ett moderföretag, ett dotterföretag och ett dotterdotterföretag. En inkomst tjänas in av dotterdotterföretaget och beskattas hos detta. Dotterföretaget avyttrar andelarna i dotterdotterföretaget, varefter moderföretaget avyttrar andelarna i dotterföretaget och delar ut vinsten till ägarna. I detta fall sker beskattning av den inkomst som tjänats in av dotterdotterföretaget fyra gånger.

Den extra skattekostnad som kan uppstå om företagen inte kan skatteplanera bort beskattningen av kapitalvinsten kan visserligen ur ett strikt teoretiskt ekonomiskt perspektiv balanseras av en kapitalförlust i ett senare led i ägarkedjan när värdet i det överlåtna företaget har delats ut. Förlusten ligger emellertid normalt i en obestämd framtid, vilket medför att i praktiken är nuvärdet av ett framtida skatteavdrag som regel mer eller mindre försumbart. Det är därför befogat att säga att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar medför att ett extra och omotiverat skatteled tillkommer inom bolagssektorn. Detta extra skatteled kan motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar i företagssektorn. Beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar bör därför avskaffas. Som en konsekvens av en sådan åtgärd måste även rätten till avdrag för kapitalförluster på sådana andelar avskaffas.

Dagens system med beskattning av kapitalvinster på näringsbetingade andelar har många gånger kunnat kringgå genom skatteplanering i form av andelsavyttringar i länder som inte beskattar de aktuella kapitalvinsterna. Reglerna är med andra ord inte effektiva.

Eftersom beskattningen av kapitalvinster har varit möjlig att undgå leder regelverket med avdragsrätt för kapitalförluster till en faktisk asymmetri i beskattningen i och med att kapitalförluster får dras av. Många företag har strukturerat sina innehav av dotterbolag på så sätt att

vinstgivande aktieförsäljningar sker i länder där kapitalvinster på försäljningar av dotterbolag inte beskattas. Förlustförsäljningar realiseras däremot i Sverige med avdragsrätt för den uppkomna förlusten. Den faktiska asymmetrin har dock numera, genom ett första steg i reformeringen av regelverket, reducerats genom att avdragsrätten begränsats även för kapitalförluster på delägarrätter i inkomstslaget näringsverksamhet där innehavet betingas av rörelse (SFS 2002:540 som trätt ikraft den 1 juli 2002).

Följande exempel illustrerar den faktiska asymmetri som kan uppkomma. Ett svenskt eller utländskt rörelsedrivande företag som skall avyttras kan t.ex. ägas av ett nederländskt holdingföretag som ägs av det svenska koncernmoderföretaget. Om andelarna i det rörelsedrivande företaget har stigit i värde, kan avyttringen ske utan att vinsten beskattas genom att det nederländska holdingföretaget säljer andelarna i det rörelsedrivande företaget. Har andelarna sjunkit i värde, kan det svenska koncernmoderföretaget sälja andelarna i det nederländska holdingföretaget med avdragsrätt för förlusten (full avdragsrätt även mot övriga inkomster före ovan nämnda lagändring). Den beskrivna situationen är inte acceptabel och en reformering av reglerna har därför framstått som nödvändig och oundviklig.

Det förtjänar även att framhållas att det förhållandet att kapitalvinster på aktier i dotterföretag m.m. är skattefria i en del andra länder, bl.a. Danmark och Nederländerna, gör att det är svårt att upprätthålla beskattningen av sådana vinster i Sverige.

Eftersom beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar förslås avskaffad måste även avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar avskaffas. Även om de remissinstanser som uttalat sig i frågan i och för sig uttalar förståelse för denna åtgärd har några instanser dock uttryckt oro för att en avskaffad avdragsrätt innebär sämre förutsättningar för svenska företag att delta i riskfyllda utlandsprojekt och även allmänt försämrade expansionsmöjligheter. Det är således de nuvarande reglernas egenskap av försäkringsfunktion som man åsyftar. Även om regeringen inser avdragsrättens värde för företagen måste det dock stå klart för var och en att ett system utan beskattning av vinster men med bibehållen avdragsrätt för förluster är en omöjlighet. Regeringen kan dock instämma i uppfattningen att det kan finnas situationer där en avskaffad avdragsrätt för kapitalförluster skulle kunna vålla företag bekymmer och där det finns anledning till särskilda överväganden. Det gäller särskilt de fall där ett bolag tillskjutit riskkapital eller kapital för att täcka förluster i ett annat bolag och kapitaltillskottet inte har kunnat göras med avdragsrätt i form av koncernbidrag. Regeringen har därför givit 2002 års Företagsskatteutredning i uppdrag att bl.a. utreda frågan om behovet av och möjligheterna till en reformering av reglerna om koncernbidrag (dir. 2002:28).

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar jämte avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar bör avskaffas.

Det skulle kunna hävdas att regeringens förslag bör medföra att den s.k. Lundin-regeln i 24 kap. 18 § IL kan slopas. Behovet av denna regel utreds emellertid av 2002 års Företagsskatteutredning. Utredningens

arbete bör därför avvaktas innan ställning tas till om bestämmelsen bör finnas kvar.

Slopandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar och de nya reglerna för skattefri utdelning måste kombineras med regler som förhindrar eller motverkar åtgärder som leder till att den svenska bolagsskattebasen urholkas. De kan t.ex. vara fråga om skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteavdragsarbitrage. Detta innebär att ett svenskt företag som förväntar sig att gå med vinst de närmaste åren tar upp ett förhållandevis stort lån. Pengarna används som kapitaltillskott till ett dotterbolag i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. Det svenska bolaget drar av räntorna på lånet och minskar därmed den vinst som redovisas i Sverige. Det utländska dotterbolaget kommer i stället att samla på sig obeskattade eller lågbeskattade vinster. Det svenska bolaget kan tillgodogöra sig dessa vinster antingen i form av utdelningar eller som kapitalvinst om det utländska bolaget säljs. Förfarandet innebär alltså att den svenska avdragsrätten för räntor används för att omvandla en rörelsevinst till antingen en utdelningsinkomst eller kapitalvinst.

Det har ibland gjorts gällande att valutarisker, räntespreader och andra transaktionskostnader medför att det är tveksamt om ränteavdragsarbitrage på marknadsmässig grund kan löna sig. Det är då väl att märka att man inte kan utgå från att alla transaktioner är ett uttryck för normala affärsmässiga villkor och överväganden. Det finns en verklig risk för att det sker konstlade lånetransaktioner vars enda syfte är att skapa en arbitragevinst för låntagaren³⁶. En förutsättning för att en rättslig prövning av sådana förfaranden skall komma till stånd är att de upptäcks och att den bristande förankringen i verkliga ekonomiska förhållanden kan klarläggas. Som utredaren framhållit kan detta vara svårt.

Det finns även andra situationer som är av intresse i sammanhanget. Det kan röra sig om transaktioner som innebär att inkomster förs över till koncernföretag i lågskattestater, t.ex. genom en felaktig internprissättning. Inkomsten tas sedan hem till det svenska företaget som en skattefri kapitalvinst eller utdelning.

Regeringen gör sammanfattningsvis bedömningen att det inte är möjligt att avskaffa kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar utan att det samtidigt tillskapas ett kraftfullt instrument för att motverka transaktioner som leder till att den svenska bolagsskattebasen urholkas. Det är därför nödvändigt att reformeringen av kapitalvinstreglerna kombineras med nya regler för beskattning av CFC-bolag. Enligt regeringens bedömning är dessutom effektivare CFC-regler eller andra åtgärder mot missbruk en förutsättning för att reformeringen av kapitalvinstreglerna skall kunna accepteras utifrån de principiella utgångspunkterna för arbetet med EU:s uppförandekod för företagsbeskattning.

³⁶ Ränteavdragsarbitrage genom utdelning har tidigare varit möjliga genom dotterföretag i Irland till följd av utformningen av det svensk-irländska skatteavtalet. I det arbete som 1998 års Företagsskatteutredningar redovisar nämns att sådana arbitrage åtminstone i viss utsträckning saknade förankring i en affärsmässig verklighet. Det rörde sig i stället om att upprätta handlingar som skulle ge ett underlag för de skattemässiga yrkandena.

1998 års Företagsskatteutredningar lämnade ett förslag till sådana regler. Under remissförfarandet framfördes omfattande och bitvis hård kritik mot förslaget till nya CFC-regler. Med anledning av kritiken har ett delvis helt nytt förslag till nya CFC-regler utarbetats i regeringskansliet. Förslaget har remissbehandlats och bereds för närvarande. Regeringen avser att under innevarande riksmöte lämna ett förslag till riksdagen avseende en ny CFC-lagstiftning i sådan tid att det kan träda i kraft den 1 januari 2004.

När kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas kan det leda till att dyrbarare tillgångar som producerats inom en koncern inför försäljning läggs in i dotterföretag i koncernen varefter dessa säljs i stället för själva tillgångarna. Regeringen har dock bedömt att det inte är motiverat – trots möjligheten till skattefria vinster – att införa regler som motverkar och försvårar förpackningar, se avsnitt 5.13.7. Härtill kommer att det är lagtekniskt svårt att motverka förpackningsförfaranden.

Regeringens föreslagna reformering av kapitalvinstreglerna skulle kunna leda till att det blir vanligare att den legala strukturen för rörelse som bedrivs av en eller ett fåtal fysiska personer i bolagsform anordnas så att personerna innehar andelarna i ett holdingföretag som i sin tur innehar andelarna i ett rörelsedrivande företag. Avvecklas verksamheten kan då holdingföretaget utan beskattning sälja det rörelsedrivande företaget om andelarna i detta har stigit i värde. Vid motsatt utfall kan de fysiska personerna sälja andelarna i holdingföretaget med avdragsrätt för förlusten. Visserligen kommer i det förra fallet vinsten att vara skattemässigt inlåst i holdingföretaget i den meningen att de fysiska personerna inte kan tillgodogöra sig vinsten utan beskattning. Eftersom beskattningen kan skjutas upp behandlas emellertid vinst- och förlustfallet asymmetriskt. Det är inte givet att detta är negativt. I de fall som diskuteras här är normalt andelarna i holdingföretaget s.k. kvalificerade andelar, vilket medför att lyckade utfall leder till att utdelning eller kapitalvinst på andelarna i viss utsträckning tjänstebeskattas enligt de s.k. 3:12-reglerna. Någon motsvarighet (avdrag i inkomstlaget tjänst) finns inte för förlustfall. Beskattningen är därför asymmetrisk på så sätt att riskfyllda investeringar missgynnas i förhållande till investeringar med lägre risk. Den nu aktuella asymmetrin kan minska detta problem. Den nämnda strukturen har en anknytning till 3:12-reglerna även i ett annat hänseende, nämligen det inslag i dessa som kan kallas upphöranderegeln. Enligt denna upphör en andel att vara kvalificerad om den skattskyldige eller närstående inte har varit verksam i betydande omfattning i företaget under beskattningsåret eller de fem föregående beskattningsåren. Det får antas att vid avvägningen av tidsperioden hänsyn har tagits till att verksamheten inte kunnat avyttras utan beskattning vare sig den innehafts direkt eller indirekt av det företag som de kvalificerade andelarna hänför sig till. Om kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas, kommer som nämnts holdingföretaget i en struktur av det diskuterade slaget att kunna avyttra andelarna i dotterföretaget utan beskattning. Mot bakgrund av vikten av att inte motverka möjligheterna för små aktiebolag att genomföra omstruktureringar anser dock regeringen inte heller att det i detta sammanhang finns sådana tunga skäl som talar mot att avskaffa kapitalvinstbeskattningen av dessa slags andelar. Den s.k. 3:12-

utredningen (Utredningen om reglerna för beskattning av ägare i fåmansföretag, m.m., Fi 1999:12) har gjort en översyn av 3:12-reglerna. Utredningen har i betänkandet Skatteregler för småföretagare (SOU 2002: 52) lämnat förslag som syftar till att underlätta för småföretagare. Regeringen avser att senare ta ställning till förändringar av 3:12-reglerna.

Frågan om i vilken utsträckning utdelning på företagsägda andelar skall vara skattefri hänger nära samman med frågan om hur kapitalvinster på sådana andelar skall behandlas. De nuvarande reglerna medger att utdelningen är skattefri på näringsbetingade andelar. Regeringen anser, i likhet med utredaren, att nuvarande definition av näringsbetingade andelar är för snäv eftersom den inte i tillräckligt hög grad kan anses återspegla faktiska förhållanden i näringslivet. Således bör onoterade andelar alltid anses näringsbetingade. För noterade andelar bör röstvillkoret justeras ner till att avse minst tio procent av rösterna i företaget som andelen hänför sig till. Oavsett röstandel bör dock, i likhet med vad som nu gäller generellt, en marknadsnoterad andel alltid anses näringsbetingad om innehavet betingas av innehavarens rörelse.

De skatteregler som regeringen nu föreslår på ett centralt område i skattesystemet har i vissa avseende komplicerande inslag. För att åstadkomma likformiga regler som ger ett materiellt korrekt skatteuttag kan det dock vara nödvändigt med komplicerade skatteregler. I önskemålet om likformiga skatteregler ligger också en strävan att skattereglerna så långt möjligt skall vara neutrala i sin påverkan på individers och företags ekonomiska beslut. Reglerna måste även utformas för att motverka försök till kringgåenden. Dessutom måste skattereglerna givetvis återspegla näringslivets arbetssätt och förhållanden i övrigt. Den starka internationaliseringen av det svenska näringslivet jämte ständigt aktuella frågor kring företagsförvärv och omstruktureringar är två faktorer som i alltmer ökande grad påverkar och komplicerar rättsutvecklingen. Det vore därför verklighetsfrämmande att tro att inte även företagsbeskattningens regelverk måste spegla näringslivets utveckling och förhållanden. Ambitionen är dock att sträva efter enkla skatteregler eftersom enkelhet kan antas stärka skattesystemets legitimitet. Reglernas utformning måste emellertid alltid anpassas till vad situationen kräver.

I de följande avsnitten redogör regeringen för detaljinnehållet i de regelförändringar som behandlats ovan.

5 Kapitalvinst och utdelning på företagsägda andelar

Regeringen har tidigare redovisat de principiella och andra skäl som entydigt talar för att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas. Regeringen har även behandlat frågan om att i anslutning till en sådan förändring justera bestämmelserna om utdelning på sådana andelar.

De aktuella förändringarna i företagsbeskattningen griper in i och påverkar beskattningens kärnområden och förutsätter därför ett omfattande regelkomplex i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, bl.a. för

att klargöra gränsdragningar och motverka skatteundandraganden och andra oönskade effekter. Prop. 2002/03:96

I detta avsnitt redovisar regeringen de omfattande och i vissa avseenden komplicerade frågeställningar som initieras när kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas samt regeringens överväganden och förslag.

5.1 En ny terminologi för vissa andelar?

I 1998 års Företagsskatteutredningars betänkande föreslås en ny terminologi i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för näringsbetingade andelar och införande av termen portföljandelar för sådana andelar som inte är näringsbetingade.

5.1.1 Näringsbetingade andelar

Regeringens bedömning: Inkomstskattelagens nuvarande term näringsbetingad andel bör bibehållas.
--

Utredningens förslag: Inkomstskattelagens nuvarande term näringsbetingad andel ersätts med termen näringsandel.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Skälen för regeringens bedömning: Uttrycket *näringsbetingade aktier eller andelar* infördes genom 1990 års skattereform men har en betydligt längre historia. Definitionen av begreppet finns nu i 24 kap. 16 § IL. En liknande bestämmelse infördes första gången redan 1960 och har i princip inte ändrats under årens lopp förutom att vissa språkliga förändringar har skett (för en redogörelse se prop. 1999/2000:2, s. 318). Genom tillkomsten av inkomstskattelagen har bestämmelsen med vissa språkliga och redaktionella ändringar överförs till 24 kap. 16 § IL. I lagen har uttrycket *andel* använts som en samlingsbeteckning för aktier och andra andelar. Uttrycket näringsbetingade andelar är som framgått ett sedan länge använt uttryck i den svenska skattelagstiftningen. Regeringen ser inte någon omedelbar fördel med att ändra detta uttryck på det sätt som utredningen föreslagit; från näringsbetingad andel till näringsandel. Eftersom utredarens huvudförslag beträffande skattefrihet för vissa utdelningar och kapitalvinster inte förutsätter en förändrad terminologi anser regeringen att det nuvarande uttrycket – näringsbetingad andel – lämpligen bör behållas.

5.1.2 Kapitalplaceringsandelar

Regeringens bedömning: Motsatsen till näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar – behöver inte definieras i inkomstskattelagen.
--

Utredningens förslag: Andelar som inte är näringsbetingade benämns portföljandelar i inkomstskattelagen.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Skälen för regeringens bedömning: Motsatsen till näringsbetingade andelar – kapitalplaceringsandelar – finns inte definierat i inkomstskattelagen. För att förtydliga den skattemässiga behandlingen av dessa slags andelar i det lagförslag som lämnades i lagrådsremissen föreslog regeringen att dessa skulle definieras som kapitalplaceringsandelar. I och med att regeringen i huvudsak följer *Lagrådets* förslag till utformning av bestämmelserna i 24 kap. IL bortfaller det egentliga skälet till att införa en definition och någon reglering föreslås därför inte.

5.2 Gränsdragningen mellan näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar

5.2.1 Gränsdragningsfrågan

Regeringens förslag: En onoterad andel skall alltid anses vara en näringsbetingad andel.

En marknadsnoterad andel skall anses vara en näringsbetingad andel om den juridiska person som äger andelen innehar andelar med minst tio procent av rösterna i det ägda företaget, eller om innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av den juridiska personen som äger andelen eller ett denne närstående företag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket (RSV)* föreslår en utökad skyldighet för företag att utan anmaning lämna uppgifter om i vilka fall andelar i marknadsnoterade företag för vilka utdelning har uppburits föregående år sålts om de innehafts kortare tid än ett år. Myndigheten anser även att det behövs klarlägganden om och hur skattefriheten ska påverkas av att andelen under denna tid anses avyttrad på grund av konkurs, likvidation, fusion eller inlösen. Enligt RSV:s mening bör vad som menas med uttrycket ”sammanhängande” förtydligas. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* pekar på att en möjlig förenkling skulle vara att avskaffa betinganderekvisitet och i stället sänka den schablonmässiga procentsatsen. *Näringslivets skattedelegation* menar att principiella skäl talar för att även kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar undantas från beskattning med det kompletterande villkoret att företagets tillgångar till huvudsaklig del skall utgöras av andra tillgångar än kapitalplaceringsandelar. De föreslagna gränsdragningsreglerna leder enligt delegationen även till administrativt krångel. *Sveriges advokatsamfund* framhåller att det inte finns tillräckligt starka skäl för att göra en åtskillnad mellan näringsbetingade andelar och kapitalplaceringandelar. Den föreslagna nivån om tio procent bör i vart fall sänkas till fem procent. Det kan ifrågasättas om innehavsnivån bör mätas på koncernnivå i stället för på företagsnivå även om det inte är osannolikt att utredarens bedömning att den materiella vinsten av en sådan lösning är så blygsam att den inte uppväger den ökade komplexiteten.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 4 har regeringen gjort bedömningen att utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte skall beskattas. För kapitalplaceringsandelar föreslås däremot inte någon motsvarande förändring.

Som redogörs för i avsnitt 5.3. är syftet med att bibehålla beskattningen av kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar att motverka den s.k. *sparbösseffekten*. Tyngden i sparbösseffekten i ett enskilt fall beror på hur näraliggande det är att jämföra ett indirekt innehav genom aktiebolag med ett direkt innehav i kapitalplacerings syfte av en fysisk person. Ju större ägarengagemang som kan antas vara förenat med det enskilda innehavet av andelar i ett bolag desto mindre bärkraft har sparbösseargumentet.

Onoterade andelar

Andelar som inte är marknadsnoterade, dvs. *onoterade andelar*, lämpar sig normalt inte som objekt för kapitalplaceringar. Med onoterad avses att aktien inte är marknadsnoterad i den mening som anges i 48 kap. 5 § IL. Där sägs att en delägarrätt eller fordringsrätt skall anses marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.

Onoterade andelar är inte likvida på samma sätt som noterade andelar och onoterade företag är många gånger beroende av en eller ett fåtal produkter eller tjänster. Båda dessa omständigheter medför typiskt sett en högre risk. Regeringen gör därför samma bedömning som utredaren i denna fråga, dvs. onoterade aktier bör anses som näringsbetingade andelar oberoende av röstandel i det ägda företaget.

Marknadsnoterade andelar

Ägarengagemanget

När det gäller *marknadsnoterade* andelar ger *röstetalet* en indikation på ägarengagemanget. I likhet med vad som är fallet enligt gällande rätt bör därför i första hand detta användas som särskiljande kriterium. Regeringen gör emellertid bedömningen att den nuvarande gränsen om 25 procent framstår som omotiverat hög. Regeringen anser att ett innehav om tio procent av rösterna som regel innebär ett så starkt ägarengagemang i det ägda företaget att det s.k. sparbösseargumentet kommer i bakgrunden. Den föreslagna gränsen på tio procent framstår även som lämplig mot bakgrund av det arbete som bedrivs inom ramen för den Europeiska Unionen med att reformera rådets direktiv 90/435/EEG (moder/dotterbolagsdirektivet) där det bl.a. pågår en diskussion om en sänkning av det s.k. minimitröskelvärde. Som ytterligare stöd för den valda nivån kan nämnas att relevanta regler i flera av de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått med andra stater, anger ett tioprocentigt innehav.

Regeringen föreslår därför att ett marknadsnoterat andelsinnehav som representerar minst tio procent av samtliga röster i företaget skall anses som näringsbetingat.

Andelar av skilda slag

För det fall att ägarföretaget innehar onoterade andelar i det ägda företaget som representerar t.ex. sex procent av rösterna bör det vara tillräckligt att ett marknadsnoterat innehav av aktier av ett annat slag i samma företag representerar minst fyra procent av rösterna.

Andelstal på koncernnivå

Röstvillkoret i definitionen av näringsbetingade aktier i nuvarande 24 kap. 16 § IL tar ingen hänsyn till aktieinnehavet i den koncern som ett företag kan tillhöra utan tar sikte endast på förhållandena hos det enskilda företaget. Ett villkor för uppskov i reglerna om koncerninterna andelsavyttringar är att det säljande företaget tillsammans med andra företag i den svenska koncernen skall äga andelar i det avyttrade företaget med minst 25 procent av rösterna. Frågan kan därför ställas – som några remissinstanser gjort – om inte även röstvillkoret i den nya definitionen av näringsbetingade andelar borde avse koncernen.

Regeringen gör i denna fråga följande bedömning. Den samlade reglering som följer av att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar i kombination med de nya CFC-regler som regeringen nu aviserat blir omfattande och kommer att ställa nya krav på tillämpningen. Om bedömningen om villkoret är uppfyllt skall göras på koncernnivå blir regelverket och tillämpningen komplicerad och samtidigt resurskrävande för både myndigheter och skattskyldiga. Särskilt kontrollen från skattemyndigheten kommer att ta betydligt större resurser i anspråk än en bedömning som begränsar sig till förhållandena hos det enskilda företaget. Dessa nackdelar skall ställas mot en fördel i form av en mer korrekt materiell utgång som dock torde vara av liten betydelse, bl.a. med hänsyn till att företagen normalt genom underprisöverlåtelser kan samla ihop ett splittrat andelsinnehav till ett företag i koncernen. Regeringen gör i denna fråga samma bedömning som utredaren. Bedömningen bör därför även i fortsättningen ske med hänsyn endast till förhållandena hos det enskilda företaget.

Utredningen har även berört betydelsen av viss associationsrättslig lagstiftning. Av 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att ett bolag är moderbolag om det äger mer än 50 procent av rösterna för samtliga aktier eller andelar i en annan juridisk person (dotterföretaget). Ett koncernförhållande kan emellertid förekomma även vid lägre andelsinnehav, nämligen på grund av olika avtalsförhållanden. Genom dessa bestämmelser kan ett företag vara dotterföretag trots att moderbolagets ägarandel understiger 10 procent av rösterna. Det skulle ligga i linje med resonemanget om ägarengagemang att aktierna ansågs som näringsbetingade i detta fall även om de är marknadsnoterade. Eftersom situationen torde vara ovanlig anser regeringen i likhet med utredaren att det inte är motiverat att belasta det nya regelverket med en särskild reglering för denna situation. På grund av utredningsregeln har ju dessutom moderföretaget en möjlighet att göra sannolikt att innehavet betingas av rörelsen och på så sätt komma i åtnjutande av skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster.

Utredningsregeln

Enligt det gällande *betingandevillkoret* i nuvarande 24 kap. 16 § p. 2 IL anses en andel som näringsbetingad om det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Betingandevillkoret har varit föremål för bedömning i ett antal rättsfall. Många gånger finns därför en förhållandevis rikhaltig praxis att falla tillbaka på. Uttrycket ”*betingas av rörelse*” är emellertid inte helt entydigt och kan därför lämna utrymme för skilda bedömningar. Detta är emellertid ofrånkomligt och som även utredaren funnit är det svårt att finna något lämpligare uttryck som bättre speglar innebörden. Under remissförfarandet har det föreslagits att utredningsregeln skall avskaffas och ersättas med en radikalt sänkt schablonmässig gräns för innehav. Regeringen avvisar en sådan lösning eftersom en utredningsregel är en förutsättning för att det alltid kan göras en skattemässigt materiellt riktig bedömning av ett andelsinnehav, vilket bl.a. har betydelse för behandlingen av kapitalvinster och utdelningar. En utredningsregel är alltså nödvändig och betingandevillkoret bör därför behållas. Såsom *Lagrådet* påpekat bör dock regeln inte innehålla någon särskild bevisregel eftersom det även kan vara till nackdel för en skattskyldig att få andelen klassificerad som näringsbetingad i och med att avdrag för kapitalförluster normalt inte kommer att få göras på sådana andelar.

Lagförslaget

De nya grundläggande bestämmelserna om när en andel är näringsbetingad föreslås tas in i 24 kap. 13 § (nuvarande 15 §) och 14 § (nuvarande 16 §) IL.

5.2.2 Villkor om innehavstid för marknadsnoterade andelar

Regeringens förslag: För marknadsnoterade andelar som innehafts kortare tid än ett år skall följande gälla.

Avyttras en sådan andel innan den har innehafts i ett år eller upphör den inom denna tid att vara en näringsbetingad andel, skall utdelningen tas upp som en intäkt det beskattningsår som händelsen inträffar.

För att en kapitalvinst på en marknadsnoterad näringsbetingad andel skall vara skattefri skall krävas att det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har innehaft andelen under en sammanhängande tid av minst ett år under vilken andelen varit näringsbetingad.

En andel skall anses innehavd från tillträdet vid förvärvet till, såvitt avser utdelningar, frånträdet vid en överlåtelse. Vid bedömningen av innehavstid skall en senare anskaffad andel anses ha avyttrats före en tidigare anskaffad andel av samma slag och sort.

Om andelar har förvärvats genom ny- eller fondemission med företrädesrätt för aktieägarna skall de nya andelarna anses ha förvärvats samtidigt med de andelar som förvärvet grundats på.

Vid tillämpning av genomsnittsmetoden skall näringsbetingade andelar som uppfyller villkoret om innehavstid inte anses vara av samma slag och sort som övriga andelar som är näringsbetingade.

Något innehavstidsvillkor föreslås inte för onoterade andelar.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig tillstyrker i allt väsentligt förslaget. *Riksskatteverket (RSV)* och *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* menar dock att begreppet ”inneha” bör preciseras för att olika situationer, t.ex. pantsättning av andelar och andelar erhållna genom utdelning skall kunna hanteras. RSV förordar att lagtexten bör använda uttrycket ”ursprungsaktierna” i stället för ”moderaktierna”. *Sveriges Advokatsamfund* anser att begreppet ”inneha” bör ges samma innebörd i såväl kapitalvinsthänseende som utdelningshänseende. *Näringslivets skattedelegation*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och *Sveriges advokatsamfund* anser att den kvalificerande innehavstiden inte bör gå förlorad vid en koncernintern avyttring utan att innehavstiden skall tillgodoräknas på koncernnivå.

Skälen för regeringens förslag: I och med att beskattningen av kapitalvinster och utdelning på näringsbetingade andelar avskaffas är det nödvändigt att i vissa fall uppställa villkor om innehavstid för att motverka kringgåenden av regelverket. Regeringen behandlar denna fråga i det följande.

Innehavstidsvillkor för marknadsnoterade andelar

Eftersom marknadsnoterade andelar är likvida i och med att de är föremål för omsättning är det nödvändigt att uppställa villkor om en minsta innehavstid. Nedanstående exempel får illustrera.

Ett företag som redan äger näringsbetingade andelar i ett annat företag, A, skulle förutan någon motverkande regel kunna före utdelning köpa aktier i A, ta emot utdelningen skattefritt och sedan sälja aktierna igen. Detta skulle kunna utnyttjas av utländska ägare i A för att undgå kupongskatt. Det finns vidare skäl att minska incitamentet för ett företag som har aktier – som är en kapitalplacering – med t.ex. 7 procent av rösterna i ett annat företag att inför en avyttring av dessa köpa ytterligare aktier för att komma över gränsen 10 procent av rösterna.

Exemplet aktualiserar behovet av något slags krav på stabilitet i ägandet för att utdelning och kapitalvinst på aktier som är näringsbetingade på grund av att de uppfyller röstvillkoret skall vara skattefria. Om ett villkor om innehavstid begränsas till sådana andelar skulle företagen i stället kunna åberopa betingandevillkoret i utredningsregeln. Detta villkor förutsätter att en bedömning görs av sambandet mellan innehavet av andelen och den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller närstående företag, vilket gör att villkoret kan vara svårt och resurskrävande att tillämpa. Innehavstidsvillkoret bör därför omfatta även aktier som uppfyller betingandevillkoret. För marknadsnoterade andelar skall således gälla ett villkor om innehavstid.

Innehavstidsvillkorets utformning

Villkoret om viss minsta innehavstid för näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade bör utformas något olika i fråga om utdelningar respektive kapitalvinster. Enligt gällande rätt är det förhållandet vid utgången av beskattningsåret som är avgörande. Röstvillkoret för att en andel skall vara en näringsbetingad andel måste således vara uppfyllt vid utgången av beskattningsåret. Förhållandet vid utdelningstillfället saknar betydelse. Konstruktionen av röstvillkoret innebär ett krav på en viss minsta tid för innehav av aktien efter utdelningen³⁷. Hur lång tid det blir i det enskilda fallet beror på vid vilken tidpunkt under beskattningsåret som utdelningen erhålls. Ett villkor som anknyter till förhållandena vid utgången av beskattningsåret är naturligtvis inte användbart i fråga om kapitalvinster på andelar.

Regeringens förslag innebär att *utdelning* på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad alltid skall betraktas som skattefri när den tas emot. Utdelningen skall dock tas upp till beskattning om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad hos innehavaren inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad hos innehavaren. Detta får till följd att utdelningen kan komma att beskattas vid ett annat och efterföljande beskattningsår än det beskattningsår när utdelningen togs emot.

Det kan möjligen framstå som befogat att innehavstiderna fick läggas ihop om andelar på vilka utdelning erhållits ersätts av andelar i ett annat företag på grund av en fusion eller ett uppskovsgrundande andelsbyte. Detta skulle emellertid, som även utredaren påpekat, föra med sig regler som skulle komplicera systemet mer än vad som uppvägs av den materiella fördelen. Någon sådan möjlighet föreslås därför inte.

En *kapitalvinst* på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad bör vara skattefri om andelen innehafvs av det avyttrande företaget under en tid av minst ett år före avyttringen och andelen under hela denna tid har varit näringsbetingad.

Onoterade andelar blir marknadsnoterade

I de fall onoterade andelar – som därmed är näringsbetingade – blir marknadsnoterade och innehavet samtidigt understiger tio procent av rösterna byter innehavet skatterättslig karaktär från näringsbetingat till kapitalplacering om inte utredningsregeln är tillämplig, dvs. att innehavet betingas av rörelse som ägarföretaget eller ett närstående företag bedriver. Utredningsregeln torde i flertalet fall vara tillämplig i dessa situationer. När detta inte är fallet och det därför i enlighet med det föreslagna regelverket inte längre föreligger ett sammanhängande näringsbetingat innehav av andelar måste detta ses som en följdriktig konsekvens av att andelarna genom marknadsnoteringen blivit likvida i högre utsträckning och därmed även kan utnyttjas som en kapitalplacering i större grad. Det finns därför inte anledning att införa någon särreglering för dessa situationer.

³⁷ Utom i fallet att utdelningen erhålls den sista dagen på beskattningsåret.

Antag att aktier med 9 procent av rösterna har innehafts mer än ett år när aktier med 1 procent av rösterna köps till. Detta innebär att samtliga aktier blir näringsbetingade. Omedelbart efter köpet av den sista procenten röster säljs samtliga aktier. Om innehavstid fick räknas oberoende av om aktien är näringsbetingad, skulle en kapitalvinst på det äldre innehavet inte beskattas. Tröskeffekter av detta slag är inte lämpliga. Innehavstid bör därför få räknas endast när aktien är näringsbetingad. Av enhetlighets skull bör detsamma gälla i utdelningshänseende. Om innehavstid skulle få räknas även för kapitalplaceringar kunde för övrigt ett företag kunna åstadkomma att utdelning på ett innehav av t.ex. nio procent blir skattefritt genom att före utdelning köpa aktier med minst 1 procent av rösterna (t.ex. från en utländsk ägare som vill undgå kupongskatt) och efter utdelningen avyttra dem.

Innebörden av att "inneha" en andel

I kapitalvinsthänseende anses en andel avyttrad när avtalet om försäljning ingås även om köparen skall tillträda andelen först senare. Mot denna bakgrund kunde det därför vara naturligt att räkna innehavstid från tidpunkten för avtalet om förvärvet till tidpunkten för avtalet om försäljningen. I utdelningsfallet krävs emellertid särskilda överväganden. Vid uppskjutet tillträde gäller att säljaren, om inte annat avtalats, har rätt till utdelning under tiden mellan avtalstidpunkten och tillträdestidpunkten. I fråga om utdelning krävs därför en annan modell.

Regeringen har i propositionen följt Lagrådets förslag till utformning av bestämmelser. Beträffande *utdelning* bör innehavstiden räknas från den tidpunkt då andelen har tillträtts vid förvärvet till den tidpunkt då den frånträds genom en överlåtelse. Situationer kan tänkas där tid förflyter från det ett avtal ingås till dess köparen faktiskt kommer i besittning av andelen utan att för den skull en överenskommelse om uppskjutet tillträde har gjorts. För att oklarheter skall undvikas i avtalsfall bör därför, om andelen har förvärvats eller avyttrats genom ett avtal, såvida inte annan tidpunkt följer av avtalet, tillträdet respektive frånträdet anses ha skett när avtalet ingicks. I övriga fall, t.ex. när andelen förvärvas eller överläts genom utdelning eller kapitaltillskott, bör som princip gälla att tillträdet respektive frånträdet sker när företaget erhåller respektive förlorar rådigheten över andelen. Dessa fall lämpar sig emellertid inte för lagreglering. Hjälpregeln för att bedöma rådigheten över andelen – om andelen innehafts på sådant sätt att ägaren har kunnat göra gällande den rätt i det ägda företaget som sammanhänger med andelen – har på Lagrådets rekommendation utgått.

I *kapitalvinsthänseende* bör av enhetlighets skull samma lösning som för utdelning gälla i fråga om när innehavstiden börjar löpa.

Några särskilda situationer kan nämnas för att belysa villkoret om innehavstid.

Pantsatta andelar innebär normalt inte något problem vid bedömningen eftersom pantsättningen inte innebär att andelen avyttras. Tanken med pantsättningen är ju att panten så småningom skall återlämnas till ägaren.

Pantsättaren innehar därför andelen i den mening som nu är aktuell till skillnad från panthavaren som visserligen kan inneha panten rent fysiskt.

I de fall andelar har lånats ut till annan genom ett försträkningsavtal (blankning) saknas skäl att anse att den som lånat ut andelarna fortfarande innehar dem i den mening som förutsätts i detta sammanhang. Civilrättsligt är den som lånat ut andelarna inte längre ägare till andelarna och kan därför inte sägas utöva något ägarinflytande i det bolag som andelarna är hänförliga till. Den som lånar ut andelen innehar därför inte andelen i den mening som avses i förslaget (jfr RÅ 1987 ref. 119, utlånad olja).

Om andelar har förvärvats genom nyemission med företrädesrätt för aktieägarna eller genom en fondemission, bör de nya andelarna anses ha förvärvats samtidigt med de andelar som förvärvet grundats på. Ett exempel får illustrera.

Antag att ett företag innehar tio aktier i ett annat företag (*gamla aktier*) vilka har förvärvats, sex vid tidpunkt 1 och fyra vid tidpunkt 2. En fondemission görs genom vilken två aktier berättigar till en ny aktie. De fem nya aktier som företaget erhåller kommer att vara grundade, tre på vardera två gamla aktier som förvärvats vid tidpunkt 1 och två på vardera två gamla aktier som förvärvats vid tidpunkt 2. Av de nya aktierna skall således tre anses anskaffade vid tidpunkt 1 och två vid tidpunkt 2. Om exemplet förändras så att företaget har sju gamla aktier som anskaffats vid tidpunkt 1 och tre gamla aktier som har anskaffats vid tidpunkt 2, kommer de nya aktierna att vara grundade, tre på vardera två gamla aktier som anskaffats vid tidpunkt 1, en på två gamla aktier som anskaffats vid tidpunkt 2 och en på två gamla aktier varav den ena anskaffats vid tidpunkt 1 och den andra vid tidpunkt 2. I fall som illustreras av den sistnämnda nya aktien, dvs. fall när ursprungsaktierna anskaffats vid olika tidpunkter, bör den nya aktien anses ha anskaffats vid den senaste av dessa.

Av bestämmelserna i 44 kap. 7 och 8 §§ framgår att ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs eller upplöses genom likvidation. Några särbestämmelser för dessa situationer är inte motiverade.

Uppskovsgrundande andelsbyten enligt 49 kap. 11 bryter den föreskrivna innehavsperioden eftersom detta utgör en avyttring.

Inlösen av andelar mot ersättning betraktas i skattehänseende som en avyttring och några särregler för denna situation är inte motiverade.

Koncerninterna andelsöverlåtelser

Flera remissinstanser menar att en koncernintern andelsöverlåtelse inte skall bryta innehavstiden. Det kan visserligen framstå som befogat att innehavstid inte skall förloras på grund av en koncernintern överlåtelse av en andel. En sådan möjlighet skulle emellertid öka komplexiteten. Som utredaren framhållit framstår den materiella vinningen som blygsam med hänsyn till att, om andelen blir en näringsbetingad andel hos det köpande företaget, mottagen utdelning inom ett år från förvärvet blir skattefri om bara andelen behålls så länge att ettårsvillkoret uppfylls. Det föreslås därför inte någon särskild reglering för koncerninterna överlåtelser.

Koncerninterna andelsöverlåtelse avser inte sällan onoterade andelar för vilka inte föreslås något villkor om minsta innehavstid. I kapitalvinsthänseende bör därför avsaknaden av en regel om innehavstid på koncernnivå bara få mindre betydelse.

Turordningsregler

För en korrekt bedömning av innehavstidens längd är det nödvändigt med en turordningsregel för de aktuella andelarna för att bedöma om tidsvillkoret är uppfyllt. Ett exempel får illustrera.

Antag att aktier av samma slag förvärvas och avyttras under en viss tidsperiod;

10 aktier förvärvas den 1 mars år ett,

7 aktier förvärvas den 1 september samma år,

7 aktier avyttras den 1 februari år 2, och

utdelning på kvarvarande 10 aktier sker den 1 april år två.

Har tidsvillkoret för undantag från kapitalvinst- och utdelningsbeskattning uppfyllts?

Om en tidigare förvärvad aktie skall anses ha avyttrats före en senare förvärvad (*först in, först ut*), skulle utdelningen anses avse 3 av de först förvärvade aktierna och de 7 senast förvärvade aktierna. Endast utdelning på 3 av aktierna skulle vara skattefria. Den omvända turordningen (*sist in, först ut*) innebär att utdelningen skall anses avse de först förvärvade 10 aktierna och därmed vara skattefria (om aktierna är näringsbetingade och inte något undantag är tillämpligt).

Såsom utredaren funnit är det motiverat att för utdelningar tillämpa *sist in, först ut*. I motsats till vad som gäller i fråga om utdelningar är i kapitalvinsthänseende *sist in, först ut* oförmånligare för företagen än *först in, först ut*, eftersom om det finns såväl ettårsaktier som korttidsaktier det är de senare som i första hand anses ha avyttrats. För att uppnå en materiellt mer fulländad reglering finns det visserligen anledning att tillämpa olika turordningsregler för andelar i utdelnings- respektive kapitalvinsthänseende. Enhetlighetsskäl talar emellertid för att ha en och samma turordningsregel som då bör utgöras av *sist in, först ut* i både utdelnings- och kapitalvinsthänseende. Stöd för en sådan lösning finns även i och med att det är naturligt att uppfatta innehav som innehavstid längre tid som stabilare än innehav som innehavstid kortare tid.

Genomsnittligt omkostnadsbelopp

Enligt 48 kap. 7 § IL skall vid beräkning av ett omkostnadsbelopp det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade användas. Beräkningen skall ske med hänsyn till inträffade förändringar i innehavet. Ett exempel illustrerar.

Antag att ett företag sedan länge innehar tio noterade näringsbetingade andelar. Företaget köper ytterligare en andel i samma företag och säljer denna kort därefter. Det skattemässiga resultatet av de transaktionerna blir godtyckligt om vid beräkningen av omkostnadsbeloppet hänsyn skulle tas till det äldre innehavet. Ett tillägg bör därför göras till bestämmelsen i 48 kap. 7 § IL med innebörden att näringsbetingade

andelar som uppfyller villkoret om den ettåriga innehavstiden inte skall anses vara av samma slag och sort som övriga näringsbetingade andelar i det aktuella företaget.

Onoterade andelar

Eftersom det är nödvändigt med ett villkor om innehavstid för marknadsnoterade andelar talar likformighetsskäl för att även onoterade andelar borde omfattas av ett villkor om en viss innehavstid. En sådan lösning skulle ha fördelen att den motverkar handel med andelar på marknadsplatser med otillfredsställande stabilitet i kurs sättningen (enligt 48 kap. 5 § IL krävs det för att en icke börsnoterad aktie skall anses marknadsnoterad att den är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning). Enligt utredaren finns det dock en avgörande nackdel med en sådan lösning. Avdrag för en kapitalförlust kan göras om andelen avyttras inom ett år efter förvärvet. Detta gäller visserligen även för noterade andelar, men där är risken mindre för att andelens värde jämfört med omkostnadsbeloppet påverkas genom värdeöverföringar. Regeringen delar utredarens bedömning och med hänsyn till det anförda bör onoterade andelar inte omfattas av något villkor om viss innehavstid.

Lagförslaget

Ändrade bestämmelser om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar föreslås tas in i 24 kap. 17, 18 (nuvarande 17 §), 19 (nuvarande 18 §) och 20–22 §§ IL.

Regler om skattefrihet för kapitalvinst på näringsbetingade andelar föreslås tas in i 3–8 §§ i det nya 25 a kap. IL.

I bestämmelsen i 48 kap. 7 § IL om genomsnittligt omkostnadsbelopp föreslås ett tillägg.

5.3 Utdelning och kapitalvinst på kapitalplaceringsandelar

Regeringens bedömning: Utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar bör även beskattas fortsättningsvis.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* menar att det finns anledning att överväga om inte även kapitalvinster och utdelningar på kapitalplaceringsandelar bör omfattas av skattebefrielsen och pekar på att beskattningen leder till kedjebeskattnings i företagssektorn och komplicerar regelverket. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att det inte är klart att den s.k. sparbösseffekten motiverar en skattemässig åtskillnad mellan kapitalplaceringsandelar och näringsbetingade andelar.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR framhåller att sparbösseffekten är mycket begränsad, att förslaget leder till dubbelbeskattnings och komplicerade regler. Om det inte görs någon

åtskillnad mellan näringsbetingade andelar och kapitalplaceringsandelar skulle det innebära ett incitament för företagen att behålla överlikviditeten i Sverige. *Företagarnas riksorganisation* menar att det är av särskild vikt för mindre företag att utan skattekonsekvenser kunna placera tillfällig överlikviditet i marknadsnoterade andelar eftersom dessa ofta inte har kompetens och resurser för att placera medel i företag i utlandet. *Sveriges advokatsamfund* anser att sparbösseffekten inte utgör ett tillräckligt tungt skäl för att bibehålla beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar. *Sveriges fastighetsägareförbund* anser att även kapitalplaceringsandelar bör vara befriade från beskattning och att man helt borde kunna bortse från den s.k. sparbösseffekten i bolag som till huvudsaklig del bedriver annan verksamhet än kapitalförvaltning. En sådan lösning skulle även ge enklare regler.

Skälen för regeringens bedömning: Flera remissinstanser menar att både principiella och praktiska skäl talar för att även beskattningen av utdelning och kapitalvinster på alla typer av företagsägda andelar avskaffas, dvs. även kapitalplaceringsandelar. Det har framhållits att regelverket blir betydligt enklare eftersom man då slipper t.ex. gränsdragningsproblematiken med två olika slag av andelar inom företagssektorn. Härutöver har det även gjorts gällande att en sådan åtgärd skulle förbättra investeringsklimatet för finansiella placeringar och att det skulle medföra att företags överlikviditet i högre utsträckning kommer att placeras i Sverige.

Regeringen kan utifrån en principiell synvinkel dela den uppfattning som t.ex. Kammarrätten i Göteborg framfört. Avskaffas beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på alla typer av företagsägda andelar får det givetvis till följd att kedjebeskattningen inom företagssektorn elimineras vilket skulle vara mer i överensstämmelse med den grundläggande principen bakom den svenska företagsbeskattningen. En sådan åtgärd skulle även leda till att symmetrin i skattesystemet ökar. Det har ibland även gjorts gällande att åtgärden skulle kunna leda till en i ekonomisk mening mer effektiv kapitalanvändning.

De statsfinansiella kostnaderna för att avskaffa beskattningen av företagens kapitalplaceringar är däremot förhållandevis klara. Enligt taxeringsstatistiken för år 2001 uppgick de samlade skattemässiga kapitalvinsterna på företagsägda andelar (exklusive handelsbolagsägda andelar) till sammanlagt ca 48 miljarder kronor. Det finns inte specificerat hur stor del av summan som belöper på kapitalplaceringsandelar men man kan anta att en stor del av vinsterna avser kapitalplaceringsandelar.

Beträffande juridiska personers utdelningar på andelar i företag som inte är koncern- eller intresseföretag uppgick dessa enligt taxeringsstatistiken för år 2001 till ca 12 miljarder kronor. Även om taxeringsmaterialet inte specificeras närmare ger siffrorna en god indikation på att skattebortfallet skulle bli betydande om beskattningen av kapitalvinster och utdelningar på kapitalplaceringsandelar avskaffades. En betydande statsfinansiell kostnad skall alltså ställas mot beloppsmässigt ovissa effektivitetsvinster i företagssektorn.

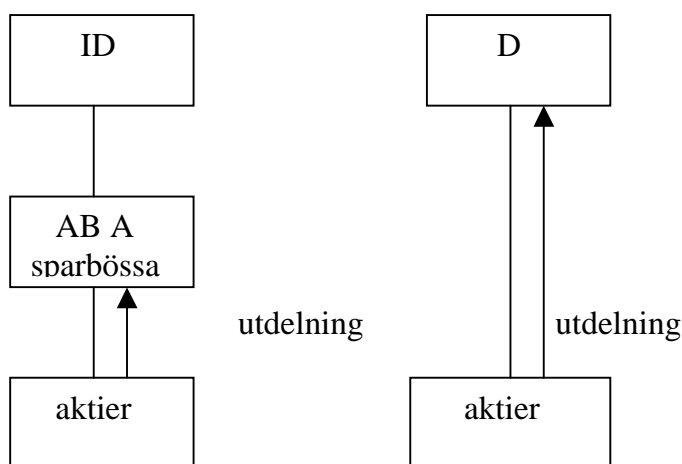
Från näringslivshåll har även gjorts gällande att företagens överlikviditet skulle kunna placeras i Sverige i högre utsträckning än vad

som är fallet idag om beskattningen av kapitalplaceringsandelar avskaffades. Inledningsvis vill regeringen framhålla att det inte är självklart vad som avses med överlikviditet inom företagssektorn. Det är inte något entydigt begrepp utan kan avse allt från enstaka och små tillfälliga placeringar av företagskassan till omfattande och kontinuerlig placeringsverksamhet av ett större företags positiva kassaflöde. I det senare fallet är gränsen många gånger flytande mot vad som utgör en renodlad kapitalförvaltning. Regeringen ifrågasätter inte att en avskaffad beskattning av kapitalplaceringsandelar typiskt sett skulle kunna leda till inflöde av kapital från utlandet. I vad mån ett sådant inflöde – oklart hur stort – skulle utgöras av vad som benämns som överlikviditet inom företagssektorn eller av annat kapital är dock omöjligt att uttala sig om. Likaså är det omöjligt att uppskatta såväl storleken på som förekomsten av eventuella positiva effekter för företagen och samhällsekonomin i stort. Regeringen bedömer därför att argumentet om ökad placering i Sverige av företags överlikviditet inte kan tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen om utdelning och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar i företagssektorn skall göras skattefria.

Avskaffas beskattningen av inkomster på kapitalplaceringsandelar kan det även ge upphov till oönskade effekter för den svenska skattebasen. Om kapitalplaceringsandelarna lånefinansieras är räntan på lånet en skattepliktig inkomst för långgivaren, t.ex. en bank. I det fall lånet tas upp i en utländsk bank tillfaller dock skatteintäkterna den stat där banken hör hemma. För svenskt vidkommande innebär detta en risk för att det svenska skatteunderlaget reduceras genom att företag tar upp lån utomlands och får avdrag för kapitalutgiften, dvs. räntan, samtidigt som inkomsterna från kapitalplaceringen blir skattefria. Skillnaden gentemot dagens system är att ett annat företag kan fungera som länk utan att ett extra beskattningsled uppstår.

Även förekomsten av den s.k. *sparbösseffekten* talar för att behålla beskattningen av utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar. Tyngden av sparbösseargumentet i ett enskilt fall beror på hur näraliggande det är att jämföra ett indirekt innehav genom aktiebolag med ett direkt innehav i kapitalplaceringssyfte av en fysisk person. Det finns här anledning att fokusera på graden av det engagemang i det ägda bolaget som kan antas vara förknippat med aktieinnehavet. Med engagemang avses i sammanhanget koncentrationen av risk och möjlighet till att utöva inflytande i det ägda företaget. Ju högre engagemang som kan antas vara förenat med det enskilda innehavet av aktier hos ett bolag desto mindre bärkraft har sparbösseargumentet.

Sparbösseffekten beträffande beskattning av utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar kan belysas genom följande exempel.



Den fysiska personen D innehar en aktieportfölj direkt medan den fysiska personen ID innehar sin portfölj indirekt genom ett aktiebolag, AB A. Både D och ID sparar utdelningarna på aktieportföljen, ID genom att hålla kvar dem i AB A. Om AB A inte beskattas för utdelningarna kommer dessa att beskattas först när de delas ut av AB A eller ID säljer aktier i AB A. D beskattas däremot omedelbart för de utdelningar som han tar emot. ID får således en räntefördel – en sparbösseffekt – i beskattningen jämfört med D.

Beskattning av utdelningar och kapitalvinster på företagsägda kapitalplaceringsandelar kan alltså motiveras av det önskvärda i att motverka sparbösseffekten.

Det har under remissförfarandet bl.a. föreslagits att även kapitalvinster och utdelningar på kapitalplaceringsandelar skulle vara skattefria om ägaren av andelen är ett företag som huvudsakligen har annan verksamhet än kapitalförvaltning. En sådan ordning skulle dock ge upphov till definitions- och gränsdragningsproblem. Härtill kommer att ett av skälen för regeringens förslag om skattefrihet för vissa företagsägda andelar är andelsinnehavarens ägarengagemang i ett företag och att förändringen skall kunna underlätta omstruktureringar i företagssektorn.

Frågan om att avskaffa beskattningen av vinster och utdelningar på kapitalplaceringsandelar har även en omedelbar koppling till kapitalbeskattningen av fysiska personer, särskilt i fråga om beskattningen av delägare i fåmansföretag i det s.k. 3:12-systemet. Fysiska personer skulle ges möjlighet att placera sitt sparande i ett fåmansföretag och därigenom få möjlighet att förändra aktieinnehav utan att vinster kapitalbeskattas. När det gäller inkomster från kapitalplaceringsandelar – vilka i praktiken utgör sparande för den enskilde delägaren i fåmansföretaget – är det utifrån neutralitets- och likformighetsmål omöjligt att försvara en ordning som innebär skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar. Sparande i ett fåmansföretag medför visserligen administrativa kostnader, men för enskilda med ett omfattande sparande kan det vara en attraktiv lösning eftersom innehavs- och transaktionskostnader i form av förmögenhets- och kapitalvinstskatt elimineras. För att neutralisera denna typ av sparbösseffekt skulle det krävas kompenserande åtgärder i form

av komplicerade spärregler eller någon slags schablonskatt på fåmansföretagets kapitalplaceringsinnehav. En lösning med schablonbeskattning är emellertid inte okomplicerad att genomföra, bl.a. på grund av att en schablonbeskattning av fåmansföretags kapitalplaceringsandelar förutsätter en relativt hög skattenivå för att skatteplaneringsmöjligheterna skall begränsas. Ett annat problem är hur utdelningar från kapitalplaceringsandelar i fåmansföretag skall hanteras. Om utdelningarna skulle göras avdragsgilla skulle fåmansföretag kunna minska utdelningen från den egentliga näringsverksamheten och ersätta denna med vidareutdelade utdelningar från kapitalplaceringsandelar. Utdelningar från kapitalplaceringsandelar skulle därigenom indirekt kunna återinvesteras utan avskattning, vilket skulle ge upphov till en omotiverad och oönskad sparbösseffekt. Schablonskatten måste därför kalibreras så att den eliminerar sparbösseffekten i de fall ägaren avstår från lön och investerar i kapitalplaceringsandelar via sitt fåmansföretag. Skatten måste också eliminera sparbösseffekten som uppstår när utdelningen från den egentliga rörelsen ersätter vidareutdelade utdelningar från kapitalplaceringsandelar. Förändringar i beskattningen av fåmansföretag och dess delägare är för närvarande föremål för överväganden i regeringskansliet, bl.a. mot bakgrund av de förslag till förändringar som den s.k. 3:12-utredningen lämnat i sitt betänkande Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). Regeringen avser att senare ta ställning till förändringar av 3:12-reglerna.

Sammanfattningsvis och med hänsyn till de överväganden som redovisats ovan föreslår regeringen inte någon förändring i beskattningen av kapitalvinster och utdelningar på företagsägda kapitalplaceringsandelar.

5.4 Kapitalförluster på andelar

Regeringens förslag att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar innebär stora förändringar i rätten till avdrag för kapitalförluster på sådana andelar. Dessutom krävs särskilda övergångsregler, bl.a. för att hantera övergångsfrågor som uppstår till följd av de nya regler om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska och utländska delägarbeskattade företag som trätt i kraft den 1 juli 2002. I det följande behandlar regeringen frågor rörande avdragsrätten för kapitalförluster på företagsägda andelar.

5.4.1 Kapitalförluster på näringsbetingade andelar

Regeringens förslag: Kapitalförluster på onoterade andelar eller på marknadsnoterade andelar som är näringsbetingade och som innehafts minst ett år eller motsvarande förlust hos ett handelsbolag såvitt avser delägare som kan inneha en näringsbetingad andel.

Kapitalförluster vid avyttringar av näringsbetingade andelar inom en intressegemenskap får inte dras av oberoende av den tid som andelen har innehaft.

Sparade kapitalförluster på delägarätter får utnyttjas för kvittning mot kapitalvinster på delägarätter utan tidsbegränsning.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar att det bör klarläggas att även utländska delägarbeskattade bolag omfattas av avdragsförbudet. Myndigheten menar vidare att det är angeläget att utveckla det föreslagna regelverket så att det inte blir möjligt att med hjälp av olika kombinationer av derivatinstrument uppnå en icke avsedd avdragsrätt för kapitalförluster.

Sveriges Byggindustrier anser att de föreslagna reglerna allvarligt skulle försämra förutsättningarna för svenska byggföretag att ge sig in i riskfyllda projekt och menar att i vart fall måste en verklig driftsförlust som inte har kunnat utnyttjas i ett bolag som likvideras eller försätts i konkurs istället få dras av av ägaren till bolaget. *Sveriges Fastighetsägareförbund* och *Föreningen auktoriserade revisorer, FAR*, är av samma mening. FAR anser dessutom att beloppsspärren i 40 kap. 10 § andra stycket IL måste tas bort för att inte både ägarföretaget och det förlustbringande företaget skall drabbas.

Näringslivets skattedelegation anser att en restriktiv hållning till avdrag för förluster skulle vara mycket skadlig för näringslivets utveckling i Sverige och förordar att möjligheten att lämna koncernbidrag utvidgas. Under alla förhållanden bör ackumulerade underskott i ett bolag som likvideras eller försätts i konkurs få tillgodogöras av ägarna. Skattedelegationen invänder även mot den föreslagna regeln om en begränsad avdragsrätt vid avyttring av fastigheter. Bestämmelsens utformning gör att även företag som ägs av fysiska personer omfattas, vilka inte kan avyttra sina andelar skattefritt.

Även *Svenska Bankföreningen* påtalar att om en värdenedgång på en andel betingas av bolagets förlustbringande verksamhet och förlusten inte kan utnyttjas i detta bolag leder detta till att företagssektorn går miste om en avdragsrätt. En sådan förlust bör istället kunna utnyttjas av ägarföretagen och för att undvika missbruk av en sådan regel kan avdraget för kapitalförlusten motsvara ej utnyttjade underskottsavdrag som kan utnyttjas först när ett bolag likvideras. En alternativ lösning är att reglerna om begränsning av rätt till underskottsavdrag vid ägarförändringar avvecklas eller omarbetas.

Svenska Revisorssamfundet framhåller att det visserligen är konsekvent och logiskt att avskaffa avdragsrätten för kapitalförluster men att detta samtidigt höjer risknivån för investeringar i näringsbetingade andelar vilket har betydelse för små och medelstora företag där risknivån generellt sett är högre. *Sveriges advokatsamfund* påtalar att utredningsförslaget om avskaffad avdragsrätt bör genomföras. Samfundet är däremot kritiskt till att kapitalförluster hos ett handelsbolag skall omfattas av avdragsförbudet eftersom vinster även fortsättningsvis föreslås bli beskattade. *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* menar att förslaget bör justeras för att beakta den riskmodell som traditionellt används vid affärsutvecklingen i de mindre bolagen. Utdelning och

kapitalvinster skall därför vara skattefria och förluster inte få dras av förrän efter ett års innehavstid både för noterade och onoterade näringsbetingade andelar. *Företagarförbundet* anser med hänsyn till kapitalförsörjningen för riskprojekt att avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar inte skall avskaffas. Om så sker bör man utreda möjligheterna att på annat sätt få avdrag för definitiva förluster.

Skälen för regeringens förslag: En nödvändig förutsättning för att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar är att rätten till avdrag för kapitalförluster på sådana andelar helt avskaffas.

Flera av näringslivets organisationer, bl.a. Näringslivets skattedelegation, kritiserar förslagen om en begränsad eller avskaffad avdragsrätt för kapitalförluster utifrån fallet att en kapitalförlust på näringsbetingade andelar beror på att andelarna sjunkit i värde på grund av att bolaget i fråga har bedrivit förlustbringande verksamhet och förlust i bolaget inte har kunnat dras av mot skattepliktiga inkomster, t.ex. på grund av reglerna om begränsningar i avdragsrätten vid ägarförändringar eller vid konkurs och likvidation.

Som ett första och nödvändigt led i reformeringen av kapitalvinstbeskattningen inom bolagssektorn gäller sedan den 1 juli 2002 en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag samt på andelar i utländska delägarebeskattade företag.

Avskaffas beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar är det, som nämnts, av symmetriskäl nödvändigt att avskaffa rätten till avdrag för en kapitalförlust på onoterade aktier eller på marknadsnoterade näringsbetingade andelar som innehafts minst ett år eller för en motsvarande förlust hos ett handelsbolag såvitt avser delägare som kan inneha en näringsbetingad andel.

Om ett företag med underskott upplöses genom konkurs eller likvidation går rätten till avdrag för underskottet förlorad. Vid ägarförändringar inträffar detsamma (beloppsspärren) eller inträder en begränsning i avdragsrätten (koncernbidragsspärren). När ett företag, A, förvärvar näringsbetingade andelar i ett annat företag, B, eller skjuter till eget kapital till företaget uppkommer det därför en asymmetrisk kalkylsituation om inte koncernbidragsförhållande föreligger. Om B går med vinst, beskattas denna hos B. Om B går med förlust, ger denna inte upphov till avdragsrätt eller endast en begränsad avdragsrätt. Oliksbehandlingen av vinster och förluster skulle negativt påverka kalkylen för joint ventures och liknande. Problemet skulle kunna tänkas lösas genom att A får göra avdrag för en kapitalförlust om möjligheten för B till underskottsavdrag går förlorad på grund av att B likvideras eller går i konkurs. En sådan regel måste dock förses med begränsningar för att hindra att avdrag får göras i fall när A förvärvat andelen från en säljare som har gjort en kapitalvinst. Hänsyn måste även tas till kapitalvinster i tidigare led i en ägarkedja. Det förefaller svårt att utforma en ändamålsenlig lösning på denna väg.

Frågan är komplicerad och kräver särskilda överväganden. Regeringen har därför under våren 2002 tillkallat en särskild utredare i vars uppdrag bl.a. ingår att behandla frågor som har samband med de situationer som remissinstanserna omnämnt. Utredningen, som antagit namnet 2002 års Företagskatteutredning, skall bl.a. utreda frågan om behovet av och

möjligheten till en reformering av reglerna om koncernbidrag (dir. Prop. 2002/03:96 2002:28).

Kapitalförluster på onoterade andelar

Onoterade andelar är, enligt regeringens förslag, alltid näringsbetingade hos en sådan ägare som kan inneha näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13 §. I konsekvens härmed får därför kapitalförluster på onoterade andelar inte dras av.

Kapitalförluster på näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade och som inte har innehafts minst ett år

För näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade och som inte har innehafts minst ett år bör avdragsrätten behållas men den bör, såsom utredaren föreslagit, begränsas eftersom dessa slags andelar närmast får karaktär av kapitalplacering. Kapitalförluster på sådana andelar bör därför få dras av bara mot kapitalvinster på andra delägarätter enligt bestämmelsen i 48 kap. 26 § IL.

Kapitalförlust på en andel vid avyttring till ett företag i intressegemenskap

I nuvarande 25 kap. 28–32 §§ IL finns det bestämmelser om att avdrag inte får göras eller att avdrag skjuts upp vid avyttringar med kapitalförlust i sådana fall då ett köpande företag är moder- eller dotterföretag till det avyttrande företaget eller står under i huvudsak samma ledning som detta. Av dessa regler följer att avdrag för en kapitalförlust vid avyttring av en sådan andel till ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget får göras när aktien senare säljs vidare externt. Detta i förening med skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar som innehafts längre tid än ett år skapar en asymmetri, eftersom en senare värdestegring inom intressegemenskapen på aktien inte beskattas om det företag som avyttrar aktien externt har innehaft den minst ett år. Avdrag för kapitalförluster vid avyttringar av näringsbetingade andelar inom en intressegemenskap bör därför överhuvudtaget inte få göras.

Övergången från en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på företagsägda delägarätter till avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar

Som nämndes tidigare begränsades avdragsrätten för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag samt på andelar i utländska delägarebeskattade företag genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2002. Som huvudregel gäller enligt de nya reglerna att en kapitalförlust på en delägar rätt bara får dras av mot en kapitalvinst på en delägar rätt. Regler med motsvarande innebörd infördes även för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och för andelar i utländska delägarbeskattade företag (prop. 2001/02:140, 2001/02:SkU25, rskr. 2001/02:274, SFS 2002:540). För kapitalförluster på delägarätter

och på andelar i svenska handelsbolag tillämpas de nya reglerna fr.o.m. den 7 december 2001. Reglerna som avser utländska delägarbeskattade företag tillämpas fr.o.m. den 16 april 2002.

Enligt de nya reglerna gäller att en kapitalförlust eller delar av en sådan förlust som inte kan dras av ett år sparas till följande beskattningsår. I och med att regeringen nu föreslår att kapitalförluster på näringsbetingade andelar etc. inte längre skall få dras av om avyttringen i stället hade resulterat i en kapitalvinst som hade varit skattefri, uppkommer frågan hur man skall förfara med gamla kapitalförluster som – i enlighet med reglerna om en begränsad avdragsrätt för rörelsebetingade delägarätter etc. – inte har kunnat dras av mot kapitalvinster ett visst beskattningsår och som därför har sparats men som vid ikraftträdandet av de nu föreslagna reglerna ännu inte har kunnat utnyttjas mot kapitalvinster på delägarätter.

Det finns flera olika lösningar på frågan om hur sparade kapitalförluster som avser näringsbetingade andelar skall hanteras i övergången till det nya regelsystemet; från ett totalt avdragsförbud till en lösning som innebär att sparade kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter får dras av tills de är konsumerade, dvs. utnyttjas i samma ordning som gäller för kapitalförluster på delägarätter som innehas som kapitalplacering. Även frågan om utnyttjande under en övergångsperiod aktualiseras.

Regeringen gör i denna fråga bedömningen att det inte är motiverat eller rimligt med ett totalstopp för sparade kapitalförluster på näringsbetingade andelar. I stället förordas en lösning som innebär att det finns kvar en möjlighet för företagen att dra av sparade kapitalförluster på delägarätter, dvs. även kapitalförluster på näringsbetingade andelar som avyttrats under tiden den 7 december 2001 t.o.m. den 30 juni 2003. Detsamma bör gälla för sådana kapitalförluster där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas i enlighet med bestämmelsen i 25 kap. 30 § IL innan den nu föreslagna lagstiftningen träder i kraft den 1 juli 2003. Dessa sparade förluster skall dras av med tillämpning av nuvarande avdragsbestämmelser i 48 kap. 26 och 27 §§ IL, dvs. i deras lydelse enligt SFS 2002:540.

Frågan aktualiseras även om den begränsade avdragsrätten för dessa slags kapitalförluster bör få utnyttjas under endast en längre övergångsperiod, t.ex. tio år eller om förlusterna skall få utnyttjas tills de är utnyttjade fullt ut. Modellen med en övergångsperiod förutsätter att man i den skattemässiga redovisningen kan skilja mellan å ena sidan kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter som uppstått under tiden perioden den 7 december 2001–30 juni 2003 och kapitalförluster på delägarätter som är kapitalplacering å den andra och även ange vilken av de båda slagen av förluster som utnyttjas ett visst år alternativt föreskriva en turordning i utnyttjandet. Regeringen bedömer att både principiella och praktiska skäl talar för att sparade förluster och förluster som ännu inte har kunnat utnyttjas eftersom villkoret i nuvarande 25 kap. 30 § IL inte har uppfyllts, bör få utnyttjas utan tidsbegränsning.

Samma slags övergångslösning bör gälla för sparade kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska juridiska personer.

Med hänsyn till den långa tid som förflutit är det motiverat att i efterhand begränsa olikbehandlingen av vinster och förluster. Regeringen föreslår därför ett tillägg i övergångsbestämmelserna till regeländringarna som trädde i kraft den 1 juli 2002 (SFS 2002:540). Tillägget till övergångsbestämmelserna innebär att förluster på rörelsebetingade delägarrätter som inträffat före den 1 december 2002 får dras av fullt ut mot företagets samtliga intäkter på det sätt som gällde före den 7 december 2001. Avdragsbegränsningen flyttas alltså fram ett knappt år. Eftersom bestämmelsen om koncernkvittning i 48 kap. 26 § innebär att kapitalförlusten kan få dras av hos någon annan juridisk person än den hos vilken kapitalförlusten uppstått kan den nya bestämmelsen bara bli tillämplig på begäran av den skattskyldige. Om bestämmelsen om koncernkvittning har tillämpats måste för den nya övergångsbestämmelsens tillämpning krävas en begäran från både den hos vilken förlusten uppstått och den som utnyttjat förlusten. Det ligger i sakens natur att om den som fått utnyttja en kapitalförlust som uppstått hos en annan juridisk person – tillsammans med denne – begär tillämpning av övergångsbestämmelsen kommer avdragsrätten för kapitalförlusten att flyttas över till den andra juridiska personen.

Lagrådet vill, i den mån de äldre bestämmelserna i ett särskilt fall skulle leda till skärpt beskattning för den skattskyldige, inte utesluta att detta skulle kunna strida mot regeringsformen trots att det är den skattskyldige själv som begärt att de äldre bestämmelserna skulle tillämpas. Lagrådet anvisar som en möjlighet att i övergångsbestämmelsen föreskriva att äldre bestämmelser skall tillämpas på den skattskyldiges begäran under förutsättning att dessa bestämmelser inte leder till högre skatt. Mot bakgrund av att det ofta kan vara förenat med svårigheter att fastställa om det senare villkoret är uppfyllt menar Lagrådet att en rimlig tillämpning av en sådan övergångsbestämmelse bör vara att skattemyndigheten normalt tillämpar de äldre bestämmelserna på den skattskyldiges begäran utom i fall där det är tydligt att en sådan tillämpning innebär en försämring för honom.

Regeringen konstaterar inledningsvis att övergångsbestämmelser av det aktuella slaget – retroaktiv tillämpning på den skattskyldiges begäran – har införts i ett flertal författningar under årens lopp; senast genom SFS 2002:1143 som trädde i kraft den 1 januari 2003. Dessa övergångsbestämmelser har sin grund i en önskan att den skattskyldige skall ges möjlighet att med retroaktiv verkan få tillämpa mer förmånliga bestämmelser än som följer av den gällande regleringen. Eftersom det inte kan uteslutas att det i vissa fall skulle kunna finnas fall för vilka nya regler leder till en skärpning av skattebelastningen har tillämpningen av denna typ av regler gjorts beroende av den skattskyldiges begäran. Denna principfråga har berörts av Lagrådet i tidigare lagstiftningsärenden (se prop. 1980/81:104 s. 190, prop. 1991/92:54 s. 17 f. och prop. 2002/03:15 s. 103). Att märka är att Lagrådet i det lagstiftningsärende som behandlades i prop. 1980/81:104 menade att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen inte kunde anses tillämpligt i den aktuella situationen (a.a. prop. s. 190), vilken ur principiell synvinkel inte skiljer sig från situationen i ifrågavarande lagstiftningsärende.

Lagrådet yttrade följande beträffande skälet till varför bestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket inte ansågs tillämplig. ”Det intresse ifrågavarande regel är avsett att skydda får nämligen anses tillgodosett redan därigenom att det ligger i den skattskyldiges hand att – med utgångspunkt från egna bedömningar om vad som är till hans förmån – avgöra om han önskar åberopa den nya alternativregeln”. I ett senare lagstiftningsärende, prop. 1991/92:54, ansåg Lagrådet visserligen att regeln i 2 kap. 10 § regeringsformen i princip utgör ett absolut förbud för skattemyndigheten att tillämpa nya regler retroaktivt om detta skulle leda till ett högre skatteuttag. Lagrådet pekade emellertid även på de allvarliga tillämpningssvårigheter som uppstår med en reglering som bara får tillämpas om det är till förmån för den skattskyldige. Mot denna bakgrund godtog Lagrådet att valet av tillämpligt regelsystem avgjordes av den skattskyldige och motsatte sig inte att regeringens förslag till övergångsbestämmelse genomfördes (a.a. prop. s. 18). Slutligen anmärkte Lagrådet att övergångsbestämmelser av det aktuella slaget förekommer i flera tidigare lagstiftningsärenden.

Regeringen vill sammanfattningsvis framhålla att bestämmelser av aktuellt slag – som har till syfte att göra möjligt att i efterhand kunna ge en gynnsammare behandling av skattskyldiga – har föreslagits av regeringen i ett flertal olika lagstiftningsärenden under årens lopp och regleringen har godtagits av riksdagen. Det är därför befogat att se den ifrågavarande tekniken med tillämpning på den skattskyldiges begäran som ett uttryck för etablerad konstitutionell praxis. Denna praxis har senast kommit till uttryck i övergångsbestämmelserna till de nya utvidgade regler om framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten som trätt i kraft den 1 januari 2003 (prop. 2002/03:15, bet. 2002/03:SkU5, SFS 2002:1143). Med hänsyn till det sagda anser regeringen att det inte är vare sig lämpligt eller nödvändigt att föreskriva att de äldre bestämmelserna skall tillämpas på den skattskyldiges begäran under förutsättning att dessa inte leder till högre skatt. Härtill kommer att den skattskyldige har möjlighet att – inom ramen för lagstadgade tidsfrister – begära omprövning av ett taxeringsbeslut som han själv initierat om det senare trots allt skulle visa sig att mer oförmånligt att tillämpa de äldre reglerna.

Den nya övergångsbestämmelsen bör inte få tillämpas beträffande en viss typ av kapitalförluster. Det gäller kapitalförluster på delägaraktier, vanligtvis aktier, som förvärvats mot ersättning i form av andelar i det företag som redovisar kapitalförlusten, dvs. det företag som redovisar kapitalförlusten på de förvärvade delägaraktierna. Motivet till denna inskränkning i tillämpligheten är att framflyttningen av avdragsbegränsningen endast bör omfatta vad som i någon mening kan betecknas som verkliga kapitalförluster och utesluta förluster som är en följd av uppblåsta överlåtelsevärden när företagsförvärv finansierats genom betalning i aktier i det köpande bolaget. I vissa fall har kapitalförluster på sådana aktier tillskapats efter det att själva verksamheten har förts över till ett företag i intressegemenskap med det företag i vilken förlusten uppkommit. För att motverka att undantaget kan utnyttjas i oönskvärda fall är det nödvändigt att utesluta flera olika förlustsituationer, t.ex. det fallet att delägaraktierna förts över från det köpande företaget till ett företag i intressegemenskap som därefter

realiserat förlusten. Mot bakgrund av Lagrådets önskemål om förtydliganden, har vissa omarbetningar gjorts i undantagsbestämmelserna. Övergångsbestämmelsen kommenteras även i avsnitt 10.

När skall storleken på en kapitalförlust fastställas?

I inkomstslaget näringsverksamhet får en kapitalförlust på en delägar rätt bara dras av mot en kapitalvinst på en delägar rätt (48 kap. 26 § IL). Riksskatteverket har i samband med förslaget att kapitalförluster på fastigheter bara skall få dras av mot kapitalvinster på fastigheter, se avsnitt 5.13.9, föreslagit att det bör klargöras om kapitalförlusten skall fastställas vid taxeringen för året när fastigheten avyttras eller vid den taxering när förlusten kan utnyttjas. Myndigheten menar att det är lämpligast att förlusten fastställs vid taxeringen för avyttringsåret.

Såvitt framgått är det i dag oklart om förluster som inte kan utnyttjas fullt ut enligt 48 kap. 26 § IL skall fastställas det år när de uppkommer eller året när de kan utnyttjas. I likhet med vad som gäller sedan 1990 års skattereform för redovisade underskott i inkomstslaget näringsverksamhet anser regeringen att det är naturligt att en kapitalförlusts storlek prövas och beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår när avyttringen sker (jfr resonemanget i prop. 1989/90:110, s. 546 och RÅ 1999 ref. 59). En sådan ordning ger fördelen med en prövning av kapitalförlusten och dess storlek i nära anslutning till avyttringen av andelarna. Dessutom underlättas tillämpningen av den nyligen införda koncernkvittningsregeln i 48 kap. 26 § första stycket IL. Med hänsyn till den oklarhet som synes råda bör frågan regleras. Regeringen avser att senare lämna förslag sådan reglering.

Lagförslaget

Förslaget föranleder bestämmelser som föreslås tas in i 25 kap. 8 § (nuvarande 29 §), det nya 25 a kap., 48 kap. 25–27 §§ och i en ny punkt 6 i övergångsbestämmelserna till SFS 2002:540 samt i övergångsbestämmelserna.

5.4.2 Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar

Regeringens bedömning: Nuvarande avdragsrätt bör behållas.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig särskilt i frågan.

Skälen för regeringens förslag: För juridiska personers kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar föreslås – i konsekvens med att kapitalvinster på sådana andelar även i fortsättningen skall beskattas – att dessa även i fortsättningen får dras av mot kapitalvinster på andra delägar rätter.

Regeringens förslag: Om en andel ändrar karaktär från näringsbetingad till kapitalplacering hos ägaren anses den anskaffad för marknadsvärdet vid karaktärsbytet. I fråga om marknadsnoterade delägarätter skall detta inte gälla om delägarrätten innehafts kortare tid än ett år vid karaktärsbytet.

Om en andel ändrar karaktär från kapitalplacering till näringsbetingad skall avskattning inte ske.

En kapitalplaceringsandel som upphör att vara marknadsnoterad under ett förfarande om tvångsinlösen eller annan inlösen, fusion, likvidation eller konkurs behåller karaktären av kapitalplacering.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *Riksskatteverket* menar att det bör klargöras om en andel kan byta karaktär flera gånger under innehavstiden och även flera gånger under beskattningsåret och om det vid varje karaktärsbyte skall fastställas ett nytt fiktivt anskaffningsvärde. Myndigheten anser även att skattskyldiga som äger andelar som har bytt karaktär skall lämna uppgift om detta i självdeklarationen. Man anser även att förslaget kan ge upphov till omotiverade skatteförmåner i samband med nyteckning av aktier.

Skälen för regeringens förslag: Andelar kan byta skattemässig karaktär under innehavstiden. En andel kan byta karaktär från att vara näringsbetingad till att vara en kapitalplacering eller från kapitalplacering till att vara näringsbetingad.

Från näringsbetingad andel till kapitalplaceringsandel

När en andel byter karaktär från näringsbetingad till kapitalplacering uppkommer frågan om anskaffningsutgift. Det finns två alternativ. Antingen används omkostnadsbeloppet vid karaktärsbytet eller marknadsvärdet vid samma tidpunkt. Den förra lösningen skulle tynga tillämpningen genom att företagen skulle behöva hålla reda på anskaffningsutgifter på näringsbetingade andelar, senare gjorda kapitaltillskott och även värdeöverföringar. Det är dessutom svårt att se något beaktansvärt skäl till att beskatta en värdestegring under den tid som en aktie är en näringsbetingad andel. Regeringen föreslår därför, i likhet med vad utredaren föreslagit, att anskaffningsutgiften på andelen utgörs av marknadsvärdet vid karaktärsbytet från näringsbetingad till kapitalplacering.

Av de rekvisit som ställs upp för att en andel skall vara näringsbetingad följer att en andel som byter karaktär från näringsbetingad till kapitalplacering måste ha varit marknadsnoterad efter karaktärsbytet alternativt både före och efter karaktärsbytet. Marknadsvärdet kan därför som regel bestämmas med ledning av marknadsnoteringar.

Regeln förhindrar att en värdenedgång på näringsbetingade andelar kan omvandlas till en förlust på kapitalplaceringsandelar som kan dras av.

Som framgått tidigare skall en kapitalvinst på en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad bara vara skattefri om det avyttrande företaget vid avyttringstillfället har ägt andelen under en sammanhängande tid av minst ett år under vilken andelen varit näringsbetingad. Den omständigheten att en näringsbetingad andel som är marknadsnoterad och som inte uppfyller villkoret om innehavstid, ändrar karaktär till kapitalplaceringsandel bör inte medföra att andelen får en ny anskaffningsutgift. Avyttras en sådan andel bör man i stället bortse från att andelen har varit näringsbetingad.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen föreslås tas in i en ny paragraf, 6 §, i 25 kap. IL.

Från kapitalplaceringsandel till näringsbetingad andel

Det kan diskuteras om avskattning bör ske när en andel ändrar karaktär från kapitalplacering till näringsbetingad, t.ex. genom att det ägande företaget köper fler andelar så att röstvillkoret uppfylls, oaktat existensen av utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket p 3 IL i förslaget. Riksskatteverket menar att det är befogat med en avskattningsregel för att motverka att man i samband med en emission skapar en skattefri kapitalvinst alternativt kapitalförlust som kan dras av beroende på vad avyttraren önskar uppnå. För att inte olämpliga effekter i så fall skall uppkomma bör avskattningen i sådana fall förenas med ett uppskov så att beskattningen av en avskattningsvinst sker först när andelar säljs. En sådan mekanism innebär att systemet kompliceras betydligt. Till bilden hör även att beskattning av utdelningar och kapitalvinster på kapitalplaceringsinnehav inte i sig är önskvärd utan endast syftar till att motverka den sparbösseffekt som annars skulle uppkomma. Enligt regeringens bedömning, som överensstämmer med utredarens, motverkas möjligheten till manipulationer i syfte att få kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar skattefria tillräckligt av kravet att en aktie skall ha innehafts minst ett år som en näringsbetingad andel för att en kapitalvinst skall vara skattefri. Något avskattningsförfarande för denna situation föreslås därför inte.

Avnotering av marknadsnoterade andelar

Marknadsnoterade andelar avnoteras som regel i samband med ett tvångsförfarande efter ett offentligt erbjudande om uppköp, när det uppköpande företaget uppnått ett innehav med mer än 90 procent av kapitalet och rösterna i det företag som köps upp [se 14 kap. 31–35 §§ aktiebolagslagen (1975:1385)]. Det är inte motiverat att kapitalplaceringsandelar på grund av en sådan avnotering skall kunna säljas eller lösas in utan beskattning av en kapitalvinst. Motsvarande gäller för det fall att avnotering sker under ett förfarande om inlösen i

andra fall, likvidation, konkurs eller fusion. Regeringen föreslår därför att kapitalplaceringsandelar i sådana fall skall anses vara marknadsnoterade även om noteringen har upphört. Prop. 2002/03:96

Lagförslaget

En bestämmelse med anledning av förslaget föreslås tas in i 24 kap. 14 § IL.

5.6 Aktieförvaltande företag

Regeringens förslag: För aktieförvaltande företag skall i allt väsentligt gälla samma regler som för företag med annan verksamhet.

Till utgången av år 2004 skall andelar hos förvaltningsföretag få avyttras till en ägare som är en fysisk person till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget men föreslår vissa kompletteringar. Riksskatteverket anser att den föreslagna övergångsregeln om överföring av tillgångar utan uttagsbeskattning bör begränsas till ett år för att underlätta myndighetens kontroll. Möjligheten att förvärva bör även begränsas till att endast omfatta den som var delägare omedelbart före ikraftträdandet av de nya reglerna. Advokatsamfundet menar att utmönstringen av de särskilda reglerna för förvaltningsföretag bör kompletteras med en rätt till avdrag vid vidareutdelning av utdelning på kapitalplaceringsandelar för att förhindra trippelbeskattning. *Svenska Bankföreningen* menar att övergångsregeln bör justeras för att minska risken för att ägare till förvaltningsföretag avvaktar med att realisera vinster till dess att de nya bestämmelserna träder ikraft.

Skälen för regeringens förslag: Med den skatterättsliga termen förvaltningsföretag avses enligt 24 kap. 14 § IL ett sådant svenskt aktiebolag (eller en sådan svensk ekonomisk förening) som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Ett investmentföretag anses inte som förvaltningsföretag. I ordet "indirekt" ligger att hänsyn tas även till verksamhet i dotterföretag. Ett holdingbolag med minst ett rörelsedrivande dotterföretag är således normalt inte ett förvaltningsföretag.

För förvaltningsföretag gäller en del särregler. För det första beskattas sådana företag enligt 24 kap. 13 § IL inte för mottagen utdelning som vidareutdelas. Beslut om lämnad utdelning skall avse det beskattningsår under vilket utdelning tagits emot. För det andra får enligt 35 kap. 3 § IL varken givare eller mottagare vara ett förvaltningsföretag om avdragsrätt för ett koncernbidrag skall kunna godtas vid beskattningen. För det tredje får förvaltningsföretag enligt 30 kap. 1 § IL inte göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. I fråga om utdelning som ett rörelsedrivande företag erhåller på aktier i ett förvaltningsföretag gäller vanliga regler om skattefrihet på näringsbetingade aktier. Ett undantag

finns dock. Enligt 24 kap. 17 § IL beskattas utdelning från ett förvaltningsföretag om detta – direkt eller indirekt genom ett eller flera andra förvaltningsföretag eller investmentföretag – äger mer än enstaka aktier i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om aktierna hade ägts direkt av det företag som äger aktierna i förvaltningsföretaget. Enligt 43 kap. 2 § 3 IL tillämpas inte de s.k. lätttnadsreglerna avseende aktier i onoterade företag på utdelning från ett företag om detta är ett förvaltningsföretag och under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser, direkt eller genom ett annat förvaltningsföretag, ägt någon aktie i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person.

Den praktiska betydelsen av reglerna om förvaltningsföretag torde i stort sett vara begränsad till att göra det möjligt för privatpersoner att indirekt placera i värdepapper utan att utdelning på dessa utsätts för kedjebeskattning. Detta förutsätter som nämnts att vidareutdelning sker. Kapitalvinster beskattas däremot hos förvaltningsföretaget oberoende av om vinsterna delas ut eller ej.

Näringsbetingade andelar

En särskild aspekt på beskattningen av förvaltningsföretag avser *riskkapitalverksamhet*. Om ett riskkapitalbolag inte är moderföretag till något rörelsedrivande företag kan bolaget vara ett förvaltningsföretag i skattehänseende. Det får – om särreglerna för förvaltningsföretag fortsätter att gälla – till konsekvens att regeringens förslag om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar inte blir tillämpliga. Mottagna utdelningar kan då inte återinvesteras utan beskattning vilket hämmar verksamheten. Regeringen anser att de föreslagna reglerna för rörelsedrivande företags innehav av näringsbetingade andelar i allt väsentligt bör bli tillämpliga även på förvaltningsföretag. Om ett förvaltningsföretags innehav i ett bolag motsvarar minst tio procent av rösterna skall utdelningar och kapitalvinster på aktierna bli skattefria. I de fall aktierna inte är marknadsnoterade skall utdelning och kapitalvinster vara skattefria oberoende av röstetal i det ägda bolaget.

Med hänsyn till det slag av verksamhet som ett förvaltningsföretag bedriver, dvs. förvaltning av värdepapper, anser regeringen inte att det är befogat att tillåta att förvaltningsföretag får tillämpa utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 IL i förslaget. För värdepappersförvaltande företag är det som regel inte möjligt att avgöra om marknadsnoterade innehav som inte når upp till schablonregelns gräns på tio procent är betingade av rörelsen eller är en kapitalplacering eftersom dessa måste anses sammanfalla. Såsom Lagrådet påpekat gäller efter 1990 års skattereform att aktiebolag och ekonomiska föreningar bara har ett inkomstslag (näringsverksamhet) och inte som tidigare flera (rörelse, kapital, tillfällig förvärvsverksamhet etc.). Rättsfallet RÅ 2001 ref. 6 – som även avsåg tillämpningen av inkomstskattelagens regler – bekräftar att med ”*rörelse*” avses något annat och mindre än ”*näringsverksamhet*” och att förvaltning av värdepapper inte utgör rörelse. Utredningsregeln är därför inte tillämplig på innehav hos ett värdepappersförvaltande företag. Det är därför inte nödvändigt med ett särskilt undantag i den föreslagna

24 kap. 14 § första stycket 3 IL för att exkludera sådana företag som i dag är förvaltningsföretag från att tillämpa utredningsregeln. I enlighet med vad Lagrådet yttrat finns det därmed inte något behov av att behålla den skatterättsliga termen förvaltningsföretag.

Kapitalplaceringsandelar

Systemet förenklas avsevärt om även kapitalplaceringsandelar i ett förvaltningsföretag bedöms på samma sätt som för ett rörelsedrivande företag. Regeringen delar utredarens bedömning att en fortsatt skattefrihet för mottagna utdelningar på kapitalplaceringsandelar som vidareutdelas inte skulle fylla någon viktig funktion i ett reformerat system. Detta leder till ställningstagandet att även företag som förvaltar värdepapper bör beskattas för mottagen utdelning på kapitalplaceringsandelar oberoende av om vidareutdelning sker.

Advokatsamfundet menar att det fortsättningsvis bör finnas en rätt till avdrag vid vidareutdelning av utdelning på kapitalplaceringsandelar. Med den inriktning som regeringens förslag har, dvs. att i allt väsentligt utmönstra de särskilda skattereglerna för förvaltningsföretag, skulle det vara svårt att försvara en sådan ordning enbart för värdepappersförvaltande företag. Alternativet till en sådan särlösning, dvs. att ha en sådan avdragsmöjlighet för alla aktiebolag är givetvis utifrån både principiella och praktiska aspekter oacceptabelt. Regeringen bedömer därför att det inte bör finnas någon avdragsrätt för utdelning som vidareutdelas.

Lagförslaget

Förslagen medför att nuvarande 24 kap. 13 och 14 §§ IL upphör att gälla samt ändringar i 2 kap. 1 §, 24 kap. 17 § (omnumrerad till 18 §), 30 kap. 1 §, 35 kap. 3 och 4 §§ samt 43 kap. 2 § IL.

Övergångsbestämmelser

Regeringens förslag innebär att skattereglerna för andelsinnehav genom ett förvaltningsföretag i vissa avseenden inte kommer att vara lika förmånliga som tidigare. Andelar som innehas av ett förvaltningsföretag bör därför under en övergångstid få avyttras till skattemässiga värden till förvaltningsföretagets ägare om denne är en fysisk person utan att företaget uttagsbeskattas. I konsekvens härmed bör förvärvarens anskaffningsutgift utgöras av företagets skattemässiga värde på den innehavda andelen. Beträffande längden på övergångstiden har utredaren föreslagit två år efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Riksskatteverket har riktat invändningar mot övergångstidens längd och menar att denna bör begränsas till ett år. Enligt regeringens mening är det svårt att se nödvändigheten och behovet av att låta den tillåtna anpassningsperioden löpa över en så lång tid som två år efter ikraftträdandet. En övergångsperiod till utgången av 2004 får anses fullt tillräcklig. Det saknas vidare skäl till att låta övergångsregeln omfatta annan än en fysisk person som omedelbart före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna är delägare i förvaltningsföretaget. *Svenska*

Bankföreningen har lämnat ett förslag som enligt föreningen skulle leda till att det inte uppstår skattebetingade hinder för att göra omplaceringar i intresseföretag fram till dess att de nya av utredningen föreslagna reglerna har trätt ikraft. Oavsett vilka effekterna av föreningens förslag skulle kunna tänkas bli är det enligt regeringens mening överhuvudtaget inte motiverat att komplicera systemet med regler med ett sådant syfte eftersom de nya reglerna föreslås träda ikraft och tillämpas inom en förhållandevis kort tid.

Anskaffningsutgiften när ett förvaltningsföretag är ett fåmansföretag

Om förvaltningsföretaget är ett fåmansföretag och delägaren, dvs. förvärvaren av aktierna, i enlighet med reglerna om utdelning på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL skall ta upp en del av övervärdet vid förvärvet av andelarna i inkomstslaget tjänst bör anskaffningsutgiften för aktierna utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos det avyttrande företaget och det belopp som delägaren skall ta upp i inkomstslaget tjänst. Uttagsbeskattning bör underlätas även i detta fall.

Lagförslaget

Bestämmelser har tagits in i punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i IL.

5.7 Investmentföretag

Regeringens förslag: I underlaget för schablonintäkt och avskattningsintäkt för investmentföretag skall inte räknas in andelar och aktiebaserade delägarätter om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om andelen eller den aktiebaserade delägarätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel.

Investmentföretag skall omfattas av de nya skalbolagsreglerna.

Utredningens bedömning: Investmentföretag bör inte omfattas av de nya bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinster.
Remissinstanserna: *Verket för näringslivsutveckling, NUTEK*, menar att för att få en helt neutral beskattning av riskkapitalinvesteringar bör schablonintäkten avskaffas för aktiefonder och investmentföretag. *Näringslivets skattedelegation* menar för sin del att – som en konsekvens av att kapitalvinstbeskattningen avskaffas – beskattningen av investmentföretagen bör utredas generellt. Skattedelegationen anser dock att avskattningsregeln i 39 kap. 17 § IL redan nu bör justeras så att underlaget för beräkningen av avskattningsintäkten minskas med investmentföretagets näringsbetingade innehav. Även *Sveriges advokatsamfund* anser att beskattningen av investmentföretag och värdepappersfonder bör ses över i anledning av utredningens förslag. Investmentföretagen *Industrivärden AB* och *Investor AB* föreslår bl.a. att schablonintäkten för investmentföretag avskaffas eller, som ett alternativ, att intäkten endast beräknas på de innehav som inte är att anse som

näringsbetingade och att skatten tas ut med ett lägre procenttal än den gällande skattesatsen samt att bestämmelserna om avskattning vid karaktärsbyte och begränsningen i rätten till utdelningsavdrag avskaffas.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om investmentföretag och värdepappersfonder finns i 39 kap. 14–19 §§ IL. Med *investmentföretag* avses enligt 39 kap. 15 § IL ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i. För ett investmentföretag gäller enligt 39 kap. 14 § IL följande särregler: Kapitalvinster på delägarätter skall inte tas upp och kapitalförluster på delägarätter får inte dras av. En schablonintäkt av värdet på företags delägarätter vid beskattningsårets ingång skall tas upp. Schablonintäkten var tidigare två procent men sänktes fr.o.m. den 1 januari 2002 till en och en halv procent, dvs. till samma nivå som gäller för värdepappersfonder. Den högre schablonintäkten för investmentföretag motiverades med att dessa företag, till skillnad från värdepappersfonder, kan ta upp lån och att räntekostnaderna reducerar schablonintäkten. Motivet har så småningom inte visat sig vara hållbart eftersom det inte beaktar förhållandet att den slutlige ägaren – i frånvaro av avdragsrätten för räntor hos mellanhanden – har möjlighet att uppnå samma resultat genom egen upplåning. För både investmentföretag och värdepappersfonder avskaffades dessutom begränsningen att avdrag för utdelning inte får föranleda underskott, bl.a. eftersom begränsningen kan försvåra för dem att upprätthålla en jämn utdelningspolitik (prop. 2001/02:1, bet. 2001/02:FiU1, rskr. 2001/02:34, SFS 2001:842).

Utdelning som investmentföretaget lämnar skall dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

Reglerna för investmentföretag och värdepappersfonder fick i huvudsak sin nuvarande materiella utformning genom 1990 års skattereform. Syftet med de ändringar som gjordes då var att å ena sidan aktieäggande genom ett investmentföretag eller en värdepappersfond och å andra sidan direktäggande av fysiska personer skulle kunna ske på ungefär samma skattevillkor.

Utifrån det huvudsakliga syftet med förslaget om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar, dvs. att eliminera kedjebesättning och faktisk asymmetri i bolagssektorn, är det naturligt att låta förslagen avseende skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar även omfatta investmentföretag. Utifrån syftet med reformen är det däremot inte motiverat att låta förslagen omfatta även värdepappersfonder.

Om investmentföretagen behandlas på samma sätt som rörelsedrivande företag i aktuellt hänseende skall schablonintäkten för investmentföretag beräknas på ett underlag som utgörs av kapitalplaceringsandelar och aktiebaserade delägarätter som är kapitalplacering.

Frågan har behandlats av utredaren som har gjort bedömningen att frågan om ändrade regler för investmentföretagen inte är enkel utan kan komma att kräva kompletterande särregleringar på flera områden vilket skulle komplicera regelsystemet ytterligare. Utredaren har därför stannat för att i nuläget undanta investmentföretagen från tillämpningen av de

nya reglerna om skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

Frågan om investmentföretagens beskattning rymmer komplicerade frågeställningar. Under årens lopp har regeringen ägnat frågan om investmentföretagens beskattningssituation stor uppmärksamhet. Nivån för schablonskatten har omprövats och har som nämnts nyligen sänkts. Dessutom har underskottsbegränsningen avskaffats. Förslagen om att införa skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar reser frågan om hur en sådan förändring bör påverka beskattningen av investmentföretagen för att målsättningen om en likformig och neutral företagsbeskattning skall kunna upprätthållas. Regeringen bedömer med anledning av de förslag som lämnas för aktiebolagssektorn i övrigt att det för investmentföretagen bör vidtas en kompenserande justering i underlaget för schablonintäkt.

I underlaget bör inte räknas in andelar och aktiebaserade delägarätter om en kapitalvinst – med bortseende från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning – inte skulle ha tagits upp enligt bestämmelserna i det nya 25 a kap. IL om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten hade avyttrats vid beskattningsårets början och investmentföretaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel. Sådana andelar bör inte heller inräknas i underlaget för avskattningsintäkt enligt 39 kap. 17 § IL. Såsom Lagrådet framhållit ägnar sig investmentföretag åt förvaltande verksamhet och har regelmässigt ingen rörelse. Vid bedömningen om en andel är näringsbetingad är det därför – på samma sätt som gäller för förvaltningsföretag, se avsnitt 5.6 – inte möjligt att tillämpa utredningsregeln i den föreslagna 24 kap. 14 § första stycket 3 IL. När underlaget för schablonintäkt skall bestämmas är det givetvis inte vare sig möjligt eller motiverat att pröva den fingerade skattefriheten utifrån skalbolagsreglerna i 25 a kap. 9–18 §§.

Som en konsekvens av att regler om försäljning av skalbolag inom bolagssektorn införs, se avsnitt 5.13.1, och eftersom investmentföretagen nu föreslås få en i förhållande till bolagssektorn i övrigt kompenserande justering av beräkningen av underlaget för schablonskatt, bör även avyttringar som ett investmentföretag gör prövas utifrån reglerna om skalbolagsförsäljningar. Regeringen föreslår därför även en sådan konsekvensändring.

Lagförslaget

Ändringar i enlighet med förslaget föreslås tas in i 39 kap. 14 § första stycket och 17 § första stycket IL.

5.8 Utdelningar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar i utländska företag

Regeringens förslag: Definitionen av näringsbetingade andelar skall omfatta även andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar under förutsättning att den utländska juridiska personen är föremål för inkomstbeskattning jämförlig med den som gäller för ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster.

Om en andel i en utländsk juridisk person är näringsbetingad skall utdelningar och kapitalvinster på andelar i en sådan person vara skattefria under samma förutsättningar som utdelningar och kapitalvinster på svenska andelar.

Utredningens förslag: Definitionen av näringsbetingade andelar skall omfatta även andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar utan krav på jämförlig inkomstbeskattning av den utländska juridiska personen.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget. *Föreningen auktoriserade revisorer, FAR*, menar att för tillämpningen av reglerna om skattefrihet på utländska juridiska personer bör den avgörande omständigheten vara att den utländska juridiska personen är ett skattesubjekt i den stat där den hör hemma och att det inte kan uppställas några krav på civilrättslig likhet med ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. FAR menar vidare att även andelar i onoterade bolag som hör hemma i en stat inom EU och som utgör lagerandelar i Sverige bör anses vara näringsbetingade.

Skälen för regeringens förslag: Gällande skattefrihet för utdelningar på näringsbetingade andelar omfattar i princip även utdelningar på andelar i utländska företag. Som en skyddsåtgärd med syfte att motverka att den svenska skattebasen urholkas, bl.a. på grund av förfaranden som innebär ränteavdragsarbitrage, har det uppställts ett krav som i huvudsak innebär att skattefrihet förutsätter att den utländska inkomstbeskattningen av det utdelande utländska företaget är jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt företag med motsvarande inkomster (nuvarande 24 kap. 20–21 §§ IL).

Med syfte att underlätta fria kapitalrörelser inom den Europeiska unionen och även i övrigt underlätta internationella etableringar bör reglerna om skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar lämpligen omfatta näringsbetingade andelar i utländska företag. En sådan förändring förutsätter dock att det finns regler som effektivt kan skydda den svenska skattebasen mot ränteavdragsarbitrage och andra förfaranden, inte bara såvitt avser utdelningar utan även i fråga om kapitalvinster. Regeringen avser att föreslå nya och effektivare CFC-regler som kan motverka oönskade förfaranden. Som redovisats i avsnitt 3 avser regeringen att överlämna en lagrådsremiss med förslag till ny CFC-beskattning följt av en proposition under våren 2003. I avvaktan på att dessa regler – och beroende på den närmare utformningen av reglerna – är det lämpligt att uppställa ett villkor om jämförlig beskattning för att en andel i en utländsk juridisk

person skall anses som näringsbetingad. En andel i en utländsk juridisk person skall alltså uppfylla dels de generella villkoren i 24 kap. 13 och 14 §§ och dels skall inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen vara jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster.

Den föreslagna skattefriheten för kapitalvinster och utdelning på näringsbetingad andelar avser enligt den föreslagna huvudregeln i 24 kap. 13 § IL andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar. Med detta uttryckssätt innefattas även utländska motsvarigheter till dessa slag av företag. Detta följer av regeln i 2 kap. 2 § IL. Det ligger i sakens natur att de svenska associationsformerna aktiebolag och ekonomisk förening inte alltid har en identiskt lika motsvarighet i utländska stater. Det behöver därför inte föreligga absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (jfr prop. 1999/2000:2, del 2, s. 22).

Vid tillämpningen av bestämmelsen i 24 kap. 13 § utesluts givetvis andelar i delägarbeskattade utländska företag, bl.a. mot bakgrund av att reformen inte avser andelar i företag i den delägarbeskattade sektorn, se avsnitt 5.12. Att andelar i sådana utländska företag utesluts från tillämpningen framgår även av bestämmelsen i den nya 24 kap. 15 § första stycket IL i förslaget. Denna bestämmelse föreskriver att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen skall vara jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster.

För associationer som hör hemma i en stat i EU finns bestämmelsen i 24 kap. 16 § IL i förslaget (nuvarande 24 kap. 22 § IL), se nedan

Lagförslaget

Regeringen har följt Lagrådets förslag och regleringen – som i huvudsak motsvarar reglerna i nuvarande 24 kap. 20 § 2 och 21 §§ IL – har tagits in i nya 24 kap. 15 § IL.

Särskilt om andelar i företag som hör hemma i EU

Enligt den nuvarande bestämmelsen i 24 kap. 22 § IL anses andelar i ett utländskt företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU som näringsbetingade också om innehavet motsvarar 25 procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelarna är lagertillgångar. Bestämmelsen utgör endast en utvidgning av bestämmelserna i nuvarande 24 kap. 16 § IL och innebär i övrigt att samtliga förutsättningar i nuvarande 24 kap. 20 § skall vara uppfyllda för att utdelningen skall vara skattefri. I paragrafens andra stycke ges en precisering av vad som avses med ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU. Bestämmelserna har sin grund i rådets direktiv 90/435/EEG (moder- dotterbolagsdirektivet). Utredaren har under åberopande av enhetlighetsskäl förslagit att räckvidden av bestämmelserna utsträcks så att de även kommer att omfatta kapitalvinster på andelar i utländska företag som hör hemma i en stat i

EU. Regeringen gör i denna del samma bedömning som utredaren. Regeringen delar dock den av FAR framförda uppfattningen att även andelar i onoterade bolag som hör hemma i en stat inom EU och som utgör lagerandelar i Sverige bör anses som näringsbetingade med hänsyn till EU:s moder-dotterbolagsdirektiv och att detta bör framgå av den aktuella bestämmelsen som i enlighet med Lagrådets förslag till disposition av bestämmelserna i 24 kap. föreslås omnumrerad till 24 kap. 16 § IL.

Beträffande företag som hör hemma i en stat i Europeiska unionen ser regeringen inte något skäl att utvidga företagskretsen till att omfatta alla typer av associationer under förutsättningen att det är ett skattesubjekt i hemlandet. Med hänsyn till att röstvillkoret i den generella definitionen av näringsbetingade andelar i 24 kap. 14 § sänks till tio procent bör dock en korresponderande justering göras i den aktuella bestämmelsen. Gränsen för vad som skall anses som näringsbetingat innehav föreslås därför sänkt till att avse tio procent av kapitalet.

Beträffande skattefriheten på kapitalvinster har utredaren föreslagit en uttrycklig begränsning i regelverket. Skattefriheten för kapitalvinster skall inte omfatta andelar i utländska företag om de är en lagertillgång hos innehavaren. Enligt regeringens mening är det dock inte nödvändigt att föreskriva en sådan inskränkning eftersom en avyttring av en lagertillgång inte ger upphov till en kapitalvinst utan istället utgör en rörelseintäkt. En avyttring av en andel som är lagertillgång resulterar därför inte i en kapitalvinst eller kapitalförlust och kan därför inte omfattas av förslaget.

Lagförslaget

Bestämmelser föreslås tas in i nya 24 kap. 15 (nuvarande 21 §) och 16 §§ (nuvarande 22 §) IL.

5.9 Kapitalvinster och kapitalförluster på aktiebaserade delägarätter

Regeringens förslag: Med en *aktiebaserad delägar rätt* skall avses en rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt, en delrätt eller en option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Med en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt skall avses en aktiebaserad delägar rätt, om innehavaren innehar näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till. För en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt skall gälla i huvudsak samma regler som för näringsbetingade andelar.

En kapitalvinst på en marknadsnoterad aktiebaserad delägar rätt är skattefri om delägar rätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller de aktier på vilka delägar rätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens med den skillnaden att delägarätterna i fråga av utredningen betecknats som aktiehärledda delägarätter.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* – som är den enda remissinstans som har kommenterat det – tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det bärande motivet till förslaget om att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar är att underlätta omstruktureringar inom näringslivet genom avyttringar av företag. Det saknas därför skäl att generellt utsträcka skattefriheten till delägarätter och tillgångar som skall behandlas som delägarätter (jfr uppräknningen av olika slags tillgångar i 48 kap. 2 § IL). För att motverka olika slag av försök till kringgåenden av de villkor för skattefriheten som föreslås är det däremot nödvändigt att införa vissa restriktioner beträffande vissa slag av tillgångar, t.ex. konvertibla skuldebrev. Det finns dock vissa slag av tillgångar som behandlas som delägarätter och som inte utgör andelar men som ändå utgör ett utflöde av den rätt i ett företag som andelen grundar. Frågan om den skattemässiga behandlingen av dessa slags delägarätter behandlas i det följande.

Näringsbetingade aktiebaserade delägarätter

En rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt eller en delrätt intar en särställning, om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänförs till, genom att tillgången endast är ett av tekniska skäl betingat led mellan ursprungsaktierna och de nya aktier som helt eller delvis är ett utflöde av dessa. Sådana tillgångar bör, i enlighet med Lagrådets förslag, betecknas som *aktiebaserade delägarätter*. Rättens omedelbara koppling till en bakomliggande aktie (*ursprungsaktien*) för med sig att en aktiebaserad delägarätt bör behandlas på samma sätt som ursprungsaktien och de nya aktier som en emission resulterar i.

Särskilt om inlösen- och säljrätter

När ett aktiebolag löser in aktier genom nedsättning av aktiekapitalet eller när ett publikt aktiebolag genom ett erbjudande till aktieägarna förvärvar egna aktier förekommer det att aktieägarna erhåller s.k. inlösenrätter respektive säljrätter. Dessa kan dels avyttras på marknaden av den som inte vill delta i förfarandet, dels utnyttjas för deltagande i inlösen- respektive återköpsförfarandet. Det är fråga om rättigheter för innehavaren att avyttra aktier som utgör en form av säljoptioner (jfr 44 kap. 12 § IL, RÅ 1997 ref. 43 II och RÅ 2000 not. 209). Säljrätter och inlösenrätter skiljer sig dock från säljoptioner i allmänhet på så sätt att de förra direkt härrör ur aktieinnehavet och genom att det skattemässiga omkostnadsbeloppet skall fördelas mellan ursprungsaktierna och rättigheterna. Detta gäller dock inte när sälj- eller inköpsrätterna har förvärvats på marknaden. Även sälj- och inlösenrätter bör anses som aktiebaserade delägarätter, men endast i sådana fall då de har förvärvats på grund av ett redan existerande innehav av aktier. Lagrådet har förordat att 48 kap. 2 § första stycket IL kompletteras med en bestämmelse som direkt tar sikte på sälj- och inlösenrätter. Enligt regeringens mening bör

dock frågan om en sådan komplettering behandlas i ett annat sammanhang och är inte heller nödvändig för tillämpningen av nu aktuella förslag.

Regeringen föreslår sammanfattningsvis att en aktiebaserad delägar rätt skall anses som näringsbetingad om innehavarens förvärv av rätten grundats på ett existerande innehav av näringsbetingade andelar i det företag som rätten hänför sig till. En sådan rätt skall i kapitalvinsthänseende i allt väsentligt behandlas på samma sätt som en näringsbetingad andel. I likhet med vad som föreslagits beträffande skattefrihet för näringsbetingade andelar bör det uppställas ett villkor om en minsta innehavstid för näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter.

Innehavstidsvillkoret innebär att en kapitalvinst på en marknadsnoterad delägar rätt är skattefri bara om delägar rätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller de aktier på vilka delägar rätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i nya 25 a kap. 4, 5 och 7 §§ IL.

5.10 Andra svenska ägare eller säljare än aktiebolag

Regeringens förslag: Kretsen av svenska juridiska personer som inte beskattas för utdelning på näringsbetingade andelar bibehålls oförändrad.

Reglerna om skattefrihet för kapitalvinster respektive avdragsförbud för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter tillämpas även på en svensk juridisk person som inte skall beskattas för utdelning på näringsbetingade andelar.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* – som är den enda remissinstans som har kommenterat förslaget – tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I det föregående har regeringen behandlat frågan om utdelning på andelar, kapitalvinster och kapitalförluster på andelar samt aktiebaserade delägar rätter i fall där innehavaren är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Enligt 24 kap. 15 § IL i sin nuvarande lydelse följer även att utdelning på andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar inte skall tas upp om den tas emot av en sådan svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Beträffande utdelningar saknas skäl att göra ändringar i ägarkretsen såvitt avser svenska ägare. I kapitalvinsthänseende bör gälla samma ägarkrets som för utdelningar.

Lagförslaget

Bestämmelser föreslås tas in i nya 24 kap. 13 § och nya 25 a kap. 3 § IL.

Regeringens förslag: Förslagen avseende skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster tillämpas även om innehavaren är ett utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 § IL och har hemvist i en EES-stat samt är en motsvarighet till ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk stiftelse eller ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens med den skillnaden att begreppet utländskt bolag ersatts med uttrycket utländskt företag som har hemvist i en EES-stat och är föremål för beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* efterlyser ett klargörande om uttrycket likartad beskattning har samma innebörd som det som finns i nuvarande 6 kap. 9 § IL. *Sveriges advokatsamfund* menar att reglerna om skattefrihet bör omfatta även utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag som hör hemma i en EES-stat.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 6 kap. 7 § IL är utländska juridiska personer *begränsat skattskyldiga*. Av 6 kap. 11 § IL framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe i Sverige. Med *fast driftställe* för näringsverksamhet avses enligt 2 kap. 29 § första stycket IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt andra stycket i samma paragraf innefattar uttrycket fast driftställe särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är en lagertillgång i näringsverksamheten. Enligt tredje stycket i paragrafen anses fast driftställe också finnas i Sverige om någon är verksam för en näringsverksamhet här och fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare.

En utländsk juridisk person bör som regel vara skattskyldig för utdelning på en andel som i någon mening kan anses knuten till ett fast driftställe här i landet (jfr 6 kap. 7 och 11 §§ IL). Skattskyldighet bör normalt alltid föreligga för utdelning om innehavet betingas av den näringsverksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället. Som exempel där skattskyldighet normalt bör föreligga kan nämnas den situationen att utdelningen avser aktier i ett svenskt dotterföretag vars verksamhet är integrerad med verksamheten som bedrivs vid den utländska juridiska personens fasta driftställe. Moder- och dotterföretagets verksamheter kan t.ex. vara kopplade till varandra på så sätt att dotterföretaget köper in varor som levereras till verksamheten vid moderföretagets fasta driftställe som där säljs eller förädlas. En stark indikation, som dock inte är avgörande, på att aktieinnehavet är betingat av den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället torde vara att det är upptaget i räkenskaperna för det fasta driftstället.

*Utländska bolag som hör hemma i en EES-stat*Utdelning

Enligt 24 kap. 15 § andra stycket IL i sin nuvarande lydelse skall i fråga om skattefrihet för mottagen utdelning ett utländskt bolag som hör hemma i en EES-stat och som motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning skattefritt behandlas som ett sådant svenskt företag. Bestämmelsen infördes för att regelverket inte skulle stå i strid med Sveriges internationella åtaganden (prop. 2000/01:22, s. 66). I avvaktan på regeringens kommande förslag till ny CFC-lagstiftning och beroende på vilken utformning denna får, bör den nuvarande begränsningen kvarstå med vissa redaktionella ändringar.

Kapitalvinst

Bestämmelserna i 6 kap. 7 och 11 §§ IL bör som regel föra med sig att en utländsk juridisk person är skattskyldig även för en kapitalvinst vid avyttring av en delägar rätt som omedelbart före avyttringen i någon mening kan anses varit knuten till ett fast driftställe i Sverige. I likhet med vad som sagts tidigare i fråga om utdelning bör detta normalt alltid vara fallet när det är fråga om andelar som innehafts som ett led i den verksamhet som bedrivits vid det fasta driftstället.

Förslagen avseende kapitalvinster och kapitalförluster på andelar och aktiebaserade delägar rätter bör, i enlighet med vad som sagts tidigare om utdelning, tillämpas även i det fallet att innehavaren är ett utländskt bolag som avses i 6 kap. 9 §, som har hemvist i en EES-stat och som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag, en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Lagförslaget

Bestämmelser föreslås tas in i nya 24 kap. 13 § (nuvarande 15 §) och i 3 § i det nya 25 a kap. IL.

5.12 Andelar i handelsbolag och andelar som innehas av handelsbolag

Regeringens bedömning: I avvaktan på beredningen av frågan om svenska handelsbolag bör bli skattesubjekt i inkomstskattehänseende undantas andelar i dessa företag och andelar som innehas av sådana företag från tillämpningen av de nya reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Detsamma bör gälla för utländska delägarbeskattade företag.

Utredningens bedömning: Reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar skall inte omfatta utdelning på

andelar som innehas av ett handelsbolag eller kapitalvinst på sådana andelar eller andelar i ett handelsbolag.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, t.ex. *Föreningen auktoriserade revisorer, FAR, Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets skattedelegation, Sveriges revisorssamfund, Sveriges advokatsamfund och Sveriges Fastighetsägareförbund*, är negativa till att utredningsförslaget inte omfattar skattefrihet för utdelning på andelar och kapitalvinster på andelar som innehas av handelsbolag eller andelar i ett handelsbolag samtidigt som avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar inte längre skall få dras av. Även *Verket för näringslivsutveckling, NUTEK*, menar att detta kommer att missgynna riskkapitalbranschen eftersom riskkapitalsatsningar vanligen bedrivs genom samverkan i kommanditbolag. Detta, menar NUTEK, kan leda till ett ökat antal utländska bolagskonstruktioner. *Svenska Riskkapitalföreningen* menar att förslagets utformning kommer att innebära att den övervägande delen av de internationella investerarna kommer att avstå från att investera i svenska kommanditbolag eller i värsta fall välja att inte investera i Sverige. Detta kan leda till minskad tillgång på riskkapital i Sverige och att andelen utländska företeelser ökar. Föreningen föreslår att de föreslagna reglerna om skattefrihet för kapitalvinster justeras, bl.a. så att skattefriheten kan omfatta vinster för delägare i handelsbolag och kommanditbolag som är juridiska personer. Man menar vidare att avdragsförbudet för kapitalförluster för andelar i handels- och kommanditbolag innebär att det blir omöjligt att bedriva riskkapitalverksamhet i denna associationsform. Föreningen anser att kapitalförluster skulle kunna få dras av utan att detta skulle öppna för oönskad skatteplanering men framhåller också att redan en regel som skulle göra det möjligt att spara kapitalförluster för att senare kunna dra av dessa mot kapitalvinster skulle innebära en väsentlig förbättring av utredningsförslaget. Från föreningen görs även gällande att det normalt är förknippat med svårigheter att överföra verksamheten från kommanditbolagsform till aktiebolagsform, bl.a. skulle det kunna uppstå transaktionskostnader i form av uttagsbeskattning.

Skälen för regeringens bedömning: De gällande reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar omfattar inte andelar som innehas av ett svenskt handelsbolag. Det är befogat att sätta i fråga om inte skattefriheten bör utvidgas till att gälla även utdelning på sådana andelar i de fall delägaren är ett aktiebolag eller en annan sådan juridisk person som räknas upp i 24 kap. 13 § IL i förslaget.

Utredaren pekar på att en sådan utvidgning av skattefriheten aktualiserar ett flertal villkor och frågeställningar. Ett första villkor är givetvis att handelsbolagets innehav av andelen är näringsbetingat. Dessutom menar utredaren bör andelen i handelsbolaget vara näringsbetingad för innehavaren i den mening som avses när det gäller aktier som är näringsbetingade. Utredaren menar även att det inte är klart vad som skulle kunna motsvara det grundläggande röstvillkoret i de nuvarande och föreslagna bestämmelserna eftersom inflytandet i ett handelsbolag regleras i handelsbolagsavtalet som kan vara utformat på olika sätt. Det är inte heller säkert att man i ett handelsbolagsavtal kan finna någon given motsvarighet till andel i kapitalet. Utredaren menar även att en eventuell lösning för aktier som innehas av ett svenskt

handelsbolag av gemenskapsrättsliga skäl torde behöva omfatta även sådana aktier som innehas av ett delägarbeskattat företag som hör hemma i en annan EES-stat. Utredaren påtalar att en sådan lösning skulle skapa kontrollproblem för skatteförvaltningen.

Frågeställningarna aktualiseras även i fråga om en skattefrihet för kapitalvinster för aktiebolag på andelar i handelsbolag och för aktier som innehas av ett handelsbolag. Utredaren anser att det är nödvändigt att förhindra att en sådan förändring öppnar möjligheter att kringgå bestämmelserna i 40 kap. IL om avdragsbegränsningar för underskott efter ägarförändringar. En komplicerande omständighet är också att man vid beräkningen av resultatet i handelsbolaget måste skilja mellan olika kategorier av delägare. Detta gäller visserligen redan i fråga om kapitalvinster på fastigheter, men, som utredaren påpekat, blir det en tillkommande komplikation. Utredarens genomgång av de olika frågeställningar som aktualiseras beträffande aktier som ägs av svenska handelsbolag och utländska motsvarigheter samt andelar i sådana företag visar på att det är komplicerat att utsträcka förslagen om skattefrihet på utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar till att även omfatta den delägarbeskattade företagssektorn. Starka skäl talar dock för att en sådan förändring bör göras. Såväl principiella skäl om neutralitet mellan skilda företagsformer som handelsbolagsformens betydelse för riskkapitalförsörjningen kan anföras för detta.

För den fortsatta bedömningen av omfattningen av de förslag som regeringen nu lämnar är dock den helt avgörande frågan den om svenska handelsbolags framtida skatterättsliga status. Förenklingsutredningen har i sitt slutbetänkande Ny handelsbolagsbeskattning (SOU 2002:35) lämnat förslag till en i grunden reformerad handelsbolagsbeskattning som i huvudsak innebär att ett svenskt handelsbolag vid inkomstbeskattningen skall utgöra ett eget skattesubjekt. Ett svenskt handelsbolag skulle därmed upphöra med att vara en delägarbeskattad associationsform. Utredningens förslag bereds för närvarande i Finansdepartementet. Frågan om ett handelsbolag i framtiden skall utgöra ett eget skattesubjekt eller inte, är av helt avgörande betydelse för val av tillvägagångssätt för att låta skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster även omfatta handelsbolagsägda aktier och andelar i sådana bolag. Regeringen gör därför bedömningen att det är nödvändigt att avvakta den fortsatta utvärderingen av Förenklingsutredningens förslag till ny handelsbolagsbeskattning innan slutlig ställning kan tas till frågan hur handelsbolagsägda aktier och andelar i sådana bolag skulle kunna infogas i ett system med skattefria utdelningar och kapitalvinster.

Regeringens förslag om skattefrihet för kapitalvinster förutsätter vissa avdragsbegränsningar i fråga om kapitalförluster på handelsbolagsägda aktier och på andelar i sådana företag för att motverka försök till kringgående av avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar. Detta medför i dagsläget en nödvändig och i viss mening asymmetrisk behandling av handelsbolagsägda aktier och andelar i sådana företag. Mot denna bakgrund kommer frågan därför även fortsättningsvis att ägnas stor uppmärksamhet.

En reformering av kapitalvinstreglerna beträffande näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter förutsätter att det finns ett regelverk som förhindrar och motverkar såväl rena skatteundandraganden som omotiverade skatteförmåner. Regeringens förslag om att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar måste därför kompletteras med ett antal regler som har till syfte att skydda den svenska bolagsskattebasen. I det följande behandlar regeringen förslagen till skyddsregler.

5.13.1 Behovet av en skalbolagsregel för bolagssektorn

Regeringens bedömning: När kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas är det nödvändigt med regler som motverkar handel med skalbolag inom bolagssektorn – en skalbolagsregel.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* delar utredarens uppfattning att ett avskaffande av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar kan göra det intressant även för aktiebolag att gå in på skalbolagsmarknaden. Det är därför nödvändigt med regler som motverkar att en sådan handel blir skattemässigt lönsam. Regeln bör vara förutsebar. Den föreslagna regeln är emellertid inte enkel att tillämpa utan kan förväntas leda till många och svåra bedömningar.

Näringslivets skattedelegation anser att det från skattemässiga utgångspunkter är fel att ha andra materiella skatteregler för försäljningar av skalbolag än andra bolag som också beskattas enligt de konventionella reglerna för näringsverksamhet. Vinstmedlen i bolaget är vid avyttringstidpunkten redan avskattade eller blir det när vinsten på tillgångarna realiserar. De särskilda skalbolagsreglerna förbjuder i praktiken överlåtelser av bolag enbart i syfte att förhindra att en förhållandevis liten kriminell grupp ägnar sig åt bolagsplundring. Åtgärder mot sådana förfaranden skall vidtas utanför skattesystemet. Annars försvåras eller förhindras legitima omstruktureringar och generationsskiften.

Verket för Näringslivsutveckling, NUTEK, är tveksamt till förslaget utformning och menar att nya företag i ökande grad saknar traditionella anläggningstillgångar. De väsentliga tillgångarna är av annan art, t.ex. varumärke, programvaror och patent. I ett välfinansierat nytt tillväxtföretag består tillgångarna i övrigt av en kassa. Många tillväxtföretag skulle falla under skalbolagsdefinitionen vid en tidig försäljning under ett uppbyggnadsskede. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser inte att det är omedelbart klart varför skattefrihet på kapitalvinster skulle öppna beaktansvärda nya planeringsmöjligheter för aktiebolagen. För aktiebolag är skattefri utdelning eller fusion normalt ett möjligt alternativ till försäljning av ett skalbolag.

Företagarnas Riksorganisation anser att handel med skalbolag kan ha ett legitimt syfte och den behöver inte ske i den gråsvarta sektorn. En förutsebar konsekvens av förslaget är att företag kommer att likvidera sina dotterbolag i stället för att sälja dem för att inte drabbas av att få betala skatt på hela försäljningslikviden. Ett införande av skalbolagsvillkoret bör därför följas upp så att åtgärder kan vidtas om det kommer att innebära skadliga konsekvenser. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* avvisar förslaget. Dels är det i strid med allmänna principer att beskatta annat än överskottet dels tillför det inget väsentligt materiellt för majoriteten av de skattskyldiga utan bidrar enbart till ökad komplexitet och instabilitet av det totala regelverket. Några svenska storföretag, bl.a. *Assa Abloy AB* och *Svenska cellulosa aktiebolaget, SCA*, menar att den tekniska utformningen av regeln innebär att det inte med säkerhet går att fastställa om regeln kommer att vara tillämplig. Det gäller framförallt i de fall tillgångarna har överlåtits till ett bolag inför en kommande försäljning. Det är i många fall så att man av affärsmässiga skäl vill sälja en verksamhet som bedrivs tillsammans med annan verksamhet i en legal enhet. Om denna verksamhet bolagiseras/skiljs av och omedelbart säljs skulle skalbolagsregeln kunna bli tillämplig.

Näringslivets skattedelegation menar dessutom, tillsammans med några andra organisationer bl.a. *Föreningen auktoriserade revisorer*, att en lösning i stället bör sökas i en förändring av de skatterättsliga förfarandereglererna och återoppar ett tidigare lämnat förslag som i huvudsak innebär att en säljare av aktier i skalbolag åläggs en skyldighet att anmäla försäljningen till bolaget vilket skulle leda till en skyldighet för skalbolaget att ge in en preliminär självdeklaration till skattemyndigheten. Utebliven eller felaktig deklaration skulle medföra straffrättsligt ansvar och en säljare som inte anmäler aktieavyttringar skulle ådra sig betalningsansvar för ett belopp som motsvaras av högst köpeskillingen för aktierna.

Skälen för regeringens bedömning: Det är nödvändigt med regler som kan motverka att förslaget avseende skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter öppnar möjligheter till en hittills ointressant marknad för handel med skalbolag där säljaren är en juridisk person. Utmärkande för en skalbolagsaffär är att säljaren får ett mycket högt pris för andelarna i skalbolaget, ända upp till 85–90 procent av obeskattat kapital. Det höga priset beror på att förvärvaren inte avser att betala den skatt som belöper på det obeskattade kapitalet. Med skalbolag avses vanligen ett bolag där själva näringsverksamheten (inkrämet) överläts separat, varefter endast likvida tillgångar återstår i bolaget (skalet). En inkråmsöverlåtelse är emellertid inte nödvändig. Ett skalbolag kan också vara ett bolag, som t.ex. på grund av ägarens arbetsinsatser innehåller i huvudsak likvida tillgångar.

Problemet med handel med skalbolag har sedan länge uppmärksamats men det har då varit fråga om fall där fysiska personer avyttrar andelar i skalbolag. För att motverka denna handel har nya regler införts den 1 juli 2002 (prop. 2001/02:165, 2001/02:SkU23, rskr. 2001/02:265, SFS 2002:536) med verkan fr.o.m. den 4 april 2002. Reglerna innebär i huvudsak att en fysisk person som säljer

skalbolagsandelar skall ta upp kapitalvinsten som inkomst av passiv näringsverksamhet. Säljaren blir dock inte beskattad om säkerhet ställs för den skatt som belöper på det sålda företaget vid avyttringstidpunkten. Bestämmelserna tillämpas inte heller om vinsten uppkommit på grund av att företaget trätt i likvidation eller försatts i konkurs. Det finns dessutom en möjlighet att underlåta att tillämpa bestämmelserna om särskilda skäl talar mot det.

Den typ av handel med skalbolag som en skalbolagsregel tar sikte på förekommer knappast inom bolagssektorn idag. Om beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas öppnas dock nya möjligheter för handel med skalbolag inom bolagssektorn. Mot den bakgrunden och med hänsyn till den kunskap och erfarenhet som finns om handel med skalbolag inom fysikersektorn är det enligt regeringens mening uppenbart att det är nödvändigt att komplettera regelverket med regler som motverkar handel med skalbolag inom företagssektorn. De regler som införts för fysiska personers avyttringar av skalbolagsandelar bör tjäna som förebild. I det följande redovisar regeringen förslaget till skalbolagsregel för företagssektorn.

5.13.2 Skalbolagsdefinitionen

Regeringens förslag: Överstiger summan av kontanta medel, värdepapper och liknande tillgångar i det avyttrade företaget ett jämförelsebelopp är det ett skalbolag.

Om de avyttrade delägarriätterna svarar mot samtliga andelar i företaget och samtliga andra av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarriätter, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av det sammanlagda värdet av samtliga andelar i företaget och samtliga andra av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarriätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarriätterna.

Till summan av kontanta medel och dylikt skall läggas marknadsvärdet av andra tillgångar vid avyttringen om dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen, tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen och det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna. Vid bedömningen skall även indirekt ägande beaktas.

Andelar i företag i intressegemenskap och aktiebaserade delägarriätter i sådana företag samt värdepapper som är lager i sådan värdepappersrörelse som avses i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse skall inte anses som likvida tillgångar.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* menar att värdepapper och kontanter som är hänförliga till rörelsen undantas från de tillgångar som skall jämföras med det s.k. jämförelsebeloppet. Samfundet framhåller att aktier och andra värdepapper i företag som bedriver

värdepappershandel utan att bedriva värdepappersrörelse enligt lagen om värdepappersrörelse inte bör undantas.

Skälen för regeringens förslag: För att underlätta den praktiska tillämpningen av regelverket bör skalbolagsdefinitionen, så långt möjligt, inte göras beroende av bedömningar som kan vara svåra att göra i enskilda fall. Det är därför särskilt angeläget att säljaren kan göra bedömningen mera mekaniskt på samma sätt som i den nyligen införda skalbolagsregeln för säljare som är fysiska personer. Ett avyttrat bolag bör alltså utgöra ett skalbolag om summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger en viss del av ersättningen för andelarna. Det är således de likvida och lättrealiserade tillgångarna som är avgörande när man skall undersöka om det är frågan om ett skalbolag.

Likvida tillgångar i allmänhet

Det typiska skalbolaget utmärks av att det till stor del innehåller kontanta medel eller värdepapper och liknande tillgångar. I likhet med vad som gäller för skalbolagsregeln i det nyligen införda 49 a kap. IL bör därför regeln mot skalbolagsaffärer i första hand riktas mot avyttringar där summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar hos det avyttrade företaget överstiger en viss del av ersättningen för andelarna. Andelar i företag i intressegemenskap och aktiebaserade delägarätter i sådana företag bör inte räknas med. Det finns naturligtvis ett visst tolkningsutrymme vid bedömningen av vad som är en "liknande tillgång". Regeringen anser emellertid att det normalt inte torde vara en svår bedömning. Avsikten är att lättrealiserade tillgångar skall träffas. I lagstiftningsärendet rörande skalbolagsregler för fysikersektorn uppmärksammades möjligheten att låta uttrycket "finansiella instrument" som finns i lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument utgöra utgångspunkt för bedömningen. Denna möjlighet avvisades dock eftersom inkomstskattelagen i stället avgränsar tillgångar med hänsyn till deras karaktär och inte till om tillgången är avsedd för handel på värdepappersmarknaden (prop. 2001/02:165, s. 50). Det finns inte skäl till annan bedömning i förevarande lagstiftningsärende.

Andelar i handelsbolag

Andelar i handelsbolag omfattas inte av uttrycket "värdepapper och liknande tillgångar". Däremot kommer sådana likvida tillgångar som innehas genom ett handelsbolag, t.ex. aktier och kontanter, att beaktas genom att även likvida tillgångar som innehas av ett företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget skall tas med i beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar (25 a kap. 16 § i förslaget).

Fordringar

Beträffande olika slags fordringar som kan ingå i det avyttrade företags tillgångsmassa bör dessa som en huvudregel ingå vid beräkningen.

Beträffande enkla fordringar och enkla skuldebrev är det inte möjligt att utan vidare undanta dem från att ingå i beräkningen. En fordran behöver inte nödvändigtvis ha karaktären av ett värdepapper. Kundfordringar avseende sålda varor och tjänster bör t.ex. normalt undantas. Det finns knappast anledning att medräkna fordringar som hänför sig till en normal försäljning av varor och tjänster. Är det däremot så att fordringen hänför sig till en försäljning som framstår som ett led i avvecklingen av verksamheten skall den beaktas. Det kan också, beroende på omständigheterna, vara nödvändigt att beakta en fordran på återbetalning av skatt. Fordringen kan t.ex. ha sin grund i en omotiverad stor inbetalning av preliminär skatt. S.k. koncerninterna fordringar, som blivit intäktsförda men inte gett upphov till någon värdeöverföring i form av kontanter eller värdepapper, kommer i regeringens förslag att beaktas genom att hänsyn skall tas till säljarens indirekt ägda tillgångar hos det avyttrade bolagets dotterbolag. En fordran på grund av att det avyttrade företaget har lånat ut pengar till ägaren eller denne närstående fysiska och juridiska personer omfattas, oavsett om någon revers har ställts ut eller inte, av uttrycket ”liknande tillgångar”.

Undantag för vissa tillgångar

Som nämnts tidigare bör inte andelar och aktiebaserade delägarätter i intresseföretag räknas till värdepapper och liknande tillgångar.

Som likvida tillgångar bör inte heller anses värdepapper som är lager i en sådan värdepappersrörelse som avses i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse (kommissionshandel med fondpapper m.m.).

Värdepapper som innehas av en utländsk juridisk person och som är lager i en utländsk motsvarighet till en värdepappersrörelse som avses i lagen om värdepappersrörelse bör inte räknas som likvida medel under förutsättning att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldigt till inkomstskatt i en stat som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal och personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

Regeringen föreslår även att en motsvarande undantagsregel för värdepapper som är lager införs i skalbolagsreglerna för fysiska personer i 49 a kap.

Tillgångar utan naturligt samband med verksamheten m.m.

För att motverka försök till kringgåenden av skalbolagsregeln bör till summan av kontanta medel m.m. även läggas marknadsvärdet av andra tillgångar om dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen av andelarna och tillgångarna dessutom saknar affärsmässigt samband med verksamheten som den bedrevs intill två år före avyttringen samt att det kan antas att anskaffningen skett i syfte att de aktuella tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.

Som exempel på tillgångar som skulle kunna omfattas av regeln kan nämnas ett lagerbevis avseende ett metallager som är främmande för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget. Man kan även tänka sig att tillgångar av olika slag som redan har sålts på termin – öppet eller dolt

– kan omfattas. Man kan tänka sig att andra typer av försök till kringgåenden av skalbolagsregeln. Man kan tänka sig följande situation.

Två samarbetande konsulter, A och B, äger var sitt helägt aktiebolag, AB A respektive AB B. Dessa båda bolag äger i sin tur hälften var av aktierna i ett faktureringsbolag, AB C, där obeskattade vinstmedel samlas under ett beskattningsår. Innan skatten betalas säljer A och B aktierna i AB A och AB B. Hänsyn tas dock till de likvida medlen i AB C vid bedömningen av om AB A och AB B är skalbolag eftersom AB A respektive AB B är i intressegemenskap med AB C. Skalbolagsreglerna för fysikersektorn i 49 a kap. IL tar således hand om denna situation.

Avdrag för beskattat eget kapital i skalbolaget

Några remissinstanser har tagit upp frågan om det inte är befogat att låta det avyttrande företaget göra avdrag för beskattat eget kapital i skalbolaget. Det är emellertid, såsom även utredaren konstaterat, svårt att uttrycka exakt vad som avses med detta. Hur skall t.ex. hänsyn tas till att skalbolaget kan råka ut för eftertaxering? Det kan också vara så att det bokförda kapitalet inte rättvisande uttrycker det beskattade kapitalet t.ex. på grund av upp- eller nedskrivningar av värdepapper. En sådan regel skulle omedelbart uppmuntra till försök till kringgåenden genom manipulationer av redovisningen. För att inte allvarligt försvåra eller till och med omöjligöra tillämpningen av en skalbolagsregeln är det därför inte lämpligt med en avdragsrätt för beskattat eget kapital i skalbolaget.

Lagerbolagsförsäljning och bolagslikvidation

Det finns företag som tillhandahåller nybildade aktiebolag mot ersättning. Tillgångarna i sådana bolag torde bestå av ett banktillgodohavande eller annan fordran. En överlåtelse av aktierna i ett sådant bolag från företaget till en kund berörs emellertid inte av skalbolagsvillkoret, eftersom aktierna är lagertillgångar hos företaget.

Under remissförfarandet i lagstiftningsärendet rörande skalbolagsregeln för säljare som är fysiska personer har det även framkommit en närbesläktad branschspecifik frågeställning. Det finns företag som har som affärsidé att bistå företagare – som av olika skäl vill avsluta verksamheten – med likvidation av aktiebolag genom att förvärva bolaget och därefter genomföra likvidationen. Vid försäljningen är likvidationsbolaget ett skalbolag. Dessa typer av skalbolagsförsäljningar bör som regel alltid omfattas av särskilda skäl som medför att försäljningen undantas från tillämpningen av skalbolagsregeln (se även avsnitt 5.13.4 om undantag från tillämpningen av regeln om skalbolagsbeskattning).

Jämförelsebeloppet

Likvida tillgångar hos det avyttrade företaget och i företag intresseföretag skall jämföras med ett jämförelsebelopp. Om de avyttrade delägarätterna svarar mot samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarätter, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av

det sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarätterna.

Om de likvida tillgångarna överstiger jämförelsebeloppet skall som huvudregel bestämmelsen om skalbolagsbeskattning tillämpas om det inte föreligger någon undantagssituation, se avsnitt 5.13.4.

Nedanstående exempel illustrerar hur jämförelsebeloppet skall beräknas i några olika typsituationer.

Exempel 1

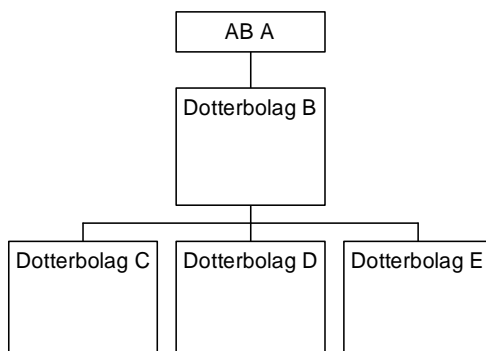


AB A har ett helägt dotterbolag B. Om AB A avyttrar andelar i dotterbolaget skall, vid bedömningen av om A har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till dotterbolagets tillgångar utan även till de av AB A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolag C.

Om AB A avyttrar samtliga andelar i dotterbolaget B för 100 uppgår *jämförelsebeloppet* till 50. Överstiger summan av dotterbolagets kontanta medel etc. och de av AB A indirekt ägda tillgångarna i dotterbolag C (kontanta medel etc.) detta belopp är dotterbolaget B ett skalbolag.

Om AB A i stället har avyttrat 25 av sina 100 andelar i dotterbolaget för 50 uppgår det *sammanlagda värdet* för samtliga andelar till $(50 : 25 \times 100 =) 200$ varav hälften, eller 100, utgör jämförelsebeloppet.

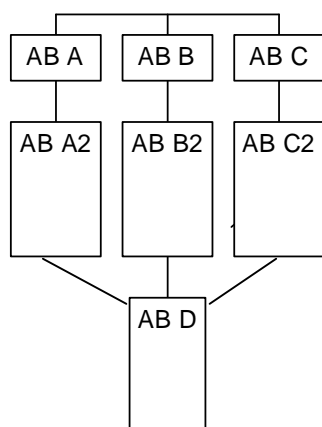
Exempel 2



AB A har ett dotterbolag B som i sin tur har tre helägda dotterbolag, C, D och E. Om AB A avyttrar alla sina andelar i AB B skall, vid bedömningen av om AB A har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB B:s tillgångar utan även till de av AB A indirekt ägda tillgångarna i dotterdotterbolagen C-E.

Om AB A avyttrar samtliga andelar för 100 uppgår *jämförelsebeloppet*, liksom i exempel 1, till 50. Överstiger summan av AB B:s kontanta medel och AB A:s indirekt ägda tillgångar (dotterdotterbolagens kontanta medel etc.) detta belopp är AB B ett skalbolag. Det *sammanlagda värdet* beräknas på samma sätt som i exempel 1.

Exempel 3



Tre aktiebolag – AB A, AB B och AB C – äger var sitt aktiebolag, nämligen AB A2, AB B2 och AB C2. De tre dotterbolagen har en ägarandel om 20, 30 respektive 50 procent i det samägda bolaget AB D. Om AB A avyttrar sina andelar i AB A2 skall, vid bedömningen av om AB A har avyttrat ett skalbolag, hänsyn tas inte bara till AB A2:s tillgångar utan även till de av AB A:s indirekt ägda tillgångar i bolaget AB D, dvs. 20 procent av bolagets tillgångar. Något krav på att innehavet skall vara av en viss storlek ställs inte upp. Däremot krävs att det skall finnas intressegemenskap mellan det avyttrade företaget och dotterdotterbolaget.

Om AB A avyttrar samtliga andelar i AB A2 för 100 uppgår *jämförelsebeloppet* till 50. Överstiger summan av AB A2:s kontanta medel etc. och AB A:s indirekt ägda andel av dotterdotterbolagets AB D:s kontanta medel etc. detta belopp är AB A2 ett skalbolag. Det *sammanlagda värdet* beräknas på samma sätt som i exempel 1 och 2.

Lagförslaget

Reglerna om skalbolag föreslås tas in i nya 25 a kap. 9, 14–17 §§ IL.

5.13.3 Återköpsregeln

Regeringens förslag: Om det avyttrande företaget, något företag i intressegemenskap med avyttraren eller någon fysisk person som är ägare till det avyttrande företaget eller någon ägaren närstående person, direkt eller indirekt, köper tillbaka den övervägande delen av det avyttrade företagets tillgångar inom två år från avyttringen av andelarna, tillämpas bestämmelsen om skalbolagsbeskattning på den föregående andelsavyttringen.

Värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap beaktas till den del som motsvarar det avyttrade företagets ägarandel. Återköpsregeln omfattar även tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det avyttrade företaget eller av företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av andelen.

Om återköpsregeln skall tillämpas skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då andelen avyttrades.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar att utformningen av den föreslagna återköpsregeln innebär betydande kontrollsvårigheter och att det i princip krävs en revision för att konstatera om återköp har gjorts. Riksskatteverket anser även att det bör klargöras vad som gäller om andra tillgångar än kontanta medel etc. återköps inom två år, men där mer än hälften av dessa tillgångar har bytts ut inom ramen för normal återanskaffning och ersatts av nya tillgångar av i princip samma slag. I lagtexten talas om återköp av "...tillgångar som vid avyttringen innehades...". Detta kan läsas som om regeln enbart tar sikte på identiskt samma tillgångar som vid avyttringstillfället innehades. Vad gäller om mer än hälften av tillgångarna, inom ramen för en normal återanskaffning, har bytts ut och ersatts av nya tillgångar av i princip samma slag. *Sveriges advokatsamfund* menar bl.a. att återköpsregeln inte bör omfatta koncerninterna överlåtelser.

Skälen för regeringens förslag: I likhet med vad som gäller för skalbolagsregeln för fysiska personer är det nödvändigt med regler som motverkar kringgåenden av skalbolagsregeln genom ett öppet eller dolt återköp. Typexemplet är att ett företag formellt säljs med inkråmet men där säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, skall föras över till säljaren eller något företag i intressegemenskap eller till en fysisk person som direkt eller indirekt har ägarintressen i det avyttrande företaget eller en närstående till denne, inom viss tid efter avyttringen. Denna typ av återköpstransaktioner måste alltså motverkas genom en särskild regel vars förebild hämtas från skalbolagsreglerna för fysiska personer i 49 a kap. IL.

På samma sätt som uttalats beträffande reglerna för säljare som är fysiska personer krävs för tillämpningen inte att det är identiskt samma tillgångar som återköps. Även om det typiskt sett bör vara fråga om att tillgångar återförs till säljaren just därför att denne inte har haft någon avsikt att släppa kontrollen över det sålda bolagets verksamhet är det med hänsyn till bl.a. kontrollsvårigheter viktigt att regeln inte blir för

snäv. En tillräcklig förutsättning för regelns tillämpning är därför att säljaren köper tillgångar av det avyttrade företaget.

Bedömningen av om den övervägande delen av tillgångarna har återköpts skall göras med utgångspunkt i marknadsvärdet.

Sker återköp skall beskattning ske det beskattningsår då andelarna avyttrades. För att göra det möjligt föreslås att säljaren skall lämna uppgift om denne köper tillbaka egendom från det avyttrade företaget. Vidare blir det möjligt att eftertaxera på grundval av en sådan uppgift (jfr 4 kap. 17 § 5 taxeringslagen (1990:324)).

Lagförslaget

Återköpsregeln föreslås tas in som 18 § i det nya 25 a kap. IL.

5.13.4 Undantag från regeln om skalbolagsbeskattning

Regeringens förslag: Regeln om skalbolagsbeskattning skall inte tillämpas om någon av de särskilda undantagssituationerna föreligger.

Villkoren skall inte heller tillämpas om särskilda skäl talar emot det.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget men anser att undantagsregeln som talar om "särskilda skäl" har en alltför oprecis utformning vilket anges komplicera rättstillämpningen. Väljs istället ett dispensförfarande bör den begränsas till situationer där det finns "synnerliga skäl". *Näringslivets skattedelegation* m.fl. remissinstanser anser att den föreslagna ventilen är otillräcklig. *Föreningen auktoriserade revisorer, FAR*, anser att lagtexten bör ange exempel på vad som utgör särskilda skäl. Vidare bör man hos skattemyndigheten i form av en dispens kunna få besked i förhand huruvida en viss överlåtelse går fri från skalbolagsregeln eller inte. FAR anser att det inte får råda någon osäkerhet huruvida skalbolagsregeln är tillämplig när en koncern i samband med att den ska avveckla en viss verksamhet överlåter tillgångar som inte längre ska användas till ett bolag som sedan avyttras. *Verket för näringslivsutveckling, NUTEK*, anser att erfarenheterna av långa handläggningstider vid förhandsbesked och en restriktiv tolkning av begrepp som "särskilda skäl" gör att en regel om "särskilda skäl" inte förefaller vara en tillfredsställande lösning. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker förslaget men menar samtidigt att uttrycket särskilda skäl bör förtydligas och kompletteras med flera klarläggande undantag för affärsmässigt motiverade transaktioner.

Från näringslivets organisationer har även framförts uppfattningen att skalbolagsregeln måste begränsas så att koncerninterna avyttringar undantas och även att affärsmässigt motiverade omstruktureringar inför en försäljning kan genomföras. Man menar även att skalbolagsregeln inte bör omfatta koncerner där moderbolagets aktier är noterade på svensk eller utländsk börs eller företag som direkt eller indirekt ägs av stat eller kommun. Dessutom bör skalbolagsregeln inte vara tillämplig vid försäljning av utländska företag som inte bedriver verksamhet här från

fast driftställe och som inte heller direkt eller indirekt är ägare i ett svenskt skalbolag.

Skälen för regeringens förslag: Det finns olika situationer där det är befogat att ifrågasätta om skalbolags- och återköpsreglerna skall tillämpas. Det gäller dels vissa lätt konstaterbara och inte ovanliga situationer som uttryckligen bör undantas, t.ex. företag som blir föremål för likvidation och konkurs, dels speciella och mer svårbeskrivna situationer som kan motivera ett undantag från tillämpningen, t.ex. omstruktureringar. Nedan behandlas de olika undantagen.

Andelar och aktiebaserade delägarätter i det avyttrade företaget är marknadsnoterade

Om någon andel eller aktiebaserad delägar rätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad bör skalbolags- och återköpsreglerna inte vara tillämpliga vilket motiveras med att även utan de föreslagna skalbolags- och återköpsreglerna torde det inte vara möjligt för ett avyttrande företag att uppnå omotiverade skatteförmåner.

Likvidation och konkurs

Om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs saknas anledning att tillämpa regeln om skalbolagsbeskattning. Detta skall ses mot bakgrund av bestämmelserna i 44 kap. 7 och 8 §§ IL. Enligt 7 § första stycket anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Enligt 8 § första stycket 1 anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Enligt punkt 2 i samma stycke gäller detsamma om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person

Regeln om skalbolagsbeskattning bör bara tillämpas om den avyttrade andelen avser en utländsk juridisk person som är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för avyttringen eller om den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger eller under viss tid före avyttringen har ägt en andel i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Minoritetsägare

För minoritetsägare som avyttrar andelar kan det vara svårt att veta om de sålt andelar i ett skalbolag. Det torde även vara svårt för dem att tvinga fram ett avskattningsförfarande eller att tvinga fram en s.k. skalbolagsdeklaration (se avsnitt 5.13.6). Överlåts en minoritetspost av en säljare som inte själv eller tillsammans med andra minoritetsägare har något inflytande i företaget bör skalbolags- och återköpsreglerna bara undantagsvis tillämpas på minoritetsdelägare.

Skalbolags- och återköpsreglerna har utformats så att de skall kunna tillämpas mekaniskt – bl.a. ökar då graden av förutsebarhet – och därmed underlätta hanteringen för både skattskyldiga och myndigheter. Eftersom reglerna till sin karaktär är mekaniska finns det anledning att – i likhet med skalbolagsreglerna för fysiska personer – förse regelverket med en ventil som kan ta hand om vissa speciella situationer där det är omotiverat eller oskäligt att tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning. Det bör därför finnas en möjlighet för skattemyndigheten att underlåta att tillämpa denna beskattningsregel om särskilda skäl talar mot det.

I likhet med vad regeringen anfört i lagstiftningsärendet rörande de nyligen införda skalbolagsreglerna för avyttrare som är fysiska personer bör man undvika ett dispensförfarande för att undanta situationer när skalbolagsreglerna för företagssektorn inte skall tillämpas.

En uttrycklig och uttömmande reglering av de situationer som kan utgöra särskilda skäl är – som framgått i lagstiftningsärendet beträffande skalbolagsregeln för fysiska personer – inte möjlig eller lämplig att göra. Det måste därför finnas en möjlighet att göra en mer förutsättningslös prövning av omständigheterna i det enskilda fallet. Regeln bör utformas på samma sätt som motsvarande regel för fysiska personer som avyttrar ett skalbolag. Exemplifieringen nedan är inte fullständig. Det kan finnas andra situationer där det är motiverat att inte tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning.

Med hänsyn till att ett av syftena bakom förslaget är att skattebefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar, anser regeringen att det är angeläget att skalbolagsreglerna inte onödigtvis försvårar omstruktureringar eller riskkapitalverksamhet. Samtidigt är det av vikt att undantagsmöjligheten inte utnyttjas otillbörligt. Det finns i sammanhanget anledning att hänvisa till de överväganden som regeringen gjort i lagstiftningsärendet rörande skalbolagsregeln för fysiska personer. Om köparen av ett företag erbjuder eller accepterar en ersättning som närmar sig 75 procent av den obeskattade vinsten är det svårt att hävda att säljaren är i god tro beträffande köparens avsikter med det förvärvade bolaget oavsett om avyttringen förklaras utgöra ett led i en omstrukturering av verksamheten. Att generellt undanta t.ex. omstruktureringar eller kapitalkrävande verksamhet är därför inte en framkomlig väg. Detsamma gäller avyttringar av s.k. internbanker och företag som handlar med värdepapper utan att dessa bedriver värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Utlösen av delägare och finansiering av kostnader för forskning och utveckling är dock situationer som bör kunna undantas under förutsättning att priset på andelarna inte är för högt.

Regeringen har i det tidigare lagstiftningsärendet rörande skalbolag gjort den sammanfattande bedömningen att ett riktvärde på högst 75 procent gör det möjligt att ta viss hänsyn till de bedömningssvårigheter som trots allt kan uppkomma och att undanta situationer där skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet

framstår som ringa (prop. 2001/02:165 s. 60). Det saknas skäl till annan bedömning i detta ärende. Prop. 2002/03:96

I det förslag som nu lämnas – vilket överensstämmer med skalbolagsreglerna för fysiska personer – föreslås att vid prövningen om särskilda skäl föreligger, så skall hänsyn tas till dels vad som föranlett avyttringen och dels hur ersättningen har bestämts. Det ger utrymme för att beakta inte bara i vilken relation ersättningen står till de obeskattade vinstmedlen utan även vilka omständigheter som har varit bestämmande vid prissättningen.

Det avyttrade företags skulder kan även vara en fråga av intresse i sammanhanget. Avser skulderna inte skatter utan andra slags oreglerade skulder kan det finnas skäl att beakta detta vid prövningen om det finns särskilda skäl för att inte tillämpa reglerna.

Det finns även anledning att uppmärksamma en viss branschspecifik fråga. Det finns företag som bistår ägare – fysiska eller juridiska personer – som av olika skäl vill dra sig tillbaka från en verksamhet och likvidera ett bolag. Bolaget som skall likvideras säljs till företaget som hjälper till vid likvidationen och är vid försäljningen ett skalbolag. Köparen betalar skatten och genomför likvidationen. Enligt regeringens uppfattning bör en försäljning av sådana likvidationsbolag som regel kunna undantas från reglernas tillämpningsområde. Även i andra fall kan det finnas skäl att beakta en faktisk skattebetalning vid bedömningen av om det finns särskilda skäl att inte tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning.

Undantag bör också kunna ske om det finns affärsmässiga skäl, t.ex. konjunkturnedgång eller omstruktureringar, för avvecklingen. Även i dessa situationer måste emellertid hänsyn tas till vilken ersättning som betalas för skalbolaget. Vid återköp bör också undantag kunna tillåtas om återköpet beror på att villkor i överlåtelseavtalet inte uppfyllts och det är uppenbart att transaktionen inte utgör ett försök att kringgå regelverket.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i nya 25 a kap. 10, 12 och 13 §§ IL.

5.13.5 Skalbolagsbeskattning när skalbolags- och återköpsreglerna är tillämpliga

Regeringens förslag: Hela ersättningen tas upp till beskattning om skalbolags- och återköpsreglerna är tillämpliga och ett undantag från reglerna inte är tillämpligt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Enligt *Skattemyndigheten i Malmö* bör inte kapitalvinsten till följd av skalbolagstransaktionen få läggas samman med annan näringsverksamhetsinkomst som den juridiske personen har. Om en sammanläggning får göras finns en uppenbar risk att den särskilda beskattningsåtgärden blir eliminerad genom kvittning mot underskott i den ordinarie verksamheten. *Skattemyndigheten i Linköping* ifrågasätter om det är rimligt att hela ersättningens skall tas upp. Ett alternativ är att

ta upp det egna kapitalet som omkostnadsbelopp. Ett annat alternativ är att ta upp viss del av ersättningen, t.ex. 70 eller 80 procent. *Sveriges advokatsamfund* anser att beskattningskonsekvensen är alltför ingripande och bör mildras, eventuellt på så sätt att bolagets egna kapital får tas upp som anskaffningsutgift. Även *Föreningen auktoriserade revisorer, FAR*, anser att det egna kapitalet bör få räknas av. Näringslivets organisationer är i allmänhet kritiska till beskattningskonsekvensen. *Näringslivets skattedelegation* anser t.ex. att det är en allvarlig brist att sanktionen – full beskattning av hela försäljningsersättningen – träffar även minoritetsägare som inte haft något inflytande över affären.

Skälen för regeringens förslag: Det är endast i de fall avyttringen avser näringsbetingade andelar eller näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter som skalbolags- och återköpsreglerna kan bli tillämpliga. Eftersom kapitalvinster på sådana andelar och delägarrätter i fortsättningen är skattefria får man, som även utredaren påpekat, räkna med att det i många fall kommer att saknas uppgifter som kan läggas till grund för beräkning av ett skattemässigt omkostnadsbelopp. Även om uppgifterna finns att tillgå kan problematiken med värdeöverföringar bli besvärande för effektiviteten i regelverket.

Utredaren har pekat på ett alternativ till en konventionell kapitalvinstberäkning. Transaktionen skulle i stället behandlas som om det var inkråmet i det avyttrade företaget som hade avyttrats och inte andelarna i företaget. Som utredaren påpekar är en sådan lösning komplicerad och förhindrar dessutom inte att en på sådant sätt beräknad vinst kan skilja sig helt från den verkliga kapitalvinsten.

Mot bakgrund av problematiken med omkostnadsbelopp och värdeöverföringar har utredaren slutligen stannat för att föreslå att hela ersättningen för de avyttrade andelarna eller delägarrätterna tas upp som kapitalvinst. En klar fördel med en sådan lösning är att den även ger en god preventiv effekt och kan därför styra det avyttrande företags beteende i en önskvärd riktning, dvs. ett avyttrande företag kommer att försöka undvika att ge sig in i transaktioner där det finns risk för att den skattemässiga effekten av tillämpningen av skalbolags- och återköpsreglerna inträder. Ökad försiktighet från avyttrarens sida kommer därmed avsevärt att försvåra verksamheten för oseriösa och kriminella förvärvare.

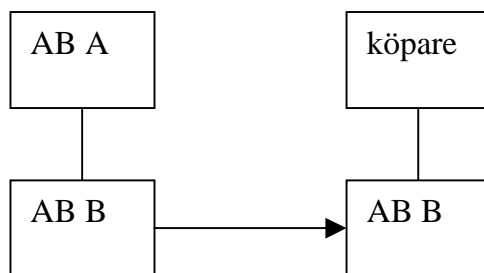
Ett alternativ till att ta upp hela ersättningen för andelarna är i stället att den egentliga kapitalvinsten beräknad enligt de allmänna reglerna tas upp. Det finns dock en betydande nackdel med en sådan mildare beskattningskonsekvens i och med att skillnaden i beskattningen mellan å ena sidan kapitalplaceringsandelar och näringsbetingade andelar som inte är skattebefriade (t.ex. ettårsvillkoret är inte uppfyllt) och andelar i skalbolag (som hade kunnat vara skattebefriade) suddas ut. Därigenom ökar riskbenägenheten hos en säljare och den preventiva effekten i reglerna blir starkt försämrade eftersom den riskerade skattekostnaden blir densamma som om man inte hade uppfyllt t.ex. ettårsvillkoret. Reglernas funktion som kraftfullt verkande stöd för skattemyndighetens kontroll av skalbolagshandling går därmed delvis förlorad eftersom det inte blir lika intressant för skalbolagssäljare att använda sig av regeringens kompletterande förslag om skalbolagsdeklaration och subsidiärt

skatteansvar. Dessa förslag underlättar skattemyndighetens kontroll. Prop. 2002/03:96
Nedanstående exempel illustrerar.

Förutsättningarna är – förutom en skalbolagsregel – en möjlighet för säljaren (majoritetsägare) att slippa beskattningskonsekvensen av skalbolagsregeln om skalbolaget lämnar en skalbolagsdeklaration. En annan förutsättning är att skattemyndigheten ges en möjlighet att begära säkerhet i samband med att en skalbolagsdeklaration inlämnas. Skulle säkerhet inte ställas trots myndighetens begäran tillämpas den särskilda beskattningskonsekvensen (*skalbolagsbeskattning*) för säljaren; hela ersättningen för andelarna skall tas upp som kapitalvinst. Skälig ersättning lämnas om säkerheten inte behöver utnyttjas.

Begärs inte säkerhet läggs ett subsidiärt betalningsansvar på avyttraren av skalbolaget för skalbolagets slutliga skatt för beskattningsåret, dock högst med det belopp som svarar mot säkerheten om sådan hade begärts.

Skalbolagstransaktionen: Bolaget A säljer ett skalbolag AB B för 75. I AB B finns bara en kassa om 100 som motsvarar årets obeskattade vinst. Den latent obetalda skatten på vinsten uppgår till 28 (28 procent av 100). AB As omkostnadsbelopp uppgår till 30.



Alternativ 1: AB A ser till att en skalbolagsdeklaration upprättas för AB B. Som säljare kan AB A då – i enlighet med regeringens förslag i avsnitt 5.13.6 – bli subsidiärt ansvarig för AB B:s skatt för beskattningsåret, om skattemyndigheten avstår från att begära säkerhet. AB A:s risk uppgår högst till det belopp som motiveras av det redovisade resultatet i skalbolagsdeklarationen, dvs. 28 (det bortses här och nedan från att det är nödvändigt att även beakta obetald inkomstskatt från föregående år). AB A slipper skalbolagsbeskattningen och får en skattefri kapitalvinst på 45 (75-30) mot att man får en *skatterisk* som maximalt uppgår till 28. AB A har dessutom möjlighet att kompensera sig för risken i avtalet med köparen.

Skattemyndigheten har även möjlighet att begära säkerhet för skatten som belöper på det redovisade resultatet i skalbolagsdeklarationen. I det fallet uppkommer inte det subsidiära skatteansvaret för säljaren AB A. Ställs inte säkerhet om myndigheten så begär måste AB A ta upp hela ersättningen för andelarna till beskattning. När skattemyndigheten begär att säkerhet ställs lämnas ersättning för skäliga kostnader om säkerheten inte behöver utnyttjas.

Alternativ 2: Förutsättningen i alternativet är att eftersom skalbolagsreglerna är tillämpliga skall hela ersättningen tas upp. AB B lämnar inte skalbolagsdeklaration och AB A skall då ta upp 75 som intäkt/kapitalvinst. Skattekostnaden är 21 (28 procent av 75).

Alternativ 3: Förutsättningen i alternativet är att eftersom skalbolagsreglerna är tillämplig skall den verkliga kapitalvinsten tas upp.

AB B lämnar inte skalbolagsdeklaration och AB A skall då ta upp 45 (ersättning 75 - omkostnadsbelopp 30) som intäkt/kapitalvinst. Skattekostnaden är 12,6 (28 procent av 45).

Exemplet åskådliggör skillnaderna i skatterisk och hur valet av beskattningskonsekvens därmed får stor betydelse både ur preventionssynpunkt och som styrmedel för att underlätta skattemyndighetens kontroll av skalbolagshandeln.

Om hela ersättningen skall tas upp skulle det visserligen kunna leda till en överbeskattning av säljaren i vissa fall. Detta bör dock inte ses som något större problem eftersom det med tanke på hur skalbolags- och återköpsreglerna har utformats bör vara relativt enkelt att undvika att de tillämpas. Den verkliga risken för överbeskattning torde därför inte vara stor. Beträffande remissynpunkten att bolagets egna kapital skall få tas upp som anskaffningsutgift så kan det – vilket även utredaren framhåller – vara problematiskt att fastställa vad som är beskattat eget kapital. Det bokförda kapitalet kanske inte heller rättvisande uttrycker det beskattade kapitalet t.ex. på grund av upp- eller nedskrivningar av värdepapper. Tillämpningsskäl talar mot ett sådant hänsynstagande. Regeringen har tidigare gjort samma bedömning i lagstiftningsärendet rörande skalbolagsregeln för fysiska personer (prop. 2001/02:165, s. 51). Viss hänsyn till skuldsidan kan dock tas inom ramen för vad som kan anses vara särskilda skäl mot att tillämpa skalbolags- och återköpsreglerna.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen – i likhet med utredaren – att hela ersättningen skall tas upp till beskattning om skalbolags- och återköpsreglerna skall tillämpas och inte någon av undantagsbestämmelserna är tillämpliga.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i nya 25 a kap. 9 § IL.

Samspelet mellan skalbolagsreglerna för fysiska och juridiska personer

Skalbolagsreglerna för juridiska personer i 25 a kap. respektive för fysiska personer i 49 a kap. blir aldrig tillämpliga samtidigt vid en transaktion. Däremot kan samma tillgångar räknas med vid två skilda och efter varandra gjorda beräkningar. Så blir fallet om en fysisk ägare F säljer sitt innehav i bolaget A som i sin tur äger bolaget B. De likvida tillgångarna i A och B räknas samman och summan av tillgångarna prövas mot jämförelsebeloppet. Överstiger de likvida tillgångarna jämförelsebeloppet är det frågan om ett skalbolag som F är säljare till och den särskilda beskattningskonsekvensen inträder då. Om därefter bolaget A säljer andelsinnehavet i bolaget B kommer ånyo de likvida tillgångarna i B att medräknas vid bedömningen om B är ett skalbolag enligt skalbolagsbestämmelserna i 25 a kap. De två olika regelverken för skalbolag kommer dock aldrig att kunna tillämpas på en och samma andelsavyttring. Däremot kan de komma att tillämpas parallellt om ägarna till ett skalbolag har en blandad ägarkrets bestående av både fysiska och juridiska personer.

Regeringens förslag: Bestämmelsen om skalbolagsbeskattning skall inte tillämpas om en skalbolagsdeklaration upprättas. Ett särskilt bokslut skall ligga till grund för inkomstberäkningen.

Skattemyndigheten ges möjlighet att begära säkerhet i form av en bankgaranti för den skatt som följer av den redovisade inkomsten i skalbolagsdeklarationen. Väljer skattemyndigheten att inte begära säkerhet uppkommer ett subsidiärt skatteansvar för den som avyttrat andelar eller aktiebaserade delägarrätter i skalbolaget. Skälig ersättning lämnas för kostnad för säkerheten om garantiförbindelsen inte har behövts tas i anspråk. Ställs inte begärd säkerhet tillämpas bestämmelsen om skalbolagsbeskattning och avyttraren måste ta upp hela ersättningen som kapitalvinst.

Utredningens förslag: Utredningens förslag innehåller inte någon möjlighet för säljaren att undvika tillämpningen av skalbolagsregeln på avyttringen genom att det lämnas en skalbolagsdeklaration.

Remissinstanserna: *Verket för näringslivsutveckling, NUTEK*, anser att det bör vara möjligt att få dispens från skalbolagsbeskattningen eller i efterhand justera beskattningen av säljaren om det sålda bolagets deklaration och årsredovisning lämnats in och accepterats samt att påförda skatter och avgifter betalats.

Skälen för regeringens förslag: I de nyligen införda skalbolagsreglerna för fysiska personer finns en möjlighet för den som avyttrar andelar i ett skalbolag att inte träffas av regelns beskattningseffekt (49 a kap. 13 § IL). Som villkor gäller att det avyttrade företaget eller, i fråga om handelsbolag, säljaren upprättar en skalbolagsdeklaration och bankgaranti lämnas för den skatt som belöper på den redovisade inkomsten samt ett särskilt bokslut upprättas som skall ligga till grund för inkomstberäkningen. En liknande möjlighet bör finnas i det regelverk som regeringen nu föreslår för företagssektorn. Det kan vara svårt för en minoritetsdelägare oavsett om denne är en fysisk eller juridisk person att använda sig av bestämmelsen om skalbolagsdeklaration. Som framgått tidigare i avsnitt 5.13.4 skall därför överlåtelser av minoritetsposter i ett skalbolag normalt inte föranleda att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning tillämpas. Med hänsyn till att förevarande regelkomplex avser företagssektorn bör dock reglerna om säkerhet ges en delvis annorlunda utformning beträffande ställande av säkerhet och kombineras med ett subsidiärt ansvar för säljaren för skalbolagets obetalda skatt. Regeringen vill inte utesluta möjligheten att motsvarande regler kan införas även för avyttringar enligt skalbolagsreglerna för fysiska personer i 49 a kap. Innan ställning kan tas till en sådan förändring av regelverket bör dock först erfarenheterna av tillämpningen av de nu föreslagna reglerna utvärderas.

Skalbolagsdeklarationen

I skalbolagsdeklarationen skall avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder anses vara återförda och några nya fondavsättningar får inte göras.

Det får anses vara tillräckligt om redovisningen i skalbolagsdeklarationen endast omfattar överskottet avseende tiden före avyttringen och de fondavsättningar som skall anses vara återförda.

Det särskilda bokslutet

Ett villkor i den föreslagna bestämmelsen är att särskilt bokslut skall läggas till grund för inkomstberäkningen. Bokslutet skall vara utformat på ett sådant sätt att man kan utläsa de uppgifter till ledning för taxering som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Bokslutet skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. Eftersom företagsavyttringar många gånger måste genomföras med viss skyndsamhet föreslås inte något krav på kvalitetsgranskning av revisor av det särskilda bokslutet (jfr prop. 2001/02:165, s. 64).

Begäran om ställande av säkerhet och säljarens subsidiära ansvar för skalbolagets slutliga skatt

I de nu föreslagna skalbolags- och återköpsreglerna för företagssektorn är det inte lämpligt att föreskriva ett generellt krav på att skalbolaget skall ställa säkerhet för den skatt som belöper på det resultat som redovisats i en skalbolagsdeklaration. Med tanke på de stora belopp som säkerheten kan tänkas uppgå till vid stora företagsförsäljningar och de avsevärda kostnader för säkerheten som skulle bli följden, antingen för den skattskyldige, bl.a. i form av likviditetspåfrestningar i anledning av kostnader för säkerheten, eller för det allmänna, bör en annan ordning tillämpas. Samtidigt är det omöjligt att inte ha någon slags regel som motverkar skatteundandragande av den slutliga skatten för skalbolaget. Regeringens förslag innebär därför att skattemyndigheten får en möjlighet att begära att säkerhet ställs i samband med att en skalbolagsdeklaration lämnas. Ställs inte säkerhet trots myndighetens begäran inom viss tid efter myndighetens beslut skall i stället huvudregeln – den särskilda beskattningskonsekvensen, skalbolagsbeskattning, i 25 a kap. 9 § – tillämpas, dvs. hela ersättningen för de avyttrade andelarna skall tas upp. Om ställd säkerhet inte behöver utnyttjas bör skäligen ersättning lämnas för kostnader i samband med ställande av säkerheten. Skattemyndigheten skall på grundval av skalbolagsdeklarationen jämte eventuell obetald inkomstskatt från föregående beskattningsår besluta om storleken på den säkerhet som krävs om myndigheten finner skäl att begära säkerhet. Det ligger i sakens natur att beslutet om ställande av säkerhet måste fattas skyndsamt.

Om skattemyndigheten inte utnyttjar möjligheten att begära säkerhet föreslås att det inträder ett subsidiärt betalningsansvar för skalbolagets slutliga skatt för den som avyttrar andelarna i skalbolaget. Säljarens ansvar för skalbolagets slutliga skatt begränsas dock till att som mest avse det belopp som skulle ha ställts som säkerhet om sådan hade begärts. Bestämmelser om säljarens ansvar föreslås tas in i 12 kap. i skattebetalningslagen (1997:483). En fördel med att föreskriva ett subsidiärt skatteansvar för den som avyttrar ett företag är att denne, dels kommer att försöka undvika att det uppstår en skalbolagstransaktion, dels

kommer att undvika köpare vars hederlighet av olika skäl skulle kunna ifrågasättas. I den mån som en avyttring av ett bolag ändå skulle komma att definieras som en skalbolagsavyttring finns det även anledning att anta att säljaren gentemot köparen kommer att avtalsvägen försäkra sig om kompensation för den skatterisk som det subsidiära skatteansvaret innebär.

Om det finns flera subsidiärt skatteansvariga är det upp till skattemyndigheten att avgöra vem man skall rikta ansvaret mot. En sådan ordning tillämpas för övrigt redan när det s.k. ställföreträdaransvaret i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen aktualiseras och det finns flera personer som är ställföreträdare för en juridisk person. I det ansvar som nu föreslås begränsas dock skatteansvaret beloppsmässigt alltid till den motsvarande säkerhet som skulle ha lämnats om skattemyndigheten begärt sådan.

Ställande av säkerhet

I de fall det blir aktuellt att ställa säkerhet genom att skattemyndigheten utnyttjar sin möjlighet att begära sådan, skall säkerhet för skatten som belöper på det redovisade resultatet jämte obetald skatt ställas i form av en bankgaranti. Ställs inte begärd säkerhet tillämpas, som nämnts ovan, huvudregeln, dvs. avyttraren skall ta upp hela ersättningen som kapitalvinst. Detta bör gälla oberoende av om myndighetens beslut om ställande av säkerhet har överklagats eller inte.

Skattemyndighetens beslut om beräkning av underlag för säkerheten är inte att betrakta som ett taxeringsbeslut. Årets skattepliktiga resultat bestäms vid den ordinarie taxeringen. Skattemyndigheten får ta säkerheten i anspråk i den utsträckning det behövs för att täcka betalningen av den slutligen beräknade inkomstskatten. Påförda skatter skall enligt 23 kap. 7 § skattebetalningslagen betalas även om beslutet om skatten inte har vunnit laga kraft. Betalningen skall normalt inte kunna skjutas upp bara genom att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar (jfr prop. 1989/90:74, s. 339). Undantag från den bestämmelsen gäller bara om anstånd beviljas i den ordning som gäller enligt skattebetalningslagen.

Underskotts begränsningar

Regeringen har tidigare i lagstiftningsärendet rörande skalbolagsregeln för fysikersektorn tagit ställning till frågan om en spärr som hindrar att underskott i skalbolaget som uppkommit efter ägaröverlåtelsen kvittas mot den obeskattade vinst som uppkommit under föregående ägares innehavstid (prop. 2001/02:165, s. 65). Regeringen valde då att avstå från att föreslå en sådan spärr och det finns inte anledning att göra annan bedömning i detta ärende. Visar det sig att situationen missbrukas kommer dock frågan om en spärr att aktualiseras.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslaget föreslås tas in i nya 25 a kap. 11 § IL, i 10 kap. 8 a och 8 c §§, i nya 11 kap. 11 b och 12 § (nuvarande 11 b §) samt i nya 12 kap. 8 c § skattebetalningslagen.

5.13.7 Tillgångar som förpackats i bolag

Regeringens förslag: Inga generella regler för att motverka att tillgångar förpackas i bolag införs. Undantag görs för bostäder som ägs av fåmansföretag. Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget innehar en fastighet som någon gång under tre år före avyttringen till huvudsaklig del har används som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för närstående till en delägare, skall fastigheten skattas av hos det avyttrade företaget. Fastighetsavskattning skall endast ske om fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. Avskattning skall inte ske om ersättningen vid andelsavyttringen skall tas upp som kapitalvinst på grund av skalbolags- och återköpsreglerna, om andelen är marknadsnoterad eller om det är fråga om en minoritetsavyttring. Andelar i privatbostadsföretag behandlas på samma sätt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens bortsett från att utredningens förslag inte innehåller någon begränsning till onoterade delägarätter eller något undantag för minoritetsavyttringar samt att övergångsregeln för överföring av fastigheter inom fåmansföretagssektorn tillämpas under två år från ikraftträdandet.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar bl.a. att det bör klargöras att även fritidshus omfattas av reglerna om bostäder för delägare i fåmansföretag. RSV menar vidare att möjligheten att under en övergångsperiod – utan skattekonsekvens för företaget – förvärva en fastighet från företaget för det skattemässiga värdet, bör begränsas till ett år och endast gälla fysisk person som var delägare i företaget omedelbart före ikraftträdandet av de nya reglerna. *Företagarnas Riksorganisation* avstyrker förslaget. *Sveriges advokatsamfund* har inte något att invända mot att det införs särskilda förpackningsregler för bostäder. *Svenska revisorssamfundet* godtar att fastigheter som innehas av fåmansföretag särbehandlas men menar att detta endast bör gälla bostadsdelen på fastigheten. Regeln bör därför i likhet med vad som föreslås för kapitalförluster på fastigheter endast gälla om inte en avsevärd del av fastigheten används i näringsverksamheten.

Skälen för regeringens förslag: I och med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas ges ett incitament till att bolagsförpacka värdefulla tillgångar som producerats inom en koncern. Det skulle gå till på så sätt att inför en försäljning av tillgångarna förs dessa in i ett eller flera dotterföretag i koncernen varefter dotterföretagen säljs. Tillgången kan givetvis även produceras hos det dotterföretag som avses säljas. Ett sådant förfarande leder till att

säljaren inte behöver skatta för vad som i realiteten är en intäkt i näringsverksamheten. För den som köper den förpackade tillgången innebär i stället förfarandet att möjligheten att göra avdrag för värdeminskning på den införskaffade tillgången begränsas. Nedan behandlas frågan om hur möjligheten till förpackningar av tillgångar påverkas av förslaget om att avskaffa kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar.

Förpackningar av inventarier

En förpackning i bolag av tillgångar som hos köparen skattemässigt skulle kunna skrivas av enligt reglerna för inventarier, bl.a. maskiner m.m. samt patent och andra immateriella tillgångar, ger sammantaget för avtalsparterna en vinst jämfört med en direkt försäljning av tillgången genom att nuvärdet av värdeminskningsavdragen är lägre än summan av de nominella avdragen vilket leder till att den indirekta försäljningen skapar en skattecredit.

Som utredaren konstaterat är det svårt att tillskapa regler som motverkar förpackningar eftersom sådana regler även måste omfatta immateriella tillgångar. Utredaren pekar även på att det kan ifrågasättas om det är önskvärt att motverka förpackningar ur en ekonomisk synvinkel (SOU 2001:11, s. 169 ff.). Dessutom finns det andra skäl som talar mot att införa regler mot förpackningar. I det fall ett förpackat bolag säljs till en köpare i utlandet så lämnar tillgången i bolaget inte svensk skattejurisdiktion. Om tillgången säljs direkt till utlandet måste ett eventuellt övervärde tas fram till beskattning eftersom en sådan överföring måste ske till marknadsvärdet. Med hänsyn till det sagda bedömer regeringen att det i nuläget inte är motiverat att införa regler som försvårar och motverkar förpackningar beträffande tillgångar som skattemässigt betraktas som inventarier.

Förpackningar av fastigheter

För byggnader är avskrivningstiderna längre än för inventarier vilket innebär att förpackningar får större ekonomisk betydelse. Bestämmelserna i 27 kap. 6 § IL innebär dock, såvitt nu är av intresse, i huvudsak att andelar som ett företag som bedriver byggnadsrörelse innehar i ett fastighetsförvaltande företag inte kommer att omfattas av förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Det finns även allmänna och särskilda regler om uttagsbeskattning när ett sådant företag som bedriver byggnadsrörelse utför byggnadsarbeten på fastigheter som inte är lagertillgångar. Beskattningen av byggnadsföretag är för närvarande föremål för översyn av 2002 års Företagsskatteutredning. Eventuella ändringar i dessa regler eller kompletteringar av dem med anledning av regeringens nu lämnade förslag om att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar bör därför anstå i avvaktan på att utredningens arbete är slutfört. Särskilda regler för kapitalförluster på fastigheter bör dock införas, se avsnitt 5.13.9.

Bostäder för delägare i fåmansföretag

Bostäder som har förpackats i ett fåmansföretag utgör ett särskilt problem om kapitalvinster på näringsbetingade andelar undantas från beskattning. Om en delägare i ett fåmansföretag har förpackat sin privatbostad i fåmansföretaget och dessutom ges möjlighet att sälja utan beskattningsekvens uppstår en högst omotiverad skatteförmån som det inte finns anledning att acceptera. Det är därför nödvändigt med motverkande regler.

Om det avyttrande företaget eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag och det avyttrade företaget innehar en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det avyttrande företaget eller i moderföretaget eller för närstående till en delägare, bör andelsöverlåtelsen medföra att fastigheten skattas av hos det avyttrade företaget. Tekniskt bör detta ske genom att företaget anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Av tillämpningsskäl bör detta gälla hela fastigheten även om inte alla andelar i det avyttrade företaget avyttras eller om inte hela fastigheten har använts som bostad. Fastighetsavskattning bör dock ske endast om fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde. Avskattning skall inte heller ske om ersättningen vid andelsavyttringen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning skall tillämpas. Däremot bör den omständigheten att andelsavyttringen skett med förlust inte medföra att fastighetsavskattning inte skall ske. Regeln skall tillämpas om fastigheten någon gång under tre år före avyttringen har använts som bostad på angivet sätt. *Lagrådet* har framhållit att bestämmelsen är långtgående och att även avyttring av enstaka delägarrätter kan utlösa avskattning av fastigheten och detta även om det företag som äger det företag där fastigheten finns har ett relativt begränsat inflytande i det senare företaget. Mot bakgrund av vad *Lagrådet* uttalat föreslår regeringen att bestämmelsen om avskattning inte tillämpas om den avyttrade delägarrätten är marknadsnoterad eller om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande i det företag som äger fastigheten går över till någon annan. Undantaget för minoritetsavyttringar skall dock inte gälla om det föreligger särskilda omständigheter. När det gäller placeringen av bestämmelsen anser regeringen – till skillnad från *Lagrådet* – att denna har ett närmare samband med de bestämmelserna i 25 a kap. IL än till reglerna i 25 kap. IL. Bestämmelsen bör därför tas in i nya 25 a kap.

I fråga om andelar i privatbostadsföretag bör gälla detsamma som beträffande fastigheter, om den till andelen knutna lägenheten har använts som bostad på sätt som angivits ovan.

Övergångsbestämmelser

Förslaget om avskattning av förpackade fastigheter vid andelsförsäljningar inom fåmansföretagssektorn föranleder regeringen att även föreslå vissa övergångsbestämmelser för att därigenom erbjuda delägare i fåmansföretag en valmöjlighet. Ett fåmansföretag eller ett dotterföretag till ett sådant företag som innehar en fastighet som till

huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller en närstående till en delägare bör inom en viss tid efter ikraftträdandet utan uttagsbeskattning kunna avyttra fastigheten till en delägare till skattemässigt värde. Till den del förvärvaren enligt reglerna om utdelning på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL skall ta upp övervärdet i inkomstslaget tjänst bör anskaffningsutgiften utgöras av summan av det skattemässiga värdet hos företaget och det tjänstebeskattningsbeloppet. Bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5 IL om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll bör inte tillämpas på utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som nedlagts före utgången av år 2000. Begränsningen till utgifter som nedlagts före utgången av år 2000 skall ses mot bakgrund av behovet av att motverka skatteplanering med syfte att uppnå omotiverade skatteförmåner i samband med att 1998 års Företagsskatteutredningars förslag blev allmänt bekant våren 2001. Enligt regeringens mening bör den tid under vilken avyttringar får ske begränsas till att gälla till utgången av 2004.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen har tagits in i nya 25 a kap. 25 § IL och i punkt 6 av övergångsbestämmelserna.

5.13.8 Vissa kapitalförluster

Regeringens förslag: En kapitalförlust skall inte få dras av om förlusten avser

- en fordran på ett företag i intressegemenskap med det avyttrade företaget,
- en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget,
- en rätt att till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar i ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller tillgångar hos ett sådant företag,
- en tillgång eller förpliktelse vars underliggande tillgång är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt.

Avdrag för kapitalförluster i svenska handelsbolag på delägar rätter begränsas i vissa fall.

Avdrag för en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag begränsas för vissa delägare om vissa förutsättningar är uppfyllda.

En fysisk person som förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag får under vissa förutsättningar inte tillgodoföra sig avdrag för en värdenedgång på vissa tillgångar eller på en ökning av en förpliktelse i handelsbolaget.

Reglerna om svenskt handelsbolag tillämpas även i fråga om delägarbeskattnings utländska juridiska personer.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens men saknar en generell spärr för derivat vars underliggande tillgångar utgörs av näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker att det införs bestämmelser som förhindrar avdrag för de aktuella kapitalförlusterna men menar samtidigt att de föreslagna reglerna är mycket komplicerade eftersom de även omfattar indirekta innehav. Myndigheten menar att det är svårt att överblicka om förslaget täcker alla situationer som kan uppkomma. Myndigheten efterlyser även en reglering som kan motverka försök till kringgåenden genom användandet av olika derivat. *Sveriges advokatsamfund* anser att förslaget verkar väl avvägt även om man kan befara att värderingsproblem kan uppkomma, särskilt när det gäller att bestämma marknadsvärdet på fordringar i handelsbolag.

Skälen för regeringens förslag: För att motverka kringgåenden av de tidigare behandlade reglerna för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter är det nödvändigt att komplettera dessa avdragsförbud med vissa begränsningar i avdragsrätten för vissa andra slag av kapitalförluster.

Intresseföretagsanknutna tillgångar

I det föregående har regeringen föreslagit att kapitalvinster på andelar och aktiebaserade delägarätter skall vara skattefria under vissa förutsättningar och att kapitalförluster på andelar och delägarätter som är skattefria inte får dras av. För att det i praktiken skall vara möjligt att upprätthålla avdragsförbudet för kapitalförluster är det nödvändigt med kompletterande regler avseende vissa slag av intresseföretagsanknutna tillgångar. Utredningen har belyst nödvändigheten av detta i ett exempel.

Ett aktiebolag, A, har ett helägt dotterbolag, B, som gör en investering som finansieras genom ett lån från A. Det egna kapitalet i B är litet i förhållande till lånet. Faller investeringen väl ut ökar värdet på A:s aktier i B, som kan säljas med vinst utan beskattning. Misslyckas investeringen blir, efter det att B:s lilla egna kapital tagits i anspråk, A:s fordring nödlidande och A kan sälja den med en avdragsgill förlust. För att denna möjlighet till skattearbitrage skall hindras bör en förlust på fordringen inte vara avdragsgill.

Det räcker dock inte att avdrag vägras om det är fråga om moder- och dotterföretag. Man kan t.ex. ersätta A i exemplet nyss med två aktiebolag, B och C, som äger hälften var av ett tredje aktiebolag, D, i vilket investeringen görs. B och C ägs av en fysisk person. Exemplet kan varieras t.ex. så att D ägs endast av C och B är borgenär. För att även de nu beskrivna fallen skall fångas in bör en kapitalförlust på en fordran inte få dras av om gäldenären är ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget. Med företag i intressegemenskap skall då avses ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller om två företag står under i huvudsak gemensam ledning.

Möjligheten till kringgåenden finns även i några andra liknande fall som avser intresseföretagsanknutna tillgångar. Även dessa fall bör omfattas av avdragsförbudet för kapitalförluster. En kapitalförlust på en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget bör därför inte få dras av. Likaså skall man inte få dra av en kapitalförlust på en rätt till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade

Kapitalförluster i ett handelsbolag

Även i det fallet att det är ett handelsbolag som är det finansierande företaget ges möjligheter till kringgåenden av avdragsförbudet. Speciella regler som tar sikte på handelsbolag är därför nödvändiga. Förslagen om avdragsförbud för kapitalförlust på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter måste – såvitt avser delägare (direkta och indirekta genom handelsbolag) som är ett sådant företag som skattefritt kan avyttra en näringsbetingad andel – gälla även en kapitalförlust på sådana tillgångar och vissa andra tillgångar i de fall dessa har avyttrats av ett handelsbolag.

Kapitalförluster på derivatinstrument m.m.

Det är av största vikt att det inte genom olika derivatstrategier blir möjligt att kringgå avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter. Riksskatteverket menar att utredningens förslag bör kompletteras med regler som motverkar förfaranden som i praktiken innebär att en kapitalförlust på en näringsbetingad andel kan dras av genom användandet av derivatstrategier. Regeringen delar Riksskatteverkets uppfattning att det krävs en spärr för att förhindra försök till kringgåenden genom att använda olika slag av derivat. Eftersom derivatmarknaden ständigt förändras genom att nya instrument gör sitt inträde är det inte meningsfullt att försöka ge en preciserad uppräknings av vilka slags instrument som bör omfattas av en spärrregel. En spärrregel måste istället ges en mer generell utformning. Regeringen har i propositionen i huvudsak följt Lagrådets förslag till utformning av bestämmelse som i förhållande till lagrådsremissens förslag givits en mer ändamålsenlig utformning. Med hänsyn till hur vissa optionsstrategier fungerar har bestämmelsen vidare kompletterats så att den även omfattar förpliktelser eftersom förluster i samband med optioner även kan komma att avse instrument som kan avse en utfärdad förpliktelse. Regeringens förslag innebär därför ett avdragsförbud på förluster på en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt.

Kapitalförluster på andelar i handelsbolag

En kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en utländsk delägarbeskattad juridisk person bör inte få dras av till den del förlusten motsvaras av delägarens andel av en realiserad eller orealiserad värdenedgång i handelsbolaget på en tillgång beträffande vilken delägaren inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om delägaren hade innehaft tillgången. Även en ökning av värdet på vissa förpliktelser i handelsbolaget bör påverka avdragsrätten. Bestämmelsen bör gälla även om det är fråga om ett indirekt innehav genom förmedling

av ett eller flera andra handelsbolag eller delägarbeskattade utländska juridiska personer.

Förslagen bör i fråga om tillgångar som avyttrats gälla endast om avyttringen av tillgången skett inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget. Samma tidsgräns bör gälla i fråga om förpliktelser som upphört.

Fysisk person förvärvar en andel i ett handelsbolag

En fysisk person som förvärvar en andel i ett handelsbolag från ett företag som skattefritt kan sälja en näringsbetingad andel bör i vissa fall inte få tillgodoföra sig avdrag för en värdenedgång i ett handelsbolag på en näringsbetingad andel, en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt eller en förlust på vissa andra tillgångar. Detta bör gälla om tillgången ifråga redan har sjunkit i värde under handelsbolagets innehavstid när den fysiska personen förvärvar andelen i handelsbolaget. I sådana fall bör därför den aktuella tillgången – såvitt avser beräkningen av inkomsten för den fysiska personen – anses ha anskaffats för marknadsvärdet av handelsbolaget vid tidpunkten för den fysiska personens förvärv av andelen i handelsbolaget. Även en ökning av värdet på vissa förpliktelser i handelsbolaget bör påverka på motsvarande sätt.

Regeln bör tillämpas även om förvärvet sker från ett handelsbolag i vilket ett skattebefriat företag, direkt eller indirekt genom andra handelsbolag, innehar en andel.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in i nya 25 a kap. 19–24 §§ IL.

5.13.9 Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på fastigheter

Regeringens förslag: En kapitalförlust på en fastighet skall bara få dras av mot kapitalvinster på fastigheter.

Kapitalförluster på fastigheter i ett koncernföretag får dras av mot kapitalvinster på fastigheter i ett annat koncernföretag om koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen.

Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, skall den behandlas som en ny kapitalförlust på fastighet det följande beskattningsåret.

Begränsningen skall inte gälla om fastigheten i betydande omfattning har använts för produktions eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: Riksskatteverket menar att det bör klargöras om kapitalförlusten skall fastställas vid taxeringen för året när fastigheten avyttras eller vid den taxering när förlusten kan utnyttjas. Myndigheten menar att det är lämpligast att förlusten fastställs vid taxeringen för avyttringsåret och anser vidare att avdragsrätten för kapitalförluster på

fastigheter – som enligt förslaget får sparas till senare år för att kunna dras av mot vinster på fastigheter – bör bli föremål för begränsning vid ägarförändringar. Flera remissinstanser, bl.a. *Sveriges advokatsamfund*, *Sveriges fastighetsägareförbund*, *Sveriges redovisningskonsulters förbund* och *Sveriges Bygginstrumenter* avstyrker förslaget. Sveriges Bygginstrumenter anser att förslaget får märkliga effekter eftersom man skattemässigt skiljer ut fastighetsinnehavet från den löpande fastighetsförvaltningen. Fastighetsförvaltningens kalkylperiod sträcker sig från inköpet av fastigheten till och med avyttringen. Fastighetsägareförbundet ifrågasätter även att fastigheter och andra tillgångar med lång livslängd, t.ex. fartyg, inte behandlas på samma sätt. Om förslaget genomförs menar man att det bör kompletteras med regler som undantar fastigheter i bolag som ägs av fysiska personer. *Föreningen auktoriserade revisorer*, *FAR*, och *Svenska revisorsförbundet* förordar att fastigheter som ägs av företag som ägs av fysiska personer eller dödsbon får dras av även mot andra vinster än vinster på fastigheter. Sveriges redovisningskonsulters förbund menar att undantagsregeln kan bli svår att tillämpa eftersom det kan vara svårt att göra bedömningar av förhållandet mellan värde och yta samt vad som skall betraktas som ett större objekt.

Skälen för regeringens förslag: I och med att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas kan det uppstå faktiska asymmetrier i systemet. Nedanstående exempel illustrerar.

Ett aktiebolag, A, har ett dotterbolag, B, med någon viss tillgång. Stiger tillgången i värde kan AB A sälja aktierna i AB B utan beskattning, sjunker värdet av tillgången, kan AB B sälja tillgången med en avdragsgill förlust. För att en asymmetrisk situation skall föreligga är det inte nödvändigt att tillgången ligger i ett dotterföretag. Har tillgången stigit i värde kan den i stället föras över till ett dotterföretag genom en underprisöverlåtelse.

Fastigheter kan i viss mån ha karaktär av spekulationsobjekt som kan avse stora värden vilket enligt utredaren är ett problem i samband med kapitalförluster på fastigheter som förpackats i bolag. Att helt vägra avdrag för fastighetsförluster vore dock att gå för långt. Utredarens slutsats är att avdragsrätten bör begränsas på så sätt att en kapitalförlust på en fastighet bara får dras av mot kapitalvinster på fastigheter, dvs. en kvittningsfälla för kapitalförluster på fastigheter. Om en fastighetsförlust helt eller delvis inte kan dras av på grund av denna begränsning, bör den del av förlusten som inte kan dras av få föras vidare till nästa beskattningsår (jfr bestämmelsen om kapitalförluster på delägarätter i 48 kap. 26 § IL).

Regeringen instämmer i utredarens bedömning med tanke på att fastigheter många gånger kan tjäna som ett kapitalplaceringsobjekt i företagssektorn och att det därför är motiverat att kapitalförluster på fastigheter endast ges en begränsad avdragsrätt på sätt som utredaren föreslagit. Regeringen anser dock att det finns skäl för att tillåta en ”koncernkvittning” av förluster och vinster på fastigheter enligt den modell som numera gäller för förluster och vinster på delägarätter enligt 48 kap. 26 §. Kapitalförluster på fastigheter i ett koncernföretag föreslås därför få dras av mot kapitalvinster på fastigheter i ett annat koncernföretag om koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen. I

propositionens lagförslag har lagbestämmelsen därför kompletterats. Beträffande förslaget om att undanta fastigheter som ägs av företag som ägs av fysiska personer skulle detta leda till såväl en omotiverad olikformighet i beskattningen av företag som äger fastigheter som en komplicerad tillämpning. Något sådant undantag bör därför inte införas.

I likhet med den ordning som sedan 1990 års skattereform gäller för redovisade underskott i inkomstslaget näringsverksamhet ter det sig – i linje med vad regeringen uttalat beträffande kapitalförluster på delägarätter i avsnitt 5.4.1 – naturligt att förlusten på fastigheten prövas och beslutas vid den taxering som avser beskattningsåret när den avyttrades. Frågan bör regleras och regeringen avser att senare återkomma med ett lagförslag om detta.

Regeringen har i propositionen följt Lagrådets förslag och bestämmelsen har därför placerats i 25 kap. IL.

Från huvudregeln om en begränsad avdragsrätt är det dock nödvändigt med ett betydelsefullt undantag. Begränsningen av avdragsrätten bör inte gälla om fastigheten i betydande omfattning under de tre år som föregått avyttringen har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller ett företag i intressegemenskap. Med uttrycket *i betydande omfattning* bör avses ca 30 procent av värdet av fastigheten. I fråga om större objekt är det rimligt att procentandelen kan vara lägre, dock normalt inte under 20 procent. Lagförslaget har formulerats för att tillgodose Lagrådets önskemål om att möjligheten till att ta hänsyn till en lägre procentandel än 30 procent beträffande större objekt bör komma till uttryck i lagtexten på ett bättre sätt och att detsamma bör gälla för tiden för bedömning av fastighetens användningssätt. Bestämmelsen har därför utformats för att tillgodose Lagrådets önskemål.

Förslaget avser även – såvitt avser delägare som är aktiebolag och andra företag som kan sälja en näringsbetingad andel skattefritt – fallet att det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person.

Lagförslaget

En bestämmelser med anledning av förslaget har tagits in som nya 12 § i 25 kap. och i nya 45 kap. 32 a § IL.

5.14 Konsekvenser för vissa andra regler i inkomstskattelagen

De regelförändringar som regeringen nu föreslår när det gäller beskattningen av näringsbetingade andelar påverkar i viss utsträckning de befintliga regelverken som har till uppgift att underlätta omstruktureringar i företagssektorn.

Regeringens förslag: De gällande bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar skall upphävas. Beviljade uppskov skall efterges.

Beviljade uppskov skall inte efterges om det avyttrande företaget var ett handelsbolag eller om det avyttrade företaget var ett handelsbolag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* efterlyser ett klarlägganden i övergångsbestämmelserna beträffande vissa frågor om uppskov när ett handelsbolag har avyttrat andelar.

Skälen för regeringens förslag: I 25 kap. 6–27 §§ IL finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar. Med en koncernintern andelsavyttring avses en avyttring av en andel i ett företag som en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag gör med kapitalvinst till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern, om vissa villkor är uppfyllda. Ett av dessa villkor är att det säljande företaget tillsammans med andra företag inom koncernen skall äga andelar i det avyttrade företaget med minst 25 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget. Alternativt skall det göras sannolikt att innehavet av den sålda andelen betingats av rörelse som bedrivs av det säljande företaget eller av annat företag inom koncernen. Uppskov beviljas endast på begäran av det säljande företaget. Den huvudsakliga innebörden av uppskov är att kapitalvinsten skall tas upp som intäkt först när det inträffar en omständighet som medför att den avyttrade andelen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget självt.

Såsom utredaren förklarar bör förslaget om att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar få till följd att bestämmelserna om uppskov vid koncerninterna andelsavyttringar kan avskaffas. Det kan visserligen, såsom utredaren framhållit, i vissa fall leda till att en kapitalvinst vid en koncernintern avyttring kommer att beskattas om något villkor för skattefrihet, dvs. villkoret om innehavstid inte är uppfyllt eller om skalbolags- och återköpsreglerna skulle visa sig tillämpliga. I denna fråga gör regeringen samma bedömning som utredaren; det är inte acceptabelt eller nödvändigt att behålla de komplicerade reglerna om koncerninterna andelsavyttringar enbart för dessa fall. Bestämmelserna om uppskov vid koncerninterna avyttringar föreslås därför upphöra att gälla.

Redan beviljade uppskov

Ett företag som har beviljats uppskov med stöd av bestämmelserna i den numera upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner eller med stöd av de från nämnda lag överförda bestämmelserna i 25 kap. IL, bör efter avskaffandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar inte komma i ett sämre läge än vad som skulle ha varit fallet om de inom koncernen avyttrade andelarna i stället hade behållits av det säljande företaget. Det är därför enligt regeringens mening både naturligt och rimligt att efterge

beskattningen av kapitalvinster för vilka uppskov med beskattningen har beviljats. Utredaren ansåg att uppskovet inte skulle efterges i fråga om avyttringar efter den 1 januari 2001 om bestämmelsen om skalbolagsbeskattning hade varit tillämplig på avyttringen. Enligt regeringens mening är en sådan inskränkning onödig eftersom en eventuell efterföljande koncernextern försäljning kommer att prövas enligt skalbolags- och återköpsreglerna.

Regeringen bedömer dock i likhet med utredaren att det är nödvändigt med undantag från eftergiftsregeln. Ett beviljat uppskov skall således inte efterges om det avyttrande företaget är ett handelsbolag. Det är enligt regeringens mening inte heller befogat att efterge ett beviljat uppskov om det avyttrade företaget är ett handelsbolag. Särskilda övergångsregler bör dock gälla om den av handelsbolaget avyttrade andelen efter ikraftträdandet av de nya reglerna avyttras och en kapitalvinst inte skall tas upp enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller om ersättningen skall tas upp enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning.

Lagförslaget

Bestämmelser har tagits in i punkt 4 av övergångsbestämmelserna.

5.14.2 Uppskovsgrundande andelsbyten

Regeringens förslag: Ett uppskovsbelopp skall inte tas upp när de mottagna andelarna avyttras, om en kapitalvinst på grund av avyttringen inte skall tas upp eller skall tas upp enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning. Detta gäller såväl uppskov som beviljats före som efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna.

Ett uppskovsbelopp skall inte efterges om det avyttrande företaget är ett handelsbolag.

Nuvarande bestämmelser om avyttring av mottagna andelar genom en efterföljande koncernintern avyttring upphör att gälla.

Ett särskilt villkor för uppskov införs avseende fallet att ersättningen vid ett uppskovsgrundande andelsbyte skall tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning. Villkoret innebär att andelen under tre år efter avyttringen skall innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Om villkoret inte är uppfyllt, skall kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att villkoret inte uppfylls. Villkoret skall inte tillämpas om särskilda skäl talar emot det.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens med den skillnaden att ett uppskovsbelopp avseende en mottagen andel skall tas upp till beskattning även om avyttringen resulterat i att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning skall tillämpas jämte vissa villkor i övergångsbestämmelserna.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig i frågan.

Skälen för regeringens förslag: I 49 kap. IL finns bestämmelser om uppskovsgrundande andelsbyten. Med ett uppskovsgrundande andelsbyte

avses i huvudsak ett förfarande som innebär att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget. Enligt huvudregeln är ett villkor för uppskov att det köpande företaget vid utgången av det beskattningsår då avyttringen sker innehar andelar i det avyttrade företaget som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det företaget. Uppskov innebär att uppskovsbeloppet, dvs. den del av den beräknade kapitalvinsten som inte motsvaras av pengar, beskattas först när äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller dessa upphör att existera. Den skattskyldige har dock möjlighet att ta upp uppskovsbeloppet vid en tidigare tidpunkt. Bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten får dock inte tillämpas om det finns förutsättningar att tillämpa bestämmelserna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL, vilka nu föreslås avskaffade.

De skäl som motiverar att man avskaffar beskattningen av näringsbetingade andelar talar även för att inestående uppskovsbelopp på grund av ett uppskovsgrundande andelsbyte under vissa förutsättningar inte skall tas upp till beskattning. Regeringen föreslår att ett uppskovsbelopp inte skall tas upp till beskattning om de mottagna andelarna avyttras och en kapitalvinst vid denna avyttring inte skall tas upp till beskattning på grund av de föreslagna reglerna i 25 a kap. Detsamma bör enligt regeringens mening gälla om en avyttring resulterar i att ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § skall tillämpas. Både förenklingsaspekter och skälighetsresonemang talar för en sådan ordning.

Förslaget bör gälla såväl uppskov som erhållits före som efter ikraftträdandet av de nya reglerna om skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

Utredaren föreslår att även uppskovsbelopp som avser kapitalplaceringsandelar bör omfattas av förslaget. En sådan regel innebär att kapitalplaceringsandelar kan föras över till ett dotterföretag genom ett uppskovsgrundande andelsbyte och andelarna i detta sedan avyttras med följd att det tidigare erhållna uppskovsbeloppet inte kommer att beskattas. En sådan överföring av kapitalplaceringsandelarna kan ske även genom en underprisöverlåtelse. Mot denna bakgrund gör regeringen samma bedömning som utredaren. Även uppskovsbelopp som avser kapitalplaceringsandelar bör därför omfattas av förslaget.

För det fall att det inte uppkommer en kapitalvinst vid en efterföljande andelsavyttring bör ett uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning om det istället hade uppkommit en vinst vid den efterföljande andelsavyttringen och vinsten med stöd av de föreslagna reglerna i 25 a kap. inte skulle ha tagits upp till beskattning.

I likhet med utredaren anser regeringen att redan beviljade uppskovsbelopp inte bör efterges om det avyttrade företaget är ett handelsbolag. Till skillnad mot utredaren anser regeringen att detta bör gälla utan tidsbegränsning. Särskilda övergångsregler föreslås emellertid för uppskovsbelopp enligt 49 kap. i det fall ett svenskt handelsbolag är det säljande företaget och den mottagna andelen har avyttras vidare genom en koncernintern andelsavyttring. Uppskovsbeloppet skall inte tas

upp om en vinst vid en efterföljande avyttring är skattefri enligt de nya reglerna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp enligt regeln om skalbolagsbeskattning.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av det anförda har tagits in i 49 kap. 19 a § IL och i punkt 11 i övergångsbestämmelserna.

Uppskov vid internationella andelsbyten enligt den upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG

För uppskov vid internationella andelsbyten enligt den numera upphävda lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG föreslås bestämmelser med samma innebörd som för uppskov enligt 49 kap. IL. Bestämmelserna har tagits in i 4 kap. 86 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

Koncernintern avyttring av mottagna andelar

Det finns undantag från regeln om att uppskovsbeloppet skall tas upp till beskattning senast när äganderätten till de mottagna andelarna övergår till någon annan eller dessa upphör att existera. Ett sådant regleras i 49 kap. 22 § IL och avser fallet att de mottagna andelarna avyttras genom en koncernintern avyttring. Härvid gäller i huvudsak att om en sådan avyttring sker så skall uppskovsbeloppet beskattas först när kapitalvinsten på grund av den koncerninterna andelsavyttringen skall tas upp som intäkt. Som en följd av att reglerna om koncerninterna andelsavyttringar i 25 kap. IL föreslås avskaffade bör även bestämmelserna i 49 kap. 22 § IL utgå. Förslaget om eftergift av uppskovsbelopp i vissa fall, som har behandlats tidigare i avsnittet, medför enligt regeringens uppfattning att det inte är nödvändigt att ersätta dessa regler.

Beräkning av innehavstid av andelar i samband med uppskovsgrundande andelsbyten

En fråga av intresse i sammanhanget är hur man skall se på beräkningen av innehavstidens längd i samband med avyttringar genom uppskovsgrundande andelsbyten. Regeringen gör härvid följande bedömning. Om en andel, som innehafts kortare tid än ett år, avyttras genom ett uppskovsgrundande andelsbyte skall innehavstiden för de mottagna andelarna börjar löpa från tidpunkten för andelsbytet. Innehavstiden för de genom andelsbytet avyttrade andelarna får alltså inte föras över till de mottagna andelarna.

Särskilt villkor vid uppskovsgrundande andelsbyten när ersättningen skall tas upp enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning

Även beträffande uppskovsgrundande andelsbyten finns det anledning att införa regler som motverkar handel med skalbolag när kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas. I avsaknad av sådana regler skulle det bli möjligt att avyttra ett skalbolag till ett utländskt företag genom ett uppskovsgrundande andelsbyte med åtföljande uppskov med beskattningen. Det utländska företaget skulle därefter kunna sälja skalbolaget utan att de svenska skalbolagsreglerna kan tillämpas. Såsom även utredaren konstaterat är det med hänsyn till rådets fusionsdirektiv (90/434/EEC) motiverat att en motverkande regel är så lite ingripande som möjligt.

Regeringen föreslår, i likhet med utredaren, att det skall införas ett särskilt villkor för uppskov i 49 kap. IL. Villkoret avser situationen att ersättningen skall tas upp på grund av att skalbolags- och återköpsreglerna är tillämpliga. I enlighet med Lagrådets förslag skall ett beviljat uppskovsbelopp tas upp som intäkt det beskattningsår då den avyttrade andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget. Uppfylls inte villkoret om innehavstid av det köpande företaget eller koncernföretaget, upphör uppskovet att gälla. Villkoret skall dock inte tillämpas om mer än tre år förflutit från den uppskovsgrundande avyttringen.

För att vanliga bestämmelser om uppgiftslämnande i deklaration samt skattetillägg vid bristande fullgörande av uppgiftsskyldigheten skall bli tillämpliga bör beskattning av kapitalvinsten ske det beskattningsår då den omständighet inträffar som medför att det villkoret inte uppfylls.

Enligt artikel 11 i fusionsdirektivet får en medlemsstat helt eller delvis avstå från att tillämpa bestämmelserna om byten av andelar om det finns grund för att anta att bytet har skatteundandragande eller skatteflykt som huvudändamål eller som ett av sina huvudändamål. Enligt praxis skall det i det enskilda fallet finnas grund för ett sådant antagande. Det särskilda villkoret bör därför inte tillämpas om särskilda skäl talar mot det. En sådan undantagsregel ger skattemyndigheten möjligheten att underlåta att tillämpa det särskilda villkoret om omständigheterna tyder på att förfarandet sammantaget inte innebär ett kringgående av skalbolags- och återköpsreglerna.

Lagförslaget

Det särskilda villkoret för uppskov regleras i en ny 19 b § i 49 kap. IL.

5.14.3 Verksamhetsavyttringar

I 38 kap. IL finns det bestämmelser om verksamhetsavyttringar. Med en verksamhetsavyttring avses i huvudsak en ombildning som innebär att ett företag avyttrar samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i

form av andelar i det köpande företaget, om vissa villkor uppfylls. För det säljande företaget gäller regler som innebär att någon beskattning inte kommer att ske på grund av avyttringen. I gengäld skall de mottagna andelarna anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företags skattemässiga situation. Reglerna om undantag från omedelbar beskattning tillämpas bara om det köpande och det säljande företaget begär det.

När beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas aktualiseras frågan om hur verksamhetsavyttringar påverkas skattemässigt. Vid verksamhetsavyttringar skall ersättningen utgöras av andelar. Dessutom kan den avyttrade egendomen utgöras av andelar. Det är då fråga om fall där hela verksamheten eller en verksamhetsgren hos det säljande företaget består av att inneha andelar. I sådana fall har reglerna om verksamhetsavyttringar företräde framför reglerna om andelsbyten (49 kap. 5 § 2 IL).

Den skattemässiga kontinuiteten avseende de mottagna andelarna går genom förslaget – att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar – förlorad i de fall andelarna kan avyttras utan beskattningskonsekvens. Den ursprungligen avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen har därigenom avyttrats helt utan några skattekonsekvenser för det säljande företaget. Den skattemässiga kontinuiteten avseende de avyttrade tillgångarna upprätthålls dock hos det köpande företaget under förutsättning att den avyttrade egendomen utgörs av andelar. I de fall när de avyttrade tillgångarna utgörs av andelar torde dessa regelmässigt vara näringsbetingade, vilket, enligt förslaget, normalt sett innebär att vinsten inte skall tas upp.

Det kan möjligen finnas en risk för att reglerna om verksamhetsavyttringar kan utnyttjas så att andelar som innehafts kortare tid än ett år genom en verksamhetsavyttring läggs in i ett vilande företag, som innehafts minst ett år. Därefter avyttras andelarna i det vilande företaget. I fråga om förfaranden av detta slag torde emellertid omständigheterna normalt vara sådana att lagen (1995:575) mot skatteflykt kan tillämpas.

Verksamhetsavyttringar till utländska företag

Vad gäller verksamhetsavyttringar till utländska företag bör det framhållas att 38 kap. 7 § IL uppställer ett villkor för undantag från omedelbar beskattning. Det köpande företaget måste omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt för sådan inkomst av näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för och inkomsten får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. En vidareavyttring av överlåtna andelar är således skattefri endast under de villkor som föreslås i detta kapitel.

Regeringens förslag: Det som föreslagits beträffande koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten skall även gälla vid fusioner och fissioner.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Skälen för regeringens förslag: I 37 kap. IL finns det bestämmelser om fusioner och fissioner. Bestämmelserna går ut på att vid fusioner som uppfyller vissa villkor, s.k. kvalificerade fusioner, skall beskattning inte ske hos det överlåtande företaget. I stället inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation. Förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar har inga särskilda konsekvenser för dessa regler. Av kontinuiteten följer att innehavstid för andelar hos det överlåtande företaget får tillgodoräknas hos det övertagande företaget.

På ägarnivån aktualiseras vid en fusion reglerna om koncerninterna andelsavyttringar och reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten (25 kap. 9 § och 49 kap. 4 § IL). Koncerninterna andelsavyttringar och reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten på ägarnivån vid en fusion skall behandlas som övriga sådana transaktioner.

Vid en fission finns det flera övertagande företag. Det som sagts beträffande fusioner gäller även fissioner.

5.14.5 Lex ASEA m.m.

De centrala bestämmelserna i det regelsystem som brukar kallas Lex ASEA finns i 22 kap. 10 §, 42 kap. 16 § och 48 kap. 8 § IL. Reglerna innebär i huvudsak följande. Under vissa förutsättningar skall utdelning från svenska aktiebolag och vissa utländska motsvarigheter i form av andelar i ett dotterbolag inte tas upp till beskattning. För andelar som erhålls genom sådan utdelning skall som anskaffningsutgift anses så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet på dessa aktier som utdelningen medför. Omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget skall minskas i motsvarande mån. Vid en Lex ASEA-utdelning skall uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på de utdelade andelarna överstiger omkostnadsbeloppet (22 kap. 10 § IL). De nämnda reglerna kompletteras av regler i 24 kap. 3 § och 17 kap. 6 § IL som avser situationen att de utdelade andelarna blir lagertillgångar hos mottagaren.

Förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar medför att bestämmelsen avseende uttagsbeskattning i 22 kap. 10 § IL i stort sett blir överflödig. Den kan emellertid behövas för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen bör därför stå kvar. Bestämmelsen i 22 kap. 10 § IL avser även utskiftning av aktier vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag enligt bestämmelser som finns i 42 kap. 20 § och 48 kap. 9 § IL. Även detta talar för att bestämmelsen skall finnas kvar.

Inte heller i övrigt föranleder regeringens förslag om skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar att regler i Lex ASEA-komplexet bör ändras.

5.14.6 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

Regeringens förslag: En underprisöverlåtelse skall inte anses föreligga om en kapitalvinst inte skall tas upp vid en avyttring eller om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning skall tillämpas.

Utredningens förslag : Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* menar bl.a. – i likhet med utredaren – att det är lämpligt att bygga beskattningen av underprisöverlåtelse på transaktionernas ekonomiska innebörd. Till skillnad från utredaren anser dock RSV att frågan bör lagregleras.

Skälen för regeringens förslag: I 22 kap. IL finns det bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. Med uttag avses bl.a. att en tillgång i näringsverksamhet överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet (3 §). Avyttras en näringsbetingad andel till underpris i de fall avyttringen är skattefri i enlighet med förslagen i det föregående skall uttagsbeskattning givetvis inte komma ifråga. Regeringen delar Lagrådets uppfattning om att en uttrycklig regel om detta inte behövs.

Enligt 23 kap. 3 § IL avses med en underprisöverlåtelse en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet, om vissa villkor är uppfyllda. Den huvudsakliga konsekvensen av att en underprisöverlåtelse föreligger är att uttagsbeskattning inte skall ske. För att inte bestämmelserna om underprisöverlåtelse skall vara formellt tillämpliga vid skattefria avyttringar, bör 23 kap. 2 § IL kompletteras med en bestämmelse om att en underprisöverlåtelse inte föreligger om en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången inte skall tas upp som intäkt på grund av de föreslagna bestämmelserna i 25 a kap.

Bestämmelserna om underprisöverlåtelse bör inte heller vara tillämpliga när bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § skall tillämpas.

Lagförslaget

Kompletteringar föreslås i 23 kap. 2 § IL i enlighet med vad som sagts ovan.

Ägarbeskattning vid överlåtelse till underpris

En överlåtelse av en tillgång mellan företag som utgör en underprisöverlåtelse har konsekvenser även för beskattningen av ägarerna. Enligt 23 kap. 11 § första stycket och 12 § första stycket IL gäller följande. Om tillgången överläts av ett företag, skall överlåtelsen inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och

ersättningen som intäkt. Förvärvas tillgången av ett företag skall i konsekvens med det sagda skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som en utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i ett företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

Frågan om beskattningen av ägarna är aktuell även om det är en skattefri tillgång som avyttras. Detta väcker frågan om vad som gäller när, i enlighet med förslaget ovan, bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL inte bör vara tillämpliga vid överlåtelser av näringsbetingade andelar. Frågan har behandlats av regeringen i lagstiftningsärendet om skatteregler för omstruktureringar och beskattning i vilken reglerna om underprisöverlåtelser föreslogs. I propositionen delade regeringen den bedömning som 1992 års Företagsskatteutredning givit uttryck för, nämligen att beskattning skall ske enligt den ekonomiska innebörden av en transaktion (prop. 1998/99:15, s. 172).

Bedömningen av 1992 års utredning och i propositionen skall ses mot bakgrund av rättspraxis på området, *RÅ 1992 ref. 56*, det s.k. Sipanomålet (plenimål). Regeringsrättens majoritet menade att egendom inte tillfördes aktieägarna personligen och inte heller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det fanns därför enligt Regeringsrättens uppfattning inte grund för att beskatta aktieägarna som för utdelning på aktier. I propositionen pekades på ett annat rättsfall, *RÅ 1996 not. 177* där Regeringsrätten tycks ha lagt den ekonomiska innebörden till grund för beskattningen. En liknande fråga har behandlats av Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked som inte har överklagats (förhandsbesked den 23 juni 1999). Förenklat var där situationen att den fysiska personen F ägde två företag, AB A och AB B. AB A ägde AB C. AB A och AB C var utländska företag, AB B var ett svenskt aktiebolag. Skatterättsnämnden menade att F inte skulle beskattas för utdelning om AB A överlät AB C till AB B till underpris. Nämnden motiverade ställningstagandet med att rättspraxis (*RÅ 1992 ref 56*, Sipanomålet) får anses ge ett visst stöd för att den aktuella överlåtelsen inte skall medföra utdelningsbeskattning och att överlåtelsen inte innebär att det uppkommer någon otillbörlig skatteförmån eftersom transaktionen uppfyllde de krav som uppställdes i den numera upphävda lagen om (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (föregångaren till 23 kap. IL). Såsom utredaren framhållit finns det anledning att anta att rättsutvecklingen har anpassats sig efter utgången i förhandsbeskedet. Förhandsbeskedet har därefter följts av ytterligare några förhandsbesked där beskattning enligt transaktionens ekonomiska innebörd och frågan om otillbörlig skatteförmån uppkommer torde ha styrt utgången i förhandsbeskeden (förhandsbesked den 14 mars 2001, ej överklagat, 6 juni 2000, ej överklagat, 6 april 2001, ej överklagat, 24 maj 2002, överklagat av Riksskatteverket).

I det tidigare lagstiftningsärendet om omstruktureringar och beskattning uttalade regeringen att det är problematiskt att på ett enskilt område lagreglera vad som redan anses gälla generellt enligt allmänna principer (prop. 1998/99:15, s.172). Denna bedömning kvarstår alltså. En lagreglering som ger uttryck för det synsätt som synes ha styrt utgången i rättspraxis inklusive de nämnda förhandsbeskeden är inte

oproblematiske. Beträffande överlåtelser av näringsbetingade andelar måste dessutom nyttan av en lagreglering ifrågasättas om kapitalvinsterna normalt blir skattefria. Skattefriheten innebär att överlåtare som regel saknar anledning att inte ta ut marknadspris även vid överlåtelser av näringsbetingade andelar inom en intressegemenskap. Regeringen har dock ansett att frågan om behov och möjligheter till lagreglering kräver en grundligare genomlysning innan ett slutligt ställningstagande kan göras. Frågan behandlas därför inom ramen för det utredningsuppdrag som regeringen givit 2002 års Företagsskatteutredning. I avvaktan på utredningens ställningstagande i frågan och därmed ett bredare beslutsunderlag saknas skäl att i detta lagstiftningsärende slutligen ta ställning till frågan.

5.15 Kupongskatt

Regeringens förslag: Skyldighet att betala kupongskatt skall inte föreligga för ett utländskt bolag för utdelning på näringsbetingade andelar om bolaget motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning på sådana andelar skattefritt. Som förutsättning skall gälla att en utdelning inte skulle ha tagits upp om det utländska bolaget varit ett svenskt företag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Eftersom regeringens förslag inte omfattar ändrade CFC-regler finns utredningens hänvisningar till dessa inte med i regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte yttrat sig i denna del. *Riksskatteverket* tillstyrker förslaget men menar att det bör göras klart vad som avses med att den utländska juridiska personen skall vara underkastad en beskattning som är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. *Länsrätten i Stockholm* har pekat på att problem kan uppkomma då utländska jämförelser skall göras.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 4 § första stycket kupongskattelagen (1970:624), KupL, föreligger skattskyldighet för en utdelningsberättigad utländsk juridisk person om utdelningen inte är hänförlig till verksamhet som bedrivits från ett fast driftställe i Sverige. Detta gäller dock inte för sådan utdelning som delägarna är skattskyldiga för enligt CFC-reglerna i 6 kap. 13–15 §§ IL.

I samband med att Sverige blev medlem i EU kompletterades 4 § KupL med en bestämmelse i ett nytt femte stycke (prop. 1994/95:52) varigenom den svenska lagstiftningen anpassades till rådets moderdotterbolagsdirektiv (90/435/EEG). Bestämmelsen innebär att skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger för en juridisk person i en EU-stat om den innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande företaget och är ett bolag som upprättats i någon av de bolagsformer som anges i en bilaga till direktivet.

För utdelning som lämnas efter den 1 januari 2000 föreligger skattefrihet också för juridiska personer utanför EU, om personen är ett utländskt bolag och innehar minst 25 procent av andelskapitalet i det utdelande bolaget. Bestämmelsen finns i 4 § sjätte stycket KupL. Ändringen motiverades med att det är angeläget att utländska företags

investeringar i Sverige inte skattemässigt missgynnas när vinstmedel delas ut från Sverige (se prop. 1999/2000:1 s. 200).

Ett flertal svenska skatteavtal innehåller bestämmelser om att en ägarandel på 10 procent är tillräcklig för att kupongskatt inte skall tas ut vid utdelning till ett företag i den andra avtalsstaten. Detta gäller t.ex. det nordiska avtalet (SFS 1996:1512) samt avtalen med Frankrike (SFS 1991:673), Luxemburg (SFS 1996:1510) och Malta (SFS 1995:1504).

Fråga uppkommer om förslaget att i inkomstskattelagen ändra gränsen i röstvillkoret för att en andel skall vara en näringsbetingad från 25 till 10 procent, bör medföra att villkoret om 25 procent av ägandet i 4 § sjätte stycket KupL ändras till 10 procent av rösterna. De skäl för skattefrihet som redovisades i prop. 1999/2000:1 gör sig fortsatt gällande. I en situation då de interna svenska reglerna för skattefrihet på utdelning förändras är det därför naturligt att dessa förändringar också får genomslag på utdelning som lämnas till utländska företag. Mot denna bakgrund bör det av utredningen framlagda förslaget, att villkoret i 4 § sjätte stycket KupL bör ändras till ett villkor avseende 10 procent av rösterna, genomföras. Av samma skäl som anförts i fråga om röstvillkoret bör kupongskatt inte tas ut på utdelning på onoterade aktier. När det gäller betinganderegeln förhåller det sig emellertid något annorlunda. Någon möjlighet att åberopa betinganderegeln finns inte i dag i fråga om kupongskatten. En prövning av ett yrkande om att betingandevillkoret skall tillämpas kräver att en bedömning görs av sambandet mellan verksamheter hos olika företag. Av naturliga skäl är det svårt för såväl den som är skyldig att innehålla kupongskatt som för skattemyndigheten att göra en sådan bedömning när mottagaren av utdelningen är ett utländskt företag. Det förhållandet att betingandevillkoret inte får åberopas i kupongskattesammanhang får därför anses motiverat av administrativa skäl.

Frånsett villkoret om minsta innehavstid för marknadsnoterade andelar innebär det anförda att kupongskatt inte skall utgå om de aktier som utdelningen avser skulle ha varit näringsbetingade andelar om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. Villkoret innebär att andelen inte får avyttras eller upphöra att vara näringsbetingad inom ett år från det att den blivit näringsbetingad. Om villkor om innehavstid inte skulle finnas även i fråga om kupongskatt, skulle detta kunna utnyttjas av andra företag för att undgå kupongskatt på motsvarande sätt som redogjorts för i avsnitt 5.2.2. Villkor om innehavstid bör därför finnas även beträffande kupongskatt, trots att det belastar förfarandet. Eftersom kupongskatten är en definitiv källskatt bör det emellertid redan vid utdelningstillfället kunna avgöras om villkoret är uppfyllt eller inte. Till skillnad från vad som föreslås i inkomstskattelagen bör därför villkoret utformas på det sättet att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

För att internationella skatteundraganden skall motverkas bör de nuvarande förutsättningarna för skattefrihet i enlighet med 6 kap. 9 § första stycket eller 10 § IL finnas kvar i avvaktan på att nya CFC-regler kan börja tillämpas. En förutsättning för skattefrihet är således att mottagaren av utdelningen är ett utländskt bolag som är hemmahörande och skattskyldigt till inkomstskatt i någon av de stater med vilka Sverige har ett skatteavtal och som finns med på den s.k. vita listan eller som

beskattas i den stat där bolaget hör hemma och beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Vidare bör krävas att det bolag som tar emot utdelningen motsvarar ett sådant svenskt företag som kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar skattefritt.

Enligt 2 § andra stycket KupL avses med utdelning vid tillämpning av lagen även vissa utbetalningar som inte är utdelning i civilrättsligt hänseende. Det gäller utbetalning

1. till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden,

2. vid likvidation av aktiebolag och försäkringsaktiebolag,

3. vid ett bolags förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller till samtliga ägare till aktier av ett visst slag, och

4. av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 20 § aktiebolagslagen eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande företaget.

Utbetalningar som anges vid 1, utom nedsättning av aktiekapitalet genom inlösen av aktier, skall behandlas som utdelning i inkomstskattehänseende enligt 42 kap. 17 § IL. Sådana utbetalningar omfattas därför redan av förslaget.

Utbetalningar vid inlösen av aktier och utbetalningar som anges vid 2-4 skall däremot behandlas som avyttringar vid inkomstbeskattningen. Av samma skäl och under samma förutsättningar som anförts i det föregående bör en sådan utbetalning undantas från kupongskatt om en kapitalvinst till följd av utbetalningen skulle ha varit skattefri för ett svenskt företag.

Förslaget föranleder ändringar i 4 § KupL. Vid den slutliga utformningen av bestämmelserna har regeringen följt Lagrådets förslag.

5.16 Ikraftträdande och övergångsreglering

De nya reglerna bör träda i kraft den 1 juli 2003. De nya bestämmelserna bör tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar efter ikraftträdandet.

Lagrådet har pekat på att det kan uppstå komplikationer ur retroaktivitetssynpunkt om de nya reglerna tillämpas redan på utdelning som tas upp under 2003. Problematiken berör utdelning från kooperativa föreningar. Även beträffande förvaltningsföretag och utdelning från sådana företag aktualiserar Lagrådet frågeställningar som visar på att det med den i lagrådsremissen föreslagna övergångsbestämmelsen kan uppstå effekter som är både oavsedda och oönskade. För att undvika sådana effekter gör regeringen samma bedömning som Lagrådet beträffande den tidpunkt när de nya reglerna skall tillämpas på utdelning. De nya reglerna skall därför tillämpas på utdelning som i enlighet med god redovisningssed skall tas upp under beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Motsvarande bör gälla för utdelning för vilken reglerna i kupongskattelagen skall tillämpas.

De nya bestämmelserna tillämpas såvitt avser investmentföretag på Prop. 2002/03:96 beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003.

De särskilda övergångsbestämmelserna kommenteras under respektive avsnitt och i författningskommentarerna.

6 Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

Regeringens förslag: En reglering införs för att beräkna anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser när svenska skatteregler till följd av ändrade förhållanden blir tillämpliga (*beskattningsinträde*).

En tillgångs skattemässiga värde skall som huvudregel beräknas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften som justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha kunnat vara om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige.

En förpliktelse skall värderas till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning, dock inte till lägre belopp än vad den tagits upp till i räkenskaperna.

Om en överföring av en tillgång till Sverige har medfört uttagsbeskattning i en annan stat, skall tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Detta skall dock gälla bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* tillstyrker i huvudsak förslaget men anser att lagförslaget bör justeras och klargöras i några avseenden. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget med en schablonmässig beräkning och menar att tillgångarna skall värderas till sitt verkliga marknadsvärde. Samfundet menar att det inte har framkommit att nuvarande rättsläge medför några olägenheter och att skattesystemets komplexitet ökar utan att det finns skäl till detta.

Skälen för regeringens förslag: I vissa fall kan det uppkomma värderingsfrågor som inte finns reglerade i nuvarande regelverk i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. När en tillgång genom tillämpning av olika materiella skatteregler och skattskyldighetsregler förs in i det svenska skattesystemet saknas en reglering som klargör vilket anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift som skall gälla. I takt med att de internationella kapitalrörelserna ökar i omfattning och de gränsöverskridande etableringarna blir allt fler är det enligt regeringens mening angeläget att reglera frågor om anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för dessa situationer. I det följande behandlar regeringen dessa frågor.

Regeringen ansluter sig till *Lagrådets* förslag att benämna de beskrivna situationerna *beskattningsinträde*. I framställningen nedan avses med beskattningsinträde att tillgången ifråga förs in i svensk skattemiljö antingen genom att de svenska interna skattereglerna blir tillämpliga eller dessa blir tillämpliga till följd av förändringar i eller upphörande av ett skatteavtal eller om villkor i skatteavtalet inte längre uppfylls, tillgången inte längre är undantagen från svensk beskattning. Som en konsekvens av reglerna om tillgångar bör det även regleras hur värdet på skulder och andra förpliktelser skall bestämmas.

Beskattningsinträde

Det finns flera situationer där beskattning för en tillgång kan aktualiseras. Beskattning kan inträda för en tillgång i följande huvudfall.

1. En fysisk person med hemvist i en annan stat som bedriver näringsverksamhet där flyttar till Sverige men fortsätter att bedriva verksamheten i den andra staten. Näringsverksamheten undantas inte från beskattning här genom ett skatteavtal.

2. Ett företag med hemvist i en annan stat bedriver näringsverksamhet här från en plats som inte är ett fast driftställe. Genom ändrade förhållanden blir platsen ett fast driftställe.

3. Ett skatteavtal upphör eller ändras på sådant sätt att en näringsverksamhet som tidigare varit undantagen från beskattning i Sverige inte längre är undantagen.

4. Ett utländskt företag överför en tillgång från verksamhet i utlandet till ett befintligt eller nystartat fast driftställe i Sverige som inte är undantaget från beskattning här.

5. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet, som enligt ett skatteavtal är undantaget från beskattning här, överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige.

I uppräknningen har inte tagits upp de fall där verksamheten har bedrivits genom ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person. Regeringens förslag i det följande avser dock även sådana fall. Ett exempel är att en andel i ett svenskt handelsbolag, som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe utomlands, förvärvas av någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige från någon som inte är det.

Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

Bestämmande av anskaffningsvärde i en situation som svarar mot fall 3 har varit föremål för bedömning i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1999 ref. 19). En fysisk person som var bosatt i Sverige ägde sedan flera år andelar i danska skepp. Verksamheten hade beskattats endast i Danmark. På grund av att ett nytt nordiskt skatteavtal började tillämpas den 1 januari 1998 kom verksamheten att efter denna tidpunkt beskattas i Sverige. Skatterättsnämnden lämnade förhandsbesked om att skeppandelarna vid beskattningen i Sverige skulle tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena den 1 januari 1998. I motiveringen

anfördes bl.a. följande. Enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall som anskaffningsvärde för inventarier anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande samt då inventarierna har förvärvats på annat sätt deras marknadsvärde vid förvärvet. Bestämmelsen avser enligt nämndens uppfattning inte att reglera anskaffningsvärdet i en situation när inventarier anskaffats under tid då verksamheten bedrivits i sådana former eller på sådant sätt att skatt för inkomsten inte skall erläggas. Reglerna om uttagsbeskattning i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL liksom den angivna bestämmelsen i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL ger enligt nämndens uppfattning uttryck för den allmänna principen att beskattning skall – om inte annat särskilt angivits – ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde, *dvs. marknadsvärdet*. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Det är, som utredaren konstaterat, rimligt att från rättsfallet dra slutsatsen att gällande rätt innebär att marknadsvärdet på tillgången skall anses utgöra anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift även i fall 1, 2, 4 och 5. Sverige har ur principiell synvinkel inte annat intresse i samtliga ovan nämnda situationer (1–5) än att beskattningen av näringsverksamheten korrekt återspeglar det ekonomiska resultatet efter tidpunkten för förändringen. En lösning i linje med vad som gäller enligt rättspraxis har för övrigt föreslagits av Utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen i betänkandet Verklig ledning (SOU 1995:134).

Enligt regeringens mening finns det dock anledning att känna stor tveksamhet till rättsutvecklingen i denna fråga. Den tilltagande globaliseringen kommer att ställa allt större krav på skattemyndighetens utredningsresurser när det gäller frågan om att fastställa ett korrekt marknadsvärde. Ofta torde inte mer än ett ungefärligt intervall kunna anges. En skattskyldigs argumentering för ett värde som är för högt, t.ex. med stöd av till synes tillförlitliga värderingsintyg av föregivna auktoriteter, kan vara svår för skattemyndigheten att bemöta, bl.a. med hänsyn till utredningstekniska svårigheter.

Mot denna bakgrund anser regeringen därför, i likhet med utredaren, att det är befogat att frågan om bestämmande av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter i dessa fall ges en reglering i inkomstskattelagen och att reglerna ges en utformning som, så långt möjligt, motverkar värderingstvister mellan myndigheter och enskilda. Den föreslagna regleringens innebörd är i stort sett att det skattemässiga värdet av tillgången skall beräknas med utgångspunkt i den ursprungliga anskaffningsutgiften som justeras så att det skattemässiga värdet schablonmässigt blir detsamma som det med rimliga antaganden skulle ha blivit om tillgången anskaffats i och därefter ingått i en näringsverksamhet som beskattas i Sverige. Det beräknade värdet när tillgången förts in i svensk beskattningsjurisdiktion utgör därefter underlag för de fortsatta värdeminskningssavdragen m.m. enligt IL.

Regeringen har beträffande den slutliga utformningen av bestämmelserna i huvudsak följt *Lagrådets* förslag. Enligt regeringens mening bör dock, till skillnad mot vad Lagrådet föreslagit, de aktuella bestämmelserna placeras i ett nytt kapitel i omedelbar anslutning till de

kapitel som tillhandahåller de normala reglerna för anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för lager, inventarier, byggnader och markanläggningar.

Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

Skattskyldighet inträder för en pågående verksamhet [fall 1 och 2 (1 § punkt 1 och 2)]

Den föreslagna lösningen utgår från fall 1 och 2. Det är fråga om situationer där skattskyldighet inträder för en fysisk eller juridisk persons inkomst av en redan pågående näringsverksamhet eller del av en sådan näringsverksamhet inte har beskattats på grund av att personen inte har varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skattskyldighet inträder. Bestämmelserna omfattar inte det fallet att en pågående verksamhet i Sverige för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. IL för innehavaren, t.ex. verksamhet som bedrivs i en ideell förening, genom ändrade förhållanden blir det.

Pågående verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger men som undantas i ett skatteavtal [fall 3 (1 § punkt 3)]

Bestämmelserna om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift bör ha motsvarande tillämpning i fall 3, dvs. om inkomst av en pågående näringsverksamhet, för vilken skattskyldighet föreligger enligt svensk intern rätt, är undantagen från beskattning enligt ett skatteavtal och undantaget upphör.

Tillgångar införs i svensk skattemiljö [fall 4 och 5 (1 § punkt 4)]

De redovisade förslagen bör tillämpas även i fall 4 och 5, dvs. då tillgångar överförs på ett sådant sätt att tillgångarna införs i svensk skattemiljö. Typfallen är som ovan nämnts den att ett utländskt företag överför en tillgång från verksamhet i utlandet till ett befintligt eller nystartat fast driftställe i Sverige som inte är undantaget från beskattning här alternativt att ett svenskt företag som bedriver verksamhet vid ett fast driftställe i utlandet, som enligt ett skatteavtal är undantaget från beskattning här, överför en tillgång från det fasta driftstället till verksamhet i Sverige.

Avskattning i utlandet (7 §)

Om överföringen av tillgången har medfört uttagsbeskattning i den andra staten bör tillgången anses ha anskaffats för det uttagsbeskattade beloppet. Med uttagsbeskattning bör i sammanhanget förstås att ett belopp som enligt den utländska beskattningsmyndigheten skall motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i den andra staten. Detta bör dock gälla bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten

(Stater med vilka Sverige endast har partiella skatteavtal bör uteslutas.). Det sagda gäller givetvis även om beskattning har skett i samband med en överföring som avsett inte bara enstaka tillgångar utan hela verksamheten, dvs. verksamhetens samtliga tillgångar.

Beräkning av anskaffningsvärde och anskaffningsutgift

Tekniskt sett skiljer sig lösningen för olika slag av tillgångar. Gemensamt är dock att tillgången skall anses anskaffad vid beskattningsinträdet. Anskaffningstidpunkten har betydelse bl.a. för beräkning av värdeminskingsavdrag.

Lager, pågående arbete och kundfordringar (3 §)

I fråga om lager och pågående arbeten bör gälla att tillgången skall anses ha anskaffats för det belopp som är lägst av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet. Anskaffningsvärdet och det verkliga värdet bör bestämmas med tillämpning av bestämmelsen i 17 kap. 2 § IL. För att uppnå den eftersträvade schabloniseringen och förenklingen skall däremot inte tillämpning ske av olika särregler för dessa slags tillgångar, t.ex. regeln om nedskrivning av lager i 17 kap. 4 § IL eller om löpande räkning i fråga om pågående arbeten. Fastigheter som är lager kommer att omfattas av såväl lagerregeln i 6 § i förslaget som av byggnadsregeln i 7 § i förslaget och undantagsvis även av regeln för byggnadsinventarier.

Såsom *Lagrådet* påpekat måste regleringen utformas så att även kundfordringar och liknande tillgångar, som inte är kapitaltillgångar och knappast heller lagertillgångar, omfattas av någon bestämmelse. Dessa slags tillgångar bör lämpligen, såsom *Lagrådet* förordat, kunna ges samma regler som skall gälla för tillgångar som är lager.

Inventarier, byggnader och markanläggningar (4 §)

Inventarier, byggnader och markanläggningar bör anses ha anskaffats för den ursprungliga anskaffningsutgiften ökad med förbättringsutgifter och minskad med schablonmässiga värdeminskingsavdrag för varje år som den skattskyldige innehåft tillgången. Avskrivningssatserna bestäms lämpligen till 20 procent för inventarier (jfr 18 kap. 17 § IL), 4 procent för byggnader och 10 procent för täckdiken och skogsvägar eller 5 procent för andra markanläggningar (jfr 20 kap. 5 § IL). För att motverka försök att utifrån en osann eller på annat sätt missvisande anskaffningsutgift erhålla ett högt anskaffningsvärde vid beskattningsinträdet får detta inte överstiga marknadsvärdet för tillgången. Det beräknade anskaffningsvärdet får heller aldrig understiga noll.

Övriga tillgångar (5§)

Övriga tillgångar, dvs. kapitaltillgångar, bör anses ha anskaffats för anskaffningsutgiften ökad med förbättringskostnader. Det är här fråga om bl.a. fastigheter, t.ex. obebyggd tomtmark som inte är lagertillgång,

samt värdepapper. Marknadsvärdet bör dock utgöra en övre gräns för vad som får tas upp. I enlighet med vad Lagrådets förordat har lagrådsremissens förslag till reduceringsregel utgått.

När omkostnadsbeloppet för en bebyggd fastighet eller en fastighet med en markanläggning som är en kapitaltillgång skall bestämmas vid en framtida avyttring kommer beräkningen av omkostnadsbeloppet att grundas på såväl det byggnadsvärde som blivit resultatet av tillämpningen av bestämmelsen om värdeminskningssavdrag för byggnad etc som det värde för marken som tillämpningen av bestämmelsen om övriga tillgångar.

Lagrådet har förordat att regleringen bör utformas så att det även finns en möjlighet att i förekommande fall vid den löpande beskattningen få substansminskningssavdrag och skogsavdrag enligt reglerna i 20 kap. och 21 kap. Såvitt avser avdrag för substansminskning har regelverket givits en sådan utformning att avdrag för sådan kan medges vid den löpande beskattningen. Däremot kan skogsavdrag endast komma i fråga beträffande fastigheter i Sverige (21 kap. 4 § IL). Såvitt regeringen kan bedöma så torde behovet av en reglering som ger möjlighet till skogsavdrag för fastigheter i utlandet vara mycket begränsat eftersom det torde bli synnerligen ovanligt att skog blir föremål för beskattningsinträde. Skulle detta visa sig felaktigt får frågan prövas på nytt.

Tillgångar som förvärvats genom arv och gåva m.m. (6 §)

I enlighet med Lagrådets förslag bör även en särskild regel införas för att reglera anskaffningsvärde och anskaffningsutgift om en tillgång har förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt. Tillgången skall då vid tillämpning av det övriga regelverket anses ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv.

Värdering av skulder och andra förpliktelser (8 §)

Även värdet av skulder och andra förpliktelser behöver bestämmas. En förpliktelse bör tas upp till det belopp varmed den belastar verksamheten enligt en marknadsmässig bedömning. Om t.ex. garantiutfästelser har tagits upp med ett visst belopp i räkenskaper, bör dock den skattskyldige inte kunna hävda att belastningen av förpliktelsen är lägre. Motivet till detta är att man inte efter inträdet av skattskyldigheten skall kunna minska resultatet genom att ta upp en förpliktelse som fanns redan tidigare men som inte tagits upp eller att värdera en förpliktelse till högre belopp om den tidigare har värderats för lågt. Det skall alltså inte vara möjligt att kunna hävda att belastningen av förpliktelsen vid inträdet av skattskyldigheten är lägre än vad som tagits upp. Med räkenskaper avses antingen de utländska eller, i förekommande fall, de svenska räkenskaperna hos den skattsskyldige.

Det skatteadministrativa förfarandet

I de fall att en tillgång eller verksamhet förs in i svensk beskattning skall skattemyndigheten inte fatta något särskilt fastställelsebeslut om

anskaffningsvärde och anskaffningsutgift. Frågan om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde kommer i stället att aktualiseras vid den löpande beskattningen av näringsverksamheten.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen föreslås tas in i ett nytt kapitel i IL, 20 a kap.

7 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Åtgärden att avskaffa beskattningen av kapitalvinster jämte avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar bedömdes av 1998 års Företagsskatteutredningar leda till en årlig statsfinansiell förstärkning på 200 miljoner kr. Slutsatsen grundade sig på resultatet av den totalräknade taxeringsstatistiken för åren 1992 till 1998 och på antagandet att andelen av kapitalvinsterna som härstammade från näringsbetingade andelar var lika stor som andelen koncernaktier i företagens portföljer.³⁸ Summan av de på detta sätt framräknade nettokapitalvinsterna från näringsbetingade andelar var negativ under dessa år vilket sammantaget utgör en statsfinansiell kostnad.

De årliga utfallen styrs av konjunkturens växlingar och variationen mellan åren är därför betydande. För att bedöma hur den föreslagna reformen påverkar statens skatteintäkter är det nödvändigt att bedöma i vilken mån nettokapitalvinsterna under perioden 1992 till 1998 kan anses vara representativa för de framtida kapitalvinsterna. Av avgörande betydelse för resultatet är även frågan om hur stor del av de redovisade kapitalvinsterna som härrör från näringsbetingade andelar. Kapitalvinster på näringsbetingade andelar särredovisas inte – till skillnad från vad som är fallet beträffande kapitalförluster – från kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar. Nedanstående beräkningar visar hur avgörande dessa frågor är för det offentligfinansiella resultatet.

I Tabell 1 visas hur de årliga utfallen varierar under perioden 1992 – 2001. I tabellen visas också hur utfallen blir med ett alternativt antagande beträffande kapitalvinsternas fördelning på näringsbetingade andelar respektive kapitalplaceringsandelar.

³⁸ För en närmare beskrivning av beräkningarna se SOU 2001:11.

Tabell 1. Kapitalvinster och kapitalförluster

Inkomstår	Genomsnitt 1992-1998	1999	2000	2001	Genomsnitt 1992-2001
Kapitalvinster närings- och kapitalplaceringsaktier (mdkr)	21,89	46,87	69,33	48,26	31,77
Andel från näringsbetingade aktier, alternativ 1*	0,86	0,88	0,88	0,88	0,86
Andel från näringsbetingade aktier, alternativ 2**	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Kapitalvinster näringsbetingade aktier enligt alternativ 1	18,91	41,10	60,80	42,32	27,66
Kapitalvinster näringsbetingade aktier enligt alternativ 2	10,94	23,44	34,67	24,13	15,88
Kapitalförluster näringsbetingade aktier	20,40	13,82	15,69	41,23	21,38
Nettovinst enligt alternativ 1	-1,48	27,28	44,84	1,09	6,28
Nettovinst enligt alternativ 2	-9,45	9,62	18,71	-17,10	-5,50
Effektiv bolagsskattesats (%)	25,23	27,08	26,65	26,65	25,7
Skatteintäkter alternativ 1	-0,26	7,39	11,95	0,29	1,78
Skatteintäkter alternativ 2	-2,31	2,60	4,98	-4,56	-1,32

Anm: På grund av uppdateringar av data överrensstämmer inte de genomsnittliga siffrorna för 1992-98 helt med de som presenterades i SOU 2001:11.

* Enligt alternativ 1 är andelen kapitalvinster härrörande från näringsbetingade aktier lika stor som andelen koncernaktier i företagens portföljer.

** Godtyckligt vald nivå.

Nettokapitalvinsterna ökade väldigt mycket under åren 1999 och 2000 vilket bl.a. kan förklaras av den mycket kraftiga börsuppgången under dessa år. Skatteintäkterna under dessa år blev därmed också stora. Under 2001 har tvärtom nettokapitalvinsterna fallit brant till följd av att börskurserna fallit. Siffrorna för tidsperioden 1992 – 2001 uppvisar konjunkturmässiga variationer under en förhållandevis lång tidsperiod vilket därigenom ger ett relativt gott beslutsunderlag. De sista årens stora kapitalvinster som följts av en stor minskning av vinsterna måste dock hanteras med viss försiktighet i den offentligfinansiella bedömningen. Det är inte rimligt att helt bortse från dem men kapitalvinsternas storlek för år 2000 får dock anses vara så extraordinära att de bör viktas ned något i den samlade bedömningen av det offentligfinansiella utfallet.

Av tabell 1 framgår att slutresultatet är helt beroende på hur de redovisade kapitalvinsterna fördelas på näringsbetingade andelar respektive kapitalplaceringsandelar. Det är rimligt att utgå från att kapitalplaceringsandelar står för en större del av kapitalvinsterna än av totalinnehavet eftersom dessa förmodligen omsätts i betydligt större utsträckning än näringsbetingade andelar. Ett annat tungt vägande skäl till att vikta ner kapitalvinsterna från näringsbetingade andelar är att svenska företag via utländska holdingbolag helt kan undvika skatt på vinster på näringsbetingade andelar. Man måste utgå från att företagen agerar ekonomiskt rationellt inför denna möjlighet och att de därför också i stor utsträckning avyttrar dotterbolag via ett holdingbolag i utlandet i en vinstsituation. Detta leder i sin tur till slutsatsen att en betydande del av kapitalvinsterna på näringsbetingade andelar aldrig redovisas i Sverige och därmed inte ingår i den totalräknade taxeringsstatistiken. Om man skulle utgå från att bara hälften av de

redovisade kapitalvinsterna kommer från näringsbetingade andelar innebär detta en årlig statsfinansiell förstärkning med 1,3 miljarder kronor om kapitalvinstbeskattningen avskaffas samtidigt som avdragsrätten för kapitalförluster slopas.

I tabell 2 nedan visas hur nettoutfallet av den föreslagna reformen beror på vilken bedömning som görs beträffande fördelningen av de redovisade kapitalvinsterna mellan de två slagen av andelar samt på hur man väljer att vikta toppårets vinster.

Tabell 2. Statsfinansiell kostnad, miljarder kronor

		Nedskalkning av kapitalvinsterna toppåret 2000			
		0 %	10%	20%	30%
Andel från näringsbetingade andelar	86%	1,78	1,62	1,46	1,30
	70%	0,35	0,22	0,09	-0,03
	60%	-0,48	-0,59	-0,70	-0,81
	50%	-1,32	-1,41	-1,50	-1,59

Som framgår av tabell 2 är det endast mycket försiktiga antaganden beträffande fördelningen mellan de två slagen av företagsägda andelar som leder till en statsfinansiell kostnad. Om man t.ex. antar att 70 procent av de redovisade kapitalvinsterna under perioden kommer från näringsbetingade andelar, och att toppårets kapitalvinster behöver vikta ner med 20 procent för att perioden skall vara representativ, uppkommer en årlig statsfinansiell kostnad på 90 miljoner kronor. Med en mer realistisk men likväl fortsatt försiktig bedömning om fördelningen mellan andelsslagen som innebär att 60 procent av företagets samlade kapitalvinster härstammar från näringsbetingade andelar uppstår i stället en årlig statsfinansiell förstärkning på 700 miljoner kronor. Som framgår av beräkningarna i tabell 2 är beräkningsmodellen känslig och små förändringar i fördelningen får stor betydelse för utfallet.

Regeringens förslag om att öka möjligheterna att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar innebär beträffande onoterade andelar en statsfinansiell kostnad i förhållande till nuläget. För marknadsnoterade andelar gör regeringen bedömningen att sänkningen av röstvillkoret från 25 till 10 procent inte ger någon statsfinansiell påverkan eftersom de andelar som därigenom kommer att omfattas av skattefriheten för utdelning redan i nuläget i stor omfattning torde omfattas av skattefrihetsreglerna med tillämpning av den s.k. utredningsregeln i 24 kap. 16 § IL. Regeringens beräkningar indikerar ett varaktigt skattebortfall hänförligt till onoterade andelar som beräknas till ca 400 miljoner kronor.

Det förslag som regeringen lämnat för beräkning av underlaget för schablonintäkten för investmentföretagen är ur statsfinansiell synpunkt inte okomplicerad att beräkna. I och med att investmentföretagen i princip eliminerar skatteeffekten av schablonintäkten genom att man normalt vidareutdelar motsvarande belopp till aktieägarna skulle ett avskaffande av schablonintäkten bara resultera i att ett mindre belopp vidareutdelades. Den direkta effekten blir att skatteintäkterna på utdelningarna minskar i motsvarande mån. Effekten kommer dock på sikt att motverkas av att de framtida skatteintäkterna från kapitalvinster ökar. Den varaktiga effekten beror i stor utsträckning på i vilken mån investmentföretagens ägare förändrar sin placeringsstrategi, d.v.s. i vilken utsträckning ägarna ersätter den förlorade utdelningsinkomsten

med försäljningar. Schablonintäkten härrörande från onoterade andelar samt från marknadsnoterade andelar där investmentföretagens röstetal överstiger 10 procent kan i grova drag uppskattas till 1 miljard kronor. Med en genomsnittlig kapitalskattesats hos ägarna på ca 15 procent³⁹ innebär detta ett direkt skattebortfall från uteblivna utdelningar på ca 150 miljoner kronor. Eftersom den föreslagna regelförändringen leder till att investmentföretagen får större möjligheter att behålla vinstmedel i företaget blir den framtida värdeökningen i investmentföretagen större än med dagens regler. I kombination med att utdelningsvolymerna förväntas minska leder detta förmodligen till en ökad omsättning av aktier i investmentföretag och därmed större framtida skatteintäkter från kapitalvinster. Tillsammans gör detta att det varaktiga skattebortfallet beräknas bli mindre än det kortsiktiga.

Vid en samlad bedömning anser regeringen att de föreslagna regelförändringarna, dvs. avskaffad kapitalvinstbeskattning jämte slopad avdragsrätt för kapitalförluster på näringsbetingade andelar, ökade möjligheter att skattefritt ta emot utdelning på företagsägda andelar samt förändringen för investmentföretagen, i vart fall kan bedömas vara sammantaget statsfinansiellt neutrala. Regeringen vill dock särskilt väga in den osäkerhet som finns i beräkningarna och räknar därför inte med att förändringen kan ge en budgetförstärkning.

8 Konsekvensanalyser

8.1 Konsekvenser för skatteförvaltningen och domstolarna

Regeringens förslag om att beskattningen av kapitalvinster och avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar skall slopas samt de ökade möjligheterna till skattefria utdelningar på företagsägda andelar är till sin natur arbetsbesparande för skatteförvaltningen och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Genom förslaget undanröjs i många fall behovet av svåra och tidskrävande bedömningar huruvida en kapitalförlust är verklig. Frågan om hur en vinst skall beräknas blir givetvis inte heller aktuell. Likaså behöver inte frågan om beräkningen av kapitalvinster som är skattefria tynga de tillämpande myndigheterna. I och med att det schablonmässigt bestämda utrymmet för skattefria utdelningar utvidgas minskar antalet fall som måste bedömas enligt betinganderekvisitet i utredningsregeln. Härtill kommer att den nya regleringen om anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar när en tillgång eller förpliktelse förs in i svensk skattemiljö underlättar tillämpningen eftersom dessa frågor hittills har varit oreglerade. Rättspraxis har i stället fått tjäna som vägledning. Förslaget om skalbolagsbeskattning, som har komplicerande

³⁹ Investmentföretag ägs i inte oväsentlig omfattning av skattebefriade institutioner och utländska ägare vilket gör att den genomsnittliga skattesatsen hamnar på ca 15 procent.

inslag, bör med tanke på utformningen av reglerna endast leda till förhållandevis få fall som behöver prövas av domstol.

Vissa delar av förslagen kräver dock nya slag av insatser av skatteförvaltningen, bl.a. kontrollåtgärder på grund av de nödvändiga spärreglerna, bl.a. skalbolagsregeln. Med hänsyn till den arbetsbesparing som följer av den avskaffade avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar gör regeringen dock bedömningen att förslagen sammantaget inte bör leda till en ökad arbetsbelastning och skall därmed finansieras inom befintliga anslag.

8.2 Konsekvenser för mindre företag i anledning av regelförändringarna

De förändringar i skattereglerna som regeringen nu föreslår är nödvändiga dels för att eliminera den principiellt felaktiga dubbelbeskattningen inom bolagssektorn, dels för att komma till rätta med en faktisk asymmetri som finns i regelverket på grund av möjligheterna att utan beskattningskonsekvens avyttra näringsbetingade andelar via ett utländskt holdingföretag.

Eftersom de minsta företagen normalt inte har möjligheter eller intresse av att bygga upp utländska bolagsstrukturer och därmed saknar möjlighet att skatteplanera bort beskattningen av kapitalvinster får förändringen en positiv inverkan för dessa när näringsbetingade andelar avyttras. Även i de fall mindre företag trots allt har använt sig av utländska företag för avyttringar är förändringen positiv eftersom företagen inte längre kommer att behöva belastas med onödiga transaktionskostnader.

Avyttringar av näringsbetingade andelar kommer i normalfallet inte att innebära att de mer komplicerade inslagen i förslaget, t.ex. de särskilda återköpsreglerna som skall motverka skalbolagsförsäljningar, behöver tillämpas. Andelsavyttringar inom småföretagssektorn bör därför oftast kunna genomföras på ett snabbt och enkelt sätt utan onödiga kostnader.

Beträffande den skalbolagsdeklaration som ett avyttrat företag kan lämna för att förhindra att säljaren påförs s.k. skalbolagsbeskattning, jämte åtföljande regler om säkerhet och subsidiärt skatteansvar, måste den begränsade kostnad jämte tidsåtgång som blir följden ses som en ventil som kan säkerställa för säljaren att skalbolagsbeskattning inte blir aktuell.

9 Särskilda åtgärder för förberedelsearbetet inför 2005 års allmänna fastighetstaxering av lantbruksenheter m.m.

Regeringens förslag: Den som under andra eller tredje året före taxeringsåret äger en lantbruksenhet skall efter föreläggande av skattemyndigheten vara skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering.

Skälen för regeringens förslag: I 19 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, finns det bestämmelser angående de förberedande åtgärder som behövs inför allmän fastighetstaxering. Regler som möjliggör en förtida uppgiftsinsamling finns i 19 kap. 8 § FTL. Den förtida uppgiftsinsamlingen möjliggör en komplettering till ortsprismaterialet inför den allmänna fastighetstaxeringen.

Bestämmelserna innebär att den som under andra året före taxeringsåret äger en småhusenhet, som förvärvats under tredje året före taxeringsåret, efter föreläggande av skattemyndighet är skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering. Den som under andra eller tredje året före taxeringsåret äger en hyreshusenhet eller industrienhet är efter föreläggande av skattemyndighet skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering. Den som under andra året före taxeringsåret är innehavare av tåktenhet eller annan taxeringsenhet på vilken tåktverksamhet pågår eller annars är tillåten, är efter föreläggande från skattemyndighet skyldig att till ledning inför allmän fastighetstaxering lämna uppgift om de priser som under andra året före taxeringsåret uppburits för brytvärd fyndighet.

Vad gäller lantbruksenheter har skattemyndigheten enligt 19 kap. 8 § fjärde stycket FTL endast möjlighet att förelägga ägaren om förtida uppgiftsinlämnande om denne andra året före taxeringsåret äger en lantbruksenhet som helt eller delvis förvärvats under perioden 1 juli 1987- den 31 december 1990.

Bestämmelsen om förtida uppgiftslämning vid allmän fastighetstaxering av lantbruksenheter infördes inför den allmänna fastighetstaxeringen av lantbruksenheter år 1992. Vid den allmänna fastighetstaxeringen av lantbruksenheter år 1998 saknade skattemyndigheten författningsstöd för att kunna förelägga den som ägde en lantbruksenhet, vilken inte förvärvats under tiden den 1 juli 1987- den 31 december 1990, att lämna uppgifter till ledning för den allmänna fastighetstaxeringen.

En ny allmän fastighetstaxering av lantbruksenheter kommer att ske år 2005. Provvärdering av lantbruksenheter kommer att göras under år 2004. Provvärderingen sker bl.a. med ledning av inhämtat ortsprismaterial, dvs. fastighetsförsäljningar på orten. Det finns emellertid ett behov av att komplettera ortsprismaterialet med andra uppgifter. För att uppnå en rättvis och riktig taxering är det nödvändigt att tidigt få tillgång till erforderligt underlag. För att skattemyndigheten, i likhet med vad som gäller för småhusenheter, hyreshusenheter, industrienheter och tåktenheter, vid nästa allmänna fastighetstaxering skall kunna förelägga den som

äger en lantbruksenhet att lämna uppgifter till ledning för taxeringen är det nödvändigt att ändra den nuvarande bestämmelsen i 19 kap. 8 § FTL.

Mot bakgrund av det anförda föreslår regeringen att 19 kap. 8 § andra stycket FTL ändras så att skattemyndigheten kan förelägga den som under andra eller tredje året före taxeringsåret äger en lantbruksenhet att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän fastighetstaxering. Den nuvarande bestämmelsen i 19 kap. 8 § fjärde stycket FTL bör upphävas.

I 18 kap. 46 § andra stycket sista meningen FTL sägs att förseningsavgift skall debiteras för det inkomstår den påförs. Bestämmelsen bör tas bort, eftersom frågan om debitering av förseningsavgift regleras i skattebetalningslagen (1997:483).

Regeringen har samrått med Riksskatteverket i dessa frågor.

10 Författningskommentarer

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

2 kap.

1 §

I hänvisningarna i *andra stycket* har gjorts ändringar och tillägg som en följd av förslagen.

14 kap.

19 §

I nuvarande *andra stycket* finns det en hänvisning till en bestämmelse i reglerna om koncerninterna andelsavyttringar. Stycket har utgått med hänsyn till att dessa regler föreslås avskaffade.

16 kap.

1 §

Andra stycket. En redaktionell ändring har gjorts. En hänvisning ges till det nya 25 a kap.

17 kap.

33 §

En hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 20 a kap. om beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter vid beskattningsinträde.

18 kap.

12 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

19 kap.

15 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

20 kap.

13 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

20 a kap.

Se avsnitt 6.

23 kap.

2 §

Punkt 4 är ny. För att reglerna om underprisöverlåtelser inte skall bli tillämpliga när en kapitalvinst är skattefri enligt reglerna i 25 a kap. eller när en ersättning skall tas upp som kapitalvinst när bestämmelsen om skalbolagsbeskattning är tillämplig, har ett undantag införts i paragrafen. Se även avsnitt 5.14.6.

7 §

I paragrafen har gjorts en redaktionell ändring. *Sista meningen* har utgått och i stället har begreppet näringsbetingad andel förts in i listan i 2 kap. 1 § andra stycket.

24 kap.

Den redaktionella utformningen av 12–22 §§ följer i huvudsak Lagrådets förslag.

12 §

Första stycket har fått en ny utformning. Med Lagrådets förslag som grund har bestämmelsen i nuvarande 19 § arbetats in i paragrafen som en andra punkt i första stycket. I övrigt är det fråga om redaktionella ändringar.

13 §

Bestämmelsen motsvarar i stora delar nuvarande 15 § och utgör efter förändringarna portalparagrafen för regelverket om vad som avses med en näringsbetingade andel.

Inledningen är utformad som en definition. Till skillnad från vad som gäller i nuläget omfattar bestämmelsen även andelar i utländska motsvarigheter till svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar (jfr 2 kap. 2 § första stycket). För att en andel skall vara näringsbetingad måste den dock även uppfylla de kompletterande villkoren i 14–16 §§.

I *punkterna 1–5* regleras vilka typer av företag som kan inneha en näringsbetingad andel. Kretsen av företag är densamma som i den nuvarande 15 §. Beträffande *punkterna 1–4* se avsnitt 5.10 och beträffande *punkt 5* se avsnitt 5.11.

14 §

Bestämmelsen innehåller de kompletterande grundläggande villkoren för att en andel skall anses vara näringsbetingad och motsvarar, med vissa ändringar, den nuvarande bestämmelsen i 16 §.

Första stycket föreskriver inledningsvis att andelen i fråga skall vara en kapitaltillgång hos innehavaren. Dessutom skall något av de tre kvalifikationsvillkoren i punkt 1–3 uppfyllas.

Punkt 1. Villkoret är nytt och innebär att en andel i ett aktiebolag eller ekonomisk förening alltid är näringsbetingad om den inte är marknadsnoterad och innehas av ett företag som avses i 13 § 1–5.

Punkt 2. Det andra villkoret har sin förebild i nuvarande 16 § punkt 1. I sin nya utformning innebär den att nuvarande schabloniserade gräns för näringsbetingade innehav på 25 procent av rösterna sänkts till tio procent.

Punkt 3. Utredningsregeln med betingandevillkoret har behållits och är i allt väsentligt oförändrad i förhållande till nuvarande lydelse i 16 § punkt 2. I bestämmelsen har orden ”Det görs sannolikt att innehavet av andelen betingas av rörelsen..” strukits på förslag av Lagrådet. Någon saklig förändring är dock inte avsedd eftersom detta bara uttrycker det beviskrav som gäller generellt i inkomstskattelagen.

Andra stycket reglerar vissa fall av avnoteringar av andelen. I de angivna fallen skall andelen även fortsättningsvis anses vara marknadsnoterad, se även avsnitt 5.5.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 5.2.1.

15 §

Första stycket motsvarar nuvarande 20 § p. 2. Bestämmelsen om jämförlig beskattning har bedömts nödvändig i avvaktan på att de nya reglerna om beskattning av CFC-bolag kan träda i kraft och även beroende på hur dessa slutligen kommer att utformas. För att en andel i en utländsk juridisk person skall utgöra en näringsbetingad andel krävs det, förutom att villkoren i 13–14 §§ är uppfyllda, att den utländska juridiska personen även uppfyller villkoret om jämförlig beskattning. Det innebär att inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen skall vara jämförlig med inkomstbeskattningen enligt IL av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med motsvarande inkomster.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 5.8.

Andra stycket motsvarar nuvarande 21 §.

16 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 22 §.

I *första stycket* har redaktionella ändringar gjorts. För tillämpningen av bestämmelsen krävs att villkoren i 13–15 §§ i tillämpliga delar är uppfyllda. Andelen kan även vara en näringsbetingad andel enligt de

generella bestämmelserna i 14 § om villkoren i den bestämmelsen är uppfyllda.

Som en konsekvens av att villkoret om röstetal sänkts till tio procent i schablonregeln i 14 § p.2 har kapitalvillkoret för att andelen skall anses som en näringsbetingad andel justerats ned till att avse tio procent av kapitalet.

Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 5.8.

17 §

Utdelning på en andel som uppfyller kraven för att vara näringsbetingad skall inte tas upp förutsatt att inte utdelningen skall tas upp i de fall som anges i 18 § (utdelning från investmentföretag), 19 § (utdelning av förvärvade vinstmedel) eller om villkoren om innehavstid i 20 § inte uppfylls. Skattebefrielsen är därför villkorad. I 20–22 §§ finns villkoren avseende innehavstid för utdelning på näringsbetingade andelar.

18 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 17 § med den skillnaden att förvaltningsföretag strukits som en konsekvens av förslaget att de särskilda reglerna för sådana företag skall utmönstras. Dessutom har gjorts redaktionella ändringar för att anpassa bestämmelsen till kapitlets nya struktur.

19 §

Bestämmelsen motsvarar bestämmelsen i nuvarande 18 §. Redaktionella ändringar har gjorts för bestämmelsen skall passa in i kapitlets nya struktur.

20 och 21 §§

I bestämmelserna ges regler om kvalificerande innehavstid för att utdelningen inte skall tas upp, se avsnitt 5.2.2. Även innehavstid före ikraftträdandet får räknas.

Ett exempel illustrerar den faktiska innebörden av att en andel har innehafts som en näringsbetingad andel under en sammanhängande tid av ett år.

AB A äger under tiden den 1 januari 2001 – 31 januari 2004 aktier i det onoterade företaget AB B motsvarande fem procent av rösterna. Innehavet i AB B är därför näringsbetingat. Aktierna i AB B marknadsnoteras den 1 februari 2004. Om man inte tar hänsyn till den kompletterande utredningsregeln skulle AB A:s innehav nu bli en kapitalplacering. Den 1 mars 2004 förvärvar AB A ytterligare fem procent av rösterna i AB B. I det läget har AB A tio procent av rösterna i AB B och innehavet skulle därmed vara näringsbetingat. Den 1 april 2004 uppbär AB A utdelning från AB B avseende verksamhetsåret 2003.

I exemplet innebär det att AB A kommer att beskattas för utdelningen om AB A säljer andelar i AB B före den 1 mars 2005.

22 §

I *första stycket* ges en turordningsregel för beräkningen av innehavstid.

Bestämmelsen i *andra stycket* innebär inte att en eventuell förändring av röstetalet på grund av utgivande av nya aktier kan ha verkan på bedömningen av om ett aktieinnehav är näringsbetingat före utgivandet.

Nuvarande 13 och 14 §§

Beträffande borttagandet av dessa paragrafer, se avsnitt 5.6.

Nuvarande 19 §

Bestämmelsen har tagits in i 12 § första stycket.

Nuvarande 20 §

Bestämmelsen i punkt 2 har flutit in i 15 § första stycket.

25 kap.

Den redaktionella utformningen av 6–12 §§ följer i huvudsak Lagrådets förslag.

1 §

I *andra strecksatsen* har hänvisningen till de upphävda bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar ersatts av en hänvisning till den nya bestämmelsen i 6 § om anskaffningsutgift när en delägar rätt upphör att vara näringsbetingad.

I *tredje strecksatsen* har en hänvisning ändrats.

Den nya *fjärde strecksatsen* hänvisar till den nya bestämmelsen i 12 § om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på fastigheter.

2 §

I *första stycket* har förts in en hänvisning till de nya bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 25 a kap.

I *andra stycket* har tagits in en hänvisning till de nya bestämmelserna om beskattningsinträde i 20 a kap.

6 §

Första meningen. Se avsnitt 5.5.

Av bestämmelsen i *andra meningen* följer att man beträffande marknadsnoterade delägar rätter som inte uppfyller villkoren om innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ inte skall beräkna en ny anskaffningsutgift.

7 §

Bestämmelsen som motsvarar nuvarande 28 § har arbetats om redaktionellt.

8 §

Bestämmelsen motsvarar nuvarande 29 §.

En ny *första punkt*, som avser kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägar rätter har lagts till. Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 5.4.1.

9 §

Paragrafen motsvarar med redaktionella ändringar nuvarande 31 §.

10 §

Paragrafen motsvarar med redaktionella ändringar nuvarande 30 §.

11 §

Paragrafen motsvarar med redaktionella ändringar och en ändrad hänvisning nuvarande 32 §.

12 §

Paragrafen, som motsvarar remissens 25 a kap. 32 §, är ny och har på Lagrådets förslag placerats i kapitlet. Bestämmelsen föreslås mot bakgrund av att vissa fastighetsinnehav närmast är att jämställa med en kapitalplacering och även representerar ansenliga belopp, se även avsnitt 5.13.9.

Genom bestämmelsen i *första stycket* införs en fälla för kapitalförluster på fastigheter hos sådana företag som avses i 24 kap. 13 §, dvs. sådana företag som kan inneha en näringsbetingad andel (jfr fällan för kapitalförluster på delägarätter i 48 kap. 26 §). Kapitalförluster på fastigheter får dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter.

I *andra meningen* i stycket finns en komplettering som möjliggör kvittning av kapitalförluster på fastigheter inom ett koncernförhållande. Bestämmelsen har som förebild den nyligen införda bestämmelsen om koncernkvittning av förluster och vinster på delägarätter i 48 kap. 26 §. Det är givetvis möjligt för fler än ett koncernföretag att utnyttja en kapitalförlust som inte kan utnyttjas av ett koncernföretag.

Av *andra stycket* följer att en förlust som inte kan dras av ett år får sparas till följande beskattningsår och behandlas då som en ny kapitalförlust hos den juridiska person som haft förlusten, dvs. den juridiska person som avyttrade fastigheten i fråga.

I *tredje stycket* ges undantag från kvittningsregeln i första stycket. Bedömningen av fastighetens användningsområde begränsas till de tre senaste åren. Med i betydande omfattning bör förstås ca 30 procent av värdet på fastigheten. Eftersom det beträffande större objekt kan vara befogat att göra undantag från den begränsade avdragsrätten även om utnyttjandegraden understiger 30 procent föreskrivs i *sista meningen* att om det föreligger särskilda omständigheter kan även en lägre utnyttjandegrad motivera ett undantag från kvittningsfällan i första stycket. Procentandelen bör dock normalt aldrig få understiga 20 procent av värdet på fastigheten.

Av *fjärde stycket* följer att bestämmelsen i första stycket första meningen, andra och tredje styckena även tillämpas på motsvarande sätt på en kapitalförlust på en fastighet hos ett ägarföretaget vid indirekta fastighetsinnehav genom ett handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person. Regeln om koncernkvittning i andra meningen får inte tillämpas i dessa fall. Vid överlåtelse av en andel i ett handelsbolag övertas skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret av förvärvaren, om parterna inte kommit överens om annat. Bestämmelserna i *andra och tredje meningarna* i stycket föranleds av

detta. Bestämmelsen i tredje meningen föränleds av att för en delägare som är en fysisk person en kapitalvinst på en fastighet som har avyttrats av ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget kapital.

Nuvarande 6–27 §§

Beträffande borttagandet av reglerna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar, se avsnitt 5.14.1.

25 a kap.

Den redaktionella utformningen av det nya kapitlet följer i huvudsak Lagrådets förslag.

1 §

Paragrafen upplyser om kapitlets innehåll.

2 §

I paragrafen förklaras hur uttrycket *företag i intressegemenskap* används i detta kapitel. I kapitlet används uttrycket i två betydelser. I den ena avses ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i (*punkt 1*). Det väsentliga inflytandet kan följa av ägarandelens storlek eller av andra omständigheter. I den andra betydelsen avses två företag som står under i huvudsak gemensam ledning (*punkt 2*). Även ett moder och dotterföretag omfattas eftersom dessa måste anses stå under gemensam ledning. Bestämmelsen avser inte endast sådana företag som avses i 3 § 1–5. Även ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person kan vara ett företag i intressegemenskap, liksom även andra nu inte nämnda företagstyper.

3 §

I paragrafen beskrivs tillämpningsområdet.

Bestämmelsen ger ramen för tillämpningen av 5–18 §§. Dessa bestämmelser tillämpas när ett företag som anges i punkt 1–5 avyttrar en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt. Kretsen av företag är givetvis densamma som den krets av företag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 §.

4 §

I *första stycket* finns definitionen av en *aktiebaserad delägarrätt*, dvs. en uppräkningslista av de värdepapper som anses vara en sådan delägarrätt. Uppräkningen är uttömmande.

I *andra stycket* finns ett kompletterande och avgörande villkor för att delägarrätten skall anses aktiebaserad. Innehavet av delägarrätten måste grundas på ett innehav av aktier i det företag som rätten hänförs till. Av bestämmelsen följer att även sälj- och inlösenrätter bör anses vara aktiebaserade delägarrätter men endast om de har förvärvats på grund av ett befintligt innehav av aktier.

I *tredje stycket* definieras en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt.

Beträffande aktiebaserade delägarrätter se även avsnitt 5.9.

5 §

Första stycket innehåller huvudregeln om att kapitalvinster på näringsbetingade delägarätter och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter är skattefria. Det finns dock två villkor som måste vara uppfyllda. Den avyttrade delägarätten får för det första inte vara hänförlig till ett skalbolag eller till ett företag från vilket det sedan sker ett s.k. återköp enligt 18 §, vilket leder till att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 § tillämpas om inte något undantag är tillämpligt enligt 10–13 §§. För det andra måste den avyttrade delägarätten om den är marknadsnoterad uppfylla villkoren om innehavstid i 6 § (näringsbetingade andelar) respektive 7 § (näringsbetingade aktiebaserade delägarätter). Tillgången skall ha varit en näringsbetingad andel eller näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt omedelbart före avyttringen.

Av *andra stycket* framgår att en kapitalförlust på en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt bara får dras av om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp. Om en avyttring har skett med förlust måste alltså en prövning göras om förutsättningarna för skattefrihet hade varit uppfyllda om avyttringen i stället hade medfört en vinst. Vid bedömningen om en vinst skulle ha tagits upp – ett jakande svar på frågan innebär att avdrag medges för en kapitalförlust – skall bortses från om ersättningen skulle ha tagits upp på grund av bestämmelsen i om skalbolagsbeskattning i 9 §.

6 §

I bestämmelsen ges innehavstidsregler för marknadsnoterade andelar, se även avsnitt 5.2.2. Även tid före ikraftträdandet under vilken andelen har varit en näringsbetingad andel enligt de nya bestämmelserna får räknas.

7 §

I bestämmelsen ges innehavstidsregler för marknadsnoterade näringsbetingade aktiebaserade delägarätter, se även avsnitt 5.9. Även tid före ikraftträdandet får räknas.

8 §

I bestämmelsen ges turordningsregler för beräkningen av innehavstid av andelar och aktiebaserade delägarätter. Bestämmelsen kommenteras även i avsnitt 5.2.2 såvitt avser näringsbetingade andelar. Samma turordningsregler bör gälla för att bestämma innehavstiden för näringsbetingade aktiebaserade delägarätter. Bestämmelsen tillämpas i fråga om tidigare avyttringar enligt följande. En aktie köps månad 1, en aktie köps månad 2, en aktie säljs månad 3, en aktie säljs månad 13. Enligt regeln gäller att det är den aktie som köptes månad 1 som säljs månad 13.

9 §

Första stycket. I bestämmelsen finns den särskilda beskattningskonsekvensen skalbolagsbeskattning. Om den avyttrade delägar rätten hänför sig till ett skalbolag, se andra stycket, eller om det är fråga om ett återköp enligt 18 §, skall hela ersättningen för delägar rätten

tas upp som kapitalvinst. Något omkostnadsbelopp får inte dras av. I 10 – 13 §§ regleras ett antal situationer när bestämmelsen inte skall tillämpas trots att förutsättningarna för skalbolagsbeskattning är uppfyllda.

Se även motiveringen i avsnitt 5.13.5.

I bestämmelsen i *andra stycket* ges definitionen av ett skalbolag. De företag som är av intresse på skalbolagsmarknaden kännetecknas av att de i allt väsentligt innehåller kontanta medel och andra lättrealiserade tillgångar. Regeln mot skalbolagstransaktioner har därför inriktats mot avyttringar där summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar hos det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till, överstiger en viss andel av ersättningen (*jämförelsebeloppet*) vid tidpunkten för avyttringen.

10 §

Bestämmelsen inleder undantagen från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 § även i de fall som det är frågan om ett skalbolag enligt 9 § *andra stycket* eller om det har skett ett återköp som avses i 18 §.

Första stycket.

Punkt 1. Bestämmelsen om skalbolagsbeskattning skall inte tillämpas om någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad. En delägarrätt är enligt 48 kap. 5 § marknadsnoterad om den är noterad på svensk eller utländsk börs eller, utan att vara noterad på börs, är föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning.

Punkt 2. Det saknas anledning att tillämpa bestämmelsen om skalbolagsbeskattning om avyttringen sker genom att det avyttrade företaget träder i likvidation eller försätts i eller upplöses genom konkurs. I bestämmelsen görs därför hänvisningar till 44 kap. 7 och 8 §§. Enligt 7 § första stycket anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Enligt 8 § första stycket 1 anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Enligt punkten 2 samma stycke gäller detsamma om företaget upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

Andra stycket innebär att bestämmelsen om skalbolagsbeskattning bara tillämpas i två situationer när den avyttrade delägarrätten avser en utländsk juridisk person.

Punkt 1. Bestämmelsen om skalbolagsbeskattning skall beträffande avyttringar av en andel eller en aktiebaserad delägarrätt i en utländsk juridisk person tillämpas om personen är skattskyldig i Sverige vid tidpunkten för avyttringen.

Punkt 2. Den andra situationen är den att utländska juridiska personen, direkt eller indirekt, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller en aktiebaserad delägarrätt i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening.

11 §

Bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 § första stycket skall inte tillämpas om det avyttrade företaget lämnar en skalbolagsdeklaration och

om de aktuella bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) Prop. 2002/03:96 uppfylls.

Enligt *första stycket punkt 1* gäller att det avyttrade företaget skall ta upp företagets överskott eller underskott i en skalbolagsdeklaration enligt de bestämmelser som föreslås i skattebetalningslagen.

Enligt *punkt 2* skall ett särskilt bokslut ligga till grund för beräkningen. Vilka krav som ställs på bokslutet följer av *andra stycket*. Här anges att bokslutet skall vara utformat på ett sådant sätt att man kan utläsa de uppgifter till ledning för taxering som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. För det särskilda bokslutet skall alltså gälla samma regler som för ordinarie bokslut i fråga om bl.a. olika bokslutsdispositioner. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall dock anses vara återförda vid inkomstberäkningen. Självfallet får inte avdrag göras för nya avsättningar till sådana fonder.

I *punkt 3* ges ytterligare ett villkor för det fallet att skattemyndigheten har utnyttjat möjligheten som ges i den föreslagna 11 kap. 11 b § skattebetalningslagen (1997:483) att begära att säkerhet ställs för den skatt som belöper på det redovisade resultatet i skalbolagsdeklarationen.

Förekommer flera avyttringar under samma år skall en skalbolagsdeklaration upprättas vid varje tillfälle. Avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall anses vara återförda vid alla deklarationstillfällen. Däremot skall vid de senare avyttringarna den kompletterande säkerhet som kan vara behövlig endast avse en eventuell inkomstökning.

I *andra stycket* ges en beskrivning av hur det särskilda bokslutet skall upprättas.

I *tredje stycket* anges att även företag i intressegemenskap av det slag som anges i 2 § 1 skall tillämpa bestämmelserna om skalbolagsdeklaration om säljaren skall slippa bli skalbolagsbeskattad.

12 §

Skalbolagsbeskattning skall normalt inte tillämpas när minoritetsposter avyttras. En sådan särskild omständighet som gör att beskattningskonsekvensen ändå bör kunna tillämpas kan vara om det bestämmande inflytandet över ett företag ändras till följd av flera minoritetsdelägares andelsavyttringar.

13 §

Bestämmelsen utgör en ventil för att undvika att det sker skalbolagsbeskattning i fall där det, trots att de materiella förutsättningarna är uppfyllda, framstår som onödigt eller stötande. Det har uttryckts på så sätt att finns det särskilda skäl skall skalbolagsbeskattning enligt 9 § inte ske. Eftersom det inte är möjligt eller lämpligt att reglera i vilka situationer det skall anses föreligga särskilda skäl har i paragrafen i stället angivits vad som särskilt skall beaktas vid prövningen. Som ett exempel på omständigheter som kan ha föranlett avyttringen eller återköpet är förhållandet mellan säljare och köpare, bl.a. vilka möjligheter som finns för parterna att lämna och ta emot koncernbidrag med skattemässig verkan. Är detta möjligt att lämna

koncernbidrag med avdragsrätt mellan parterna bör som regel särskilda skäl kunna anses föreligga.

För tillämpningen av bestämmelsen ankommer det på den skattskyldige att begära att skalbolagsbeskattning inte sker och visa att det finns särskilda skäl. Det är den skattskyldige som har de bästa möjligheterna att visa att förutsättningarna för undantag är uppfyllda.

14 §

Av paragrafen framgår vad som skall räknas som *likvida medel*. Som likvida tillgångar räknas kontanter, värdepapper och liknande tillgångar om tillgången ifråga inte undantas i 15 §. I praktiken torde det främst vara fråga om marknadsnoterade värdepapper. För att förhindra kringgåenden har en begränsning till sådana värdepapper inte föreslagits. Se vidare i avsnitt 5.13.2.

För att motverka kringgående av regeln har det ansetts nödvändigt att till summan av kontanta medel och marknadsvärdet av värdepapper och liknande tillgångar lägga marknadsvärdet av andra tillgångar om

1. dessa anskaffats tidigast två år före avyttringen,
 2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och
 3. det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelarna.
- Samtliga villkor* skall vara uppfyllda för att tillgångarna skall medräknas.

Tillgångarna i fråga kan vara av helt tillfällig karaktär. Det kan också handla om tillgångar som är främmande för den egentliga verksamheten i det avyttrade företaget. Det är således fråga om tillgångar som skall dölja att det är fråga om ett skalbolag.

Notera att andelar och aktiebaserade delägarrätter i företag i intressegemenskap som avses i 2 § 1 inte skall räknas med vilket framgår av 15 §. Likvida medel, kontanter eller värdepapper eller liknande tillgångar som innehas av företag i sådan intressegemenskap beaktas i stället vid beräkningen genom bestämmelsen i 16 §.

15 §

I bestämmelsen undantas vissa typer av värdepapper från den beräkning av likvida tillgångar som skall göras enligt 14 §. Se även avsnitt 5.13.2.

Första stycket, punkt 1, undantar andelar och aktiebaserade delägarrätter i företag i en sådan intressegemenskap som avses i 2 § punkt 1. Bestämmelsen är generellt utformad och omfattar även andelar i utländska intresseföretag.

Punkt 2 undantar värdepapper som är lager i en sådan värdepappersrörelse som anges i lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Det är således fråga om verksamhet som uppfyller kraven i denna lag och som står under tillsyn.

Genom *andra stycket* undantas även värdepapper som är lager i en utländsk motsvarighet till en sådan värdepappersrörelse som regleras i första stycket punkt 2 förutsatt att den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en EES-stat eller i vissa avtalsstater. Den utländska värdepappersrörelsen skall således stå under något slag av offentlig tillsyn och reglering för att kvalificera för undantaget. Bestämmelsen får betydelse såväl vid en avyttring av en

andel eller aktiebaserad delägarrätt i en utländsk juridisk person som när medräkningsbara likvida tillgångar i utländska intresseföretag enligt 16 § skall bestämmas.

16 §

Av paragrafen framgår att man skall beakta likvida tillgångar som innehas av företag i en sådan intressegemenskap som avses i 2 § punkt 1 vid bedömningen av om den avyttrade andelen eller aktiebaserade delägarrätten är hänförlig till ett skalbolag. En så stor del av de indirekt ägda likvida tillgångarna som svarar mot ägarföretagets andel i företaget i fråga skall räknas med vid bedömningen om det företag som de avyttrade andelarna är hänförliga till, är ett skalbolag.

17 §

I paragrafen definieras *jämförelsebeloppet*.

Om de avyttrade delägarrätterna svarar mot samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, utgörs jämförelsebeloppet av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av sammanlagda värdet av samtliga av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarrätterna.

18 §

Paragrafen reglerar återköpsfallen. Ett återköp innebär att företaget säljs med inkräm och att säljaren och köparen har kommit överens om att tillgångarna, helt eller delvis, skall föras över till säljaren eller ett företag i intressegemenskap (både punkt 1 och punkt 2 i 2 §) med denne. Det kan även vara fråga om att tillgångar förs över till en fysisk person med ägarintresse i det säljande företaget eller någon närstående till denne. Med närstående avses (se 2 kap. 22 §) make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling, och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Styvbarn och fosterbarn räknas också som avkomling.

Det är således fråga om ett återköp om tillgångarna förs över till ett företag (även ett handelsbolag etc) som direkt eller indirekt ägs av säljaren eller av en fysisk person med ägarintressen i det säljande företaget. Det fallet att köparen för över tillgångarna till ett annat företag och det företaget säljer tillgångarna (eller andelarna i detta andra företag avyttras) till säljaren eller ett intresseföretag eller en tidigare nämnd fysisk person omfattas av bestämmelsen.

Frågan om ett återköp avser den övervägande delen av tillgångarna bör bedömas med hänsyn till marknadsvärdena vid den ursprungliga avyttringen.

Om den övervägande delen av tillgångarna – utöver kontanta medel, värdepapper m.m. – i det avyttrade företaget förvärvas av det avyttrande företaget eller någon i intressegemenskap med det eller en fysisk person som, direkt eller indirekt har ett ägarinflytande i det säljande företaget eller en närstående till denne, skall avyttringen av andelarna bli föremål för skalbolagsbeskattning enligt 9 §.

Andelar i intresseföretag och aktiebaserade delägarätter i intresseföretag liksom värdepapper som är lager i en värdepappersrörelse, skall inte räknas till värdepapper och liknande tillgångar. Den tid inom vilken återköp av tillgångar kan resultera i att avyttringen av andelarna blir föremål för skalbolagsbeskattning är två år.

19 §

I bestämmelsen finns en kompletterande bestämmelse om avdragsförbud för vissa tillgångar för sådana företag som kan avyttra en näringsbetingad andel med vinst som är skattefri. Syftet är att motverka att avdragsförbudet i 5 § andra stycket kringgås genom användande av andra typer av tillgångar.

Första stycket.

Punkterna 1–3 tar sikte på olika slags tillgångar som är hänförliga till företag som är i intressegemenskap med varandra. Betydelsen av intressegemenskap är inte begränsad till 2 § punkt 1 utan avser båda formerna av intressegemenskap i 2 §. Gemensamt för punkterna 1–3, en fordran (p. 1), eller en rättighet (p.2 och 3) är att avdragsförbudet riktar sig mot sådana fordringar och rättigheter som *uppkommer* när företagen är i intressegemenskap.

Punkt 4 är ny i förhållande till utredningsförslaget och har en generell utformning och skall mer allmänt förhindra att bl.a. olika derivatstrategier – som t.ex. kan innehålla både köp- och säljoptioner – används för att kringgå avdragsförbudet för kapitalförluster i 5 § andra stycket. För att spärren skall vara effektiv är det inte möjligt att närmare definiera vilka typer av finansiella instrument som bör omfattas med tanke på den utvecklingstakt och innovationsförmåga som kännetecknar derivatmarknaden. I enlighet med vad Lagrådet föreslagit har bestämmelsen utformats så att avdragsförbudet träffar en kapitalförlust på en tillgång där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt. Dessutom har bestämmelsen kompletterats så att den även träffar vad som kan anses vara förpliktelser med sådana underliggande tillgångar som nämnts ovan.

Av *andra stycket* följer att första stycket 1–4 även tillämpas för företag enligt 3 § om de bedriver verksamhet genom ett svenskt handelsbolag eller en delägarbeskattad utländsk juridisk person. Går skattskyldigheten för en sådan andel över till någon annan gäller i stället bestämmelserna denne. Bestämmelsen gäller även för en fysisk person som övertar skattskyldigheten för andelen.

20 §

Paragrafen behandlar avdragsförbudet för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och utländska delägarbeskattade juridiska personer, se även avsnitt 5.13.8. I förhållande till utredningens förslag har bestämmelsen fått en delvis annorlunda utformning både vad gäller den materiella innebörden och den språkliga utformningen. Förslaget har delvis sin förebild i den nyligen införda avdragsbestämmelsen i 50 kap. 12 § (prop. 2001/02:140, SFS 2002:540), vilken genom regeringens nu lämnade förslag föreslås bli utmönstrad.

Genom bestämmelsen i *första stycket* inträder ett avdragsförbud för *den del* av en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som motsvarar delägarrens del av en realiserad eller orealiserad värdenedgång under delägarrens innehavstid av handelsbolagsandelen på en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrrätt. Detsamma gäller för en värdenedgång på en tillgång som anges i 19 §. Begränsningen gäller bara om en kapitalförlust inte skulle ha fått dras av enligt 5 § andra stycket eller 19 § om företaget som avyttrat handelsbolagsandelen själv hade avyttrat tillgången. Även ett indirekt innehav av aktuell tillgång genom ett eller flera andra handelsbolag omfattas av bestämmelsen. För tillämpningen ställs inte något krav på visat orsakssamband mellan å ena sidan kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget och värdenedgången på tillgången (delägarrrätten eller 19 §-tillgången).

Andra stycket innebär att reglerna i paragrafen skall tillämpas på motsvarande sätt på en ökning av värdet på en förpliktelse av det slag som avses i 19 § punkt 4, under den tid som företaget innehaft andelen i handelsbolaget.

Tredje stycket. En tio-års begränsning gäller för avyttrade tillgångar och förpliktelser som upphört. Att förpliktelsen upphört kan t.ex. bero på att den har lösts.

Genom *fjärde stycket* görs paragrafen tillämplig även på utländska delägarbeskattade juridiska personer och på andelar i sådana personer.

21 §

I bestämmelsen, som är ny i förhållande till utredningsförslaget, ges särskilda beräkningsregler för att bestämma en värdenedgång som avses i 20 §. Bestämmelsen har sin förebild i den nyligen införda 50 kap. 13 §, vilken nu föreslås utmönstrad.

22 §

I bestämmelsen ges beräkningsregler för att bestämma en ökning av värdet på en förpliktelse som avses i 20 § andra stycket.

23 §

Bestämmelsen reglerar begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster i ett svenskt handelsbolag på vissa delägarrrätter.

Första stycket. Om ett företag som skattefritt kan avyttra en näringsbetingad andel etc., direkt eller indirekt genom ett eller flera handelsbolag, äger del i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget avyttrar en delägarrrätt med en kapitalförlust som följd, får den del av förlusten som belöper på delägarrens andel inte dras av. Som förutsättning gäller att en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägarren, dvs. företag som anges i 3 §, själv hade avyttrat tillgången, dvs. näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrrätter, i förekommande fall som även uppfyller innehavstidvillkoren (jfr 5 §). På samma sätt som gäller bedömningen av avdragsrätten för kapitalförluster enligt 5 § andra stycket skall man bortse från den eventuella tillämpningen av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §.

Vid överlåtelse av en andel i ett handelsbolag övertas skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret av förvärvaren, om parterna inte kommit överens om annat. Bestämmelsen i *sista meningen* föranleds av detta. Bestämmelsen gäller även för en fysisk person som övertar skattskyldigheten för andelen.

Andra stycket. Genom stycket görs paragrafen tillämplig även på utländska delägarbeskattade juridiska personer och på andelar i sådana personer.

24 §

Bestämmelsen motverkar att kapitalförluster som inte får dras av i ett handelsbolag i de fall delägaren är en juridisk person som skattefritt kan avyttra en näringsbetingad andel, förs över till en fysisk person för att denne skall utnyttja förlusten när resultatet i handelsbolaget skall beräknas, se även avsnitt 5.13.8.

Om sådana tillgångar som anges i *andra stycket första och andra strecksatsen* har gått ner i värde under handelsbolagets innehavstid, dvs. en orealiserad kapitalförlust, får en fysisk person som är nybliven delägare i handelsbolaget inte del av den orealiserade kapitalförlusten när dennes andel av resultatet i bolaget skall beräknas eftersom den aktuella tillgången vid beskattningen av den fysiska personens inkomst i handelsbolaget, skall anses anskaffad för marknadsvärdet vid den fysiska personens förvärv av handelsbolagsandelen (*första stycket*). En särskild beräkning krävs därför för en delägare som är en fysisk person.

I *tredje stycket* finns regler om att värdeökningar på förpliktelser som avses i 19 § 4 skall beaktas.

I *fjärde stycket* finns en regel för att förhindra kringgåenden genom indirekta innehav genom kedjor av handelsbolag. Genom *sista meningen* görs paragrafen tillämplig även på delägarbeskattade utländska juridiska personer.

25 §

I *första stycket* ges avskattningsregeln för fåmansföretag som äger en fastighet som till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare eller denne närstående i fåmansföretaget. Fastigheten skall skattas av hos det företag som innehar fastigheten eftersom det kan inträffa att fastigheten ligger i ett dotterföretag till det avyttrade företaget. Se även avsnitt 5.13.7. Skattas fastigheten av får fastigheten en ny anskaffningsutgift i alla inkomstskattehänseenden hos företaget som innehar fastigheten. I uttrycket bostad innefattas även en fastighet som utnyttjas som fritidsbostad.

Andra stycket innehåller närmare reglering om när bestämmelsen skall tillämpas.

Tredje stycket innehåller en bestämmelse för minoritetsavyttringar. Särskilda omständigheter kan vara att flera minoritetsägare avyttrar andelar med kort mellanrum.

Fjärde stycket likställer vid tillämpningen en andel i ett privatbostadsföretag med en fastighet.

30 kap.

1 §

I *andra stycket* har förvaltningsföretag strukits som en konsekvens av förslaget om att de särskilda reglerna för sådana företag utmönstras.

35 kap.

3 §

Ändringen i 1 är av samma karaktär som ändringen i 30 kap. 1 § andra stycket.

4 §

Se kommentaren under 3 §.

37 kap.

31 §

Hänvisningen till bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar i andra strecksatsen utgår som en följd av de föreslås avskaffade. I *tredje strecksatsen* ändras en hänvisning till en flyttad bestämmelse.

39 kap.

14 §

Första stycket

Punkt 1. Motiven för ändringen finns i avsnitt 5.7. Som en konsekvens av skalbolagsreglerna i 25 a kap. och ändringen i punkt 2, tillämpas reglerna om avyttringar av andelar och andra delägarätter som är hänförliga till skalbolag på avyttringar som görs av ett investmentföretag. Bestämmelsen utgör en konsekvens av förslaget beträffande underlaget för schablonskatt. Beträffande frågan vilka delägarätter som anses som näringsbetingade om investmentföretaget hade varit ett bolag som anges i 24 kap. 13 §, se kommentaren under punkt 2.

Punkt 2. Eftersom investmentföretag uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver värdepappersförvaltande verksamhet och eftersom sådan verksamhet inte anses vara rörelse i IL:s mening innebär hänvisningen till företag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § att endast andelar som uppfyller villkoren i 24 kap. 14 punkt 1 och 2 undantas från beräkningen av underlaget för schablonintäkt. Detta påverkar även bedömningen av vilka aktiebaserade delägarätter som kommer att anses som näringsbetingade.

17 §

Ändringen i *första stycket* är en konsekvens av förslaget beträffande underlaget för schablonskatt i 14 § punkt 2.

23 §

I *första stycket* har en hänvisning ändrats.

Det nuvarande *tredje stycket* har utgått till följd av förslaget om att den skattemässiga kategorin förvaltningsföretag utmönstras. Prop. 2002/03:96

43 kap.

2 §

Procenttalet i *punkt 2* har ändrats från 25 till 10 procent med hänsyn till den ändrade villkoret om minsta röstetal och kapitalandel i definitionerna av näringsbetingade andelar.

Nuvarande *punkt 3* har utgått som en konsekvens av förslaget om att de särskilda reglerna för förvaltningsföretag utmönstras.

44 kap.

1 §

Sjätte stycket har kompletterats med en hänvisning till det nya 25 a kap.

27 §

Den nuvarande *första strecksatsen* har utgått som en konsekvens av att bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar slopas.

Hänvisningen i den *nya första strecksatsen* har kompletterats eftersom kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter till företag i intressegemenskap inte längre får dras av överhuvudtaget.

45 kap.

31 §

Beskrivningen av innebörden av bestämmelserna i 25 kap. 28–30 §§, nu nummerändrade till 7, 8 och 10 §§, har kompletterats eftersom vissa kapitalförluster inte längre får dras av överhuvudtaget, se även kommentaren till 44 kap. 27 §.

32 a §

Paragrafen är ny och skall läsas mot bestämmelsen i 25 kap. 12 §. Bestämmelsen föranleds av att för en delägare i ett svenskt handelsbolag som är en fysisk person skall en kapitalvinst respektive kapitalförlust på en fastighet som har avyttrats av handelsbolaget beskattas i inkomstslaget kapital.

46 kap.

16 §

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 45 kap. 31 §.

48 kap.

7 §

Tredje stycket är nytt. Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 5.2.2.

25 §

Enligt det lämnade förslaget får inte kapitalförluster dras av i vissa fall. I paragrafen har gjorts en ändring i konsekvens med detta.

26 §

Ändringen är av samma slag som i 25 §.

Kapitalförluster på näringsbetingade andelar och näringsbetingade aktiebaserade delägarätter får bara dras av om villkoret om innehavstid i 25 a kap. 6 eller 7 § inte är uppfyllt. Sådana fall ligger så nära kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar att det är motiverat att begränsningen i första stycket första meningen skall gälla.

27 §

Paragrafen har, med en ändring av samma slag som den i 25 och 26 §§, återfått i huvudsak den lydelse som den hade enligt SFS 2000:540.

49 kap.

5 §

Punkt 1 har utgått med hänsyn till att reglerna om koncerninterna andelsavyttringar slopas.

19 a §

Motiven för bestämmelsen finns i avsnitt 5.14.2. Första stycket gäller inte om den vid andelsbytet avyttrade andelen var en lagertillgång hos säljaren. Bestämmelsen gäller givetvis inte heller om avyttringen har gjorts av ett handelsbolag eftersom ett sådant bolag inte kan avyttra en näringsbetingad andel. Regeringen har i huvudsak följt Lagrådets förslag till utformning av bestämmelsen.

19 b §

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 5.14.2. Regeringen har i huvudsak följt Lagrådets förslag till utformning av bestämmelsen.

23 §

En hänvisning har ändrats.

Nuvarande 22 §

Upphävandet av paragrafen är en följd av att de särskilda reglerna för koncerninterna andelsavyttringar föreslås avskaffade.

49 a kap.

4 §

Ändringen är en konsekvens av förslaget i 25 a kap. 10 § andra stycket 2.

6 §

En följdändring har gjort mot bakgrund av förslaget om skalbolagsbeskattning i det nya 25 a kap.

7 §

Se kommentaren under 6 § och 25 a kap. 15 §.

11 §

Ett tillägg har gjorts för att klargöra att en kapitalvinst skall tas upp det beskattningsår när andelen avyttrades.

13 §

Se kommentaren under 6 §.

50 kap.*10 och 11 §§*

I paragraferna har gjorts ändringar av samma slag som de i 48 kap. 25 §. I 10 § har, i enlighet med Lagrådets förslag, ett nytt *andra stycke* införts med en hänvisning till avdragsförbudet i 25 a kap. 20 §.

Nuvarande 12 och 13 §§

Paragraferna föreslås upphäva i och med att de särskilda avdragsreglerna för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och delägarbeskattade utländska juridiska personer i 25 a kap. 20 § införs.

52 kap.

6 §

I enlighet med Lagrådets förslag har ett nytt *andra stycke* införts med en hänvisning till avdragsförbudet i 25 a kap. 20 §.

Nuvarande 8 §

Bestämmelsen har utgått i enlighet med Lagrådets rekommendation.

56 kap.

8 §

En hänvisning har gjorts till bestämmelsen om avskattning av fastigheter i 25 a kap. 25 §.

Ändringen i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:540) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Punkt 6 är ny. De begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster på bl.a. näringsbetingade andelar som trädde i kraft den 1 juli 2002 (SFS 2002:540) tillämpas enligt övergångsbestämmelserna retroaktivt fr.o.m. den 7 december 2001 och för andelar i delägarbeskattade utländska juridiska personer fr.o.m. den 16 april 2002. De nya regler som nu föreslås för kapitalvinster och kapitalförluster avses träda i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas i fråga om avyttringar efter ikraftträdandet. I syfte att i efterhand begränsa tiden för olikbehandlingen av vinster och förluster föreslår regeringen ett tillägg i övergångsbestämmelserna till avdragsbegränsningen som trädde i kraft den 1 juli 2002.

Första stycket. Den nya övergångspunkten senarelägger avdragsbegränsningen. Bestämmelsen innebär alltså att en juridisk person som t.ex. den 10 december 2001 avyttrat en delägarrätt vars innehav betingats av avyttrarens rörelse genom begäran om omprövning hos skattemyndigheten kan begära att den nya punkten tillämpas. Den aktuella kapitalförlusten prövas då enligt bestämmelserna i 48 kap. 26 § i den lydelse paragrafen hade före SFS 2002:540, dvs. enligt SFS 1999:1229, vilket innebär att kapitalförlusten får dras av i sin helhet mot personens övriga intäkter. En konsekvens är att den genom SFS 2002:540 införda möjligheten till koncernkvittning inte går att tillämpa.

Tillämpas första stycket innebär det att avdragsbegränsningen inte skall gälla förluster vid avyttringar som gjorts den 30 november 2002 och tidigare. Detsamma föreslås gälla för kapitalförluster på delägarrätter och andelar som avyttrats tidigare men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § (omnumrerad till 25 kap 10 § i förslaget) inträffat senast den 30 november 2002. Med hänsyn till att den utvidgade kvittningsfällan undantagsvis kan vara förmånligare skall den nya övergångspunkten tillämpas endast om den skattskyldige begär det. Bestämmelsen får givetvis inte tillämpas selektivt på vissa kapitalförluster i ett företag utan en tillämpning förutsätter att alla avyttringar under den aktuella tiden prövas utifrån bestämmelsen bortsett från en sådan kapitalförlust som avses i andra stycket.

Andra stycket. Det har inte ansetts motiverat att den nya övergångspunkten skall få tillämpas på förluster på delägarrätter som förvärvats mot ersättning i andelar i det köpande företaget. Bestämmelsen i första stycket tillämpas därför inte om en situation som beskrivs i punkterna a.– d är för handen.

Punkt a reglerar typfallet. Första stycket tillämpas inte om kapitalförlusten avser en delägarrätt som helt eller delvis förvärvats mot ersättning i form av en andel i det köpande företaget, dvs. det företag i vilken den aktuella kapitalförlusten har uppstått. Huruvida säljaren av de aktuella andelarna har kunnat få uppskov med beskattningen av vinsten vid ett andelsbyte saknar betydelse.

Punkt b. Om en delägarrätt har förvärvats mot ersättning i form av en andel i det köpande företaget och därefter överlåtits till ett företag i intressegemenskap med det förvärvande företaget och det vid en efterföljande avyttring av delägarrätten uppkommit en kapitalförlust får inte första stycket tillämpas av företaget i intressegemenskap med det förvärvande företaget.

Punkt c. Första stycket tillämpas inte heller på en kapitalförlust om den avser en andel i ett företag i intressegemenskap (företag B) med ett förvärvande företag som avses i punkt a (företag A) och en delägarrätt som avses i punkt a har överlåtits till företag B. Den del av kapitalförlusten på andelen i företag B för vilken första stycket inte får tillämpas är den del som beloppsmässigt motsvarar realiserad eller orealiserad värdenedgång på de delägarrätter som överlåtits av företag A till företag B.

Punkt d. Första stycket tillämpas inte heller på en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller på en andel i en utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § till den del förlusten beloppsmässigt motsvarar en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en delägarrätt

som avses i a även i de fall som inte omfattas av punkt c. Bestämmelsen tar i första hand sikte på situationer när delägarätter som förvärvats enligt punkt a därefter har tillförts ett handelsbolag varefter det inträffar en värdenedgång.

Tredje stycket. I det fallet att kapitalförlusten ifråga redan har utnyttjats av en annan juridisk person i enlighet med bestämmelsen om koncernkvittning i 48 kap. 26 § i lydelsen enligt SFS 2002:540 kan givetvis omprövning ske endast på begäran från både den, hos vilken förlusten uppstått, och den som utnyttjat förlusten.

I *fjärde stycket* definieras vad som i punkten avses med företag i intressegemenskap. Eftersom moder- och dotterföretag står under gemensam ledning innefattas även sådana förhållanden av definitionen.

Övergångsbestämmelserna

Punkt 1. Enligt huvudregeln i punkten tillämpas de nya bestämmelserna på beskattningsår som börjar efter utgången av 2003. Det innebär t.ex. att den nya definitionen av näringsbetingade andelar får genomslag på mottagen utdelning första gången vid 2005 års taxering för företag med kalenderår som räkenskapsår och vid 2006 års taxering för företag med brutet räkenskapsår. Detsamma gäller för schablonintäkt och avskattningsintäkt för investmentföretag.

Punkt 2. Bestämmelserna om bestämmande av anskaffningsutgift och anskaffningsvärde i det nya 20 a kap. tillämpas första gången när skattskyldighet inträder under ett beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare.

Punkt 3. Avyttringstidpunkten avgör om en kapitalvinst respektive en kapitalförlust skall beskattas enligt nya eller äldre regler. En avyttring före den 1 juli 2003 beskattas enligt äldre regler medan nya regler om t.ex. skattefrihet och skalbolagsbeskattning tillämpas på avyttringar efter den 1 juli 2003. Till skillnad från lagrådsremissen gäller detta även för förvaltningsföretag. En konsekvens av att äldre bestämmelser skall tillämpas på kapitalvinster och kapitalförluster på grund av avyttringar före ikraftträdandet är att en tillkommande köpeskilling på grund av en sådan avyttring som erhålls efter ikraftträdandet skall beskattas enligt äldre bestämmelser.

Enligt 25 a kap. 24 § skall en fysisk person som förvärvar en andel i ett handelsbolag från aktiebolag m.fl. inte få tillgodogöra sig förluster på näringsbetingade andelar, näringsbetingade aktiebaserade delägarätter, vissa andra tillgångar samt vissa förpliktelser som handelsbolaget redan innehar vid den fysiska personens förvärv av andelen (avsnitt 5.13.8). Tekniskt åstadkoms avdragsbegränsningen genom att vid beräkningen av inkomsten från handelsbolaget för den fysiska personen skall tillgångarna respektive förpliktelserna i fråga anses anskaffade för marknadsvärdet respektive anses ingångna vid dennes förvärv av andelen i handelsbolaget. *Andra stycket* i övergångspunkten innebär att bestämmelsen skall tillämpas i fråga om andelar i handelsbolag som en fysisk person förvärvar den 1 juli 2003 eller senare.

Tredje stycket innebär att avskattningsregeln i 25 a kap. 25 § för bostäder i fåmansföretag (avsnitt 5.13.7) skall tillämpas om delägarätter

som avser sådana företag avyttras efter den 30 juni 2003. En möjlighet att köpa ut sådana bostäder erbjuds genom punkten 6.

Punkt 4. Punkten som behandlar redan beviljade uppskov med koncerninterna andelsavyttringar innebär att sådana efterges i stor uträkning, se avsnitt 5.14.1. Även uppskov enligt motsvarande bestämmelser som upphävts genom lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) omfattas av bestämmelserna, jfr 1 kap. 4 § ikraftträdandlagen.

Punkt 5. Att den särskilda skattemässiga kategorin förvaltningsföretag utmönstras har ansetts motivera generösa möjligheter för ägarna att köpa ut aktier och andelar i ekonomiska föreningar från förvaltningsföretaget, se avsnitt 5.6.

Punkt 6. Avskattningsregeln i 25 a kap. 25 §, se avsnitt 5.13.7 och kommentaren till punkt 3 tredje stycket, har ansetts motivera en möjlighet för ägaren att köpa ut bostaden från företaget till det skattemässiga värdet utan att det leder till uttagsbeskattning av företaget.

Punkt 7. I fråga om utländska juridiska personer kan skalbolagsbeskattning enligt 25 kap. 9 § bli aktuell om personen direkt eller indirekt äger eller under de tre senaste åren ägt bl.a. andelar i ett svenskt aktiebolag. Enligt punkten tillämpas inte bestämmelsen om andelen avyttrats före ikraftträdandet.

Punkt 8. Enligt 25 a kap. 20 § skall en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en utländsk delägarbeskattad juridisk person inte få dras av till den del förlusten motsvarar en realiserad eller orealiserad värdeförändring på en tillgång, t.ex. en näringsbetingad andel, eller en förpliktelse om delägaren inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust på tillgången eller förpliktelsen om delägaren själv hade haft denna (avsnitt 5.13.8). Enligt punkten skall värdeförändringar inte beaktas på tillgångar och förpliktelser som avyttrats respektive upphört före ikraftträdandet.

Punkt 9. Enligt den bestämmelse punkten tar sikte på gäller lättnaden i beskattningen av utdelning och kapitalvinst i onoterade företag inte företag som under beskattningsåret eller något av de föregående fyra beskattningsåren direkt eller indirekt äger mer än 25 % av kapitalet eller rösterna i ett marknadsnoterat företag. Genom regeringens förslag sänks procenttalet i bestämmelsen till 10. Genom punkten förhindras att sänkningen ger retroaktiva effekter.

Punkt 10. Nuvarande möjlighet att kvitta kapitalförluster mot kapitalvinster kommer genom punkten att finnas kvar för förluster som uppkommit före ikraftträdandet men som då ännu inte kunnat utnyttjas, se avsnitt 5.4.1.

Punkt 11. Punkten som gäller uppskovsgrundande andelsbyten motiveras i avsnitt 5.14.2.

Punkterna 12 och 13. Punkterna som gäller kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag (punkt 12) respektive på andelar i utländska juridiska personer (punkt 13) utgör en motsvarighet till punkt 10 om kapitalförluster på delägarätter och motiveras i avsnitt 5.4.1.

Punkt 14. Punkten som gäller övergångsbestämmelsen till lagen om ändring i inkomstskattelagen motiveras i avsnitt 5.4.1.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

4 kap.

86 §

I paragrafen har tagits in ett nytt andra stycke [jfr. 49 kap. 19 a § inkomstskattelagen (1999:1229)], se avsnitt 5.14.2.

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

4 §

Sjätte stycket. Bestämmelsen anger i vilka fall ett utländskt bolag kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar utan att bli skattskyldigt till kupongskatt. I likhet med vad som gäller i dag skall bolaget vara ett utländskt bolag enligt definitionen i 6 kap. 9 § första stycket eller 10 § IL. Det skall således vara en juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma på ett likartat sätt som det som gäller för svenska aktiebolag eller en juridisk person som är hemmahörande och skattskyldig till inkomstskatt i något av de länder som Sverige har ett skatteavtal med och som finns med i uppräknningen i 6 kap. 10 § IL. Som ny och ytterligare förutsättning gäller att det utländska bolaget skall motsvara någon av de associationsformer som anges i 24 kap. 13 § 1–4 IL. Det gäller således de svenska formerna av aktiebolag, ekonomisk förening, stiftelse, ideell förening, sparbank och ömsesidigt försäkringsbolag. Det tidigare kravet på innehav av 25 procent eller mer av andelskapitalet har ändrats till ett krav på att andelen skall vara näringsbetingad i enlighet med bestämmelserna i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 IL. Det innebär dels att andelen skall vara en kapitaltillgång hos ägarföretaget, dels att den inte skall vara marknadsnoterad eller, om den är marknadsnoterad, att ägarföretagets andel av röstetalet i det ägda företaget skall utgöra 10 procent eller mer. Någon hänvisning till punkten 3 i 24 kap. 14 § första stycket IL görs inte vilket innebär att betinganderegeln, i likhet med vad som gäller i dag, inte kan åberopas.

Sjunde stycket. Stycket är nytt och anger att vissa av de krav på innehavstid m.m. som enligt inkomstskattelagen gäller för att en utdelning eller en kapitalvinst på en näringsbetingad andel inte skall tas upp, även skall gälla för utdelning enligt sjätte stycket KupL. Hänvisningen till 24 kap. 17–22 §§ IL avser sådana utbetalningar som behandlas som utdelning i såväl kupongskattehänseende som inkomstskattehänseende. Det rör sig om utdelning på aktier i aktiebolag samt utbetalningar i samband med att ett aktiebolag sätter ned aktiekapitalet genom minskning av aktiens nominella belopp eller sätter ned reservfonden eller överkursfonden. För skattefrihet krävs att utdelningen inte skulle ha tagits upp som intäkt av ett svenskt företag. Av 24 kap. 17 § IL framgår att utdelning på en andel som uppfyller kraven för att vara näringsbetingad inte skall tas upp. I 18 och 19 §§ samma

kapitel finns vissa undantag för utdelning från investmentbolag och utdelning av förvärvade vinstmedel. I 20–22 §§ samma kapitel finns bestämmelser om kvalificerande innehavstid. Hänvisningen till 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL avser sådana utbetalningar som behandlas som utdelning enligt kupongskattelagen men som i inkomstskattehänseende anses som avyttring och kapitalvinstbeskattas. Det rör sig om utbetalningar i samband med inlösen av aktier, likvidation, riktade förvärv av egna aktier samt fusionsvederlag. För skattefrihet krävs att utbetalningen inte skulle ha medfört att en kapitalvinst skulle ha tagits upp av ett svenskt företag. Av 25 a kap. 5 § IL framgår att en kapitalvinst på en andel som uppfyller kraven för att vara näringsbetingad inte skall tas upp. I 6 och 8 §§ samma kapitel ges regler om kvalificerande innehavstid. Av styckets *andra mening* framgår att i stället för vad som sägs om innehavstid i 24 kap. 20 § IL skall för kupongskatten gälla att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Övergångsbestämmelserna

Punkt 2. I andra punkten regleras sådana utbetalningar som behandlas som avyttring vid inkomstbeskattningen men som anses vara utdelning enligt kupongskattelagen. För sådan utdelning skall de nya bestämmelserna tillämpas efter ikraftträdandet.

Punkt 3. I tredje punkten regleras sådan utdelning och sådana utbetalningar som behandlas som utdelning både i inkomstskatte- och kupongskattehänseende. För sådan utdelning gäller de nya bestämmelserna från den 1 januari 2004.

10.4 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

6 kap.

4 §

En hänvisning har ändrats.

8 kap.

11 §

En hänvisning har ändrats.

10 kap.

8 a §

I *första stycket* har även införts en hänvisning till regeln om skalbolagsdeklaration i 25 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det avyttrade företaget, skalbolaget måste, som ett grundläggande villkor lämna en skalbolagsdeklaration om regeln i 25 a kap. 11 § IL skall tillämpas.

8 c §

Ett nytt *andra stycke* har införts som föreskriver att en skalbolagsdeklaration skall innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter avseende säljaren av skalbolagsandelen (aktiebaserade delägarrätten) när bestämmelserna i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § IL skall tillämpas. Nödvändiga uppgifter är alltid fullständiga namnuppgifter respektive firmanamn, organisationsnummer eller personnummer och adressuppgifter. Identifikationsuppgifter för köparen skall lämnas i fall som avses i 25 a kap. 11 §.

11 kap.

11 b §

Paragrafen är ny.

Första stycket. Lämnas en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § IL med de nödvändiga uppgifterna får skattemyndigheten begära att säkerhet ställs. Myndigheten ges alltså ett val och skall göra en prövning av behovet av säkerhet i det enskilda fallet. En omständighet som skall beaktas är givetvis vem som förvärvar skalbolaget. Finns det någon tveksamhet kring förvärvarens avsikter med skalbolaget är det en fråga som måste vägas in när myndigheten skall bedöma om säkerhet skall ställas. Eftersom konsekvensen av att myndigheten inte begär säkerhet är att säljaren blir subsidiärt ansvarig för skalbolagets slutliga skatt är även frågan om vem som är säljare en avgörande omständighet som skall vägas in vid bedömningen om säkerhet skall krävas. Är säljaren ett etablerat och solvent företag är det en omständighet som talar för att säkerhet inte är nödvändig. Vid prövningen skall beaktas om säkerhet har ställts tidigare enligt paragrafen eller enligt bestämmelsen i 49 a kap. 13 § IL. Finns säkerhet sedan tidigare som täcker skatten som följer av resultatet i skalbolagsdeklarationen och obetald skatt från föregående år saknas anledning att begära säkerhet. Om det sedan tidigare finns en person som är subsidiärt ansvarig för skalbolagets skatt på grund av att skattemyndigheten inte har begärt säkerhet skall detta ansvar – som beloppsmässigt motsvarar den säkerhet som skulle ha ställts om sådan begärts – jämföras med ställd säkerhet vid myndighetens prövning om säkerhet skall ställas. Detta framgår av sista meningen. Om resultatet i skalbolagsdeklarationen jämte eventuell kvarstående skatt från föregående år inte täcks fullt ut av säkerhet som redan har ställts alternativt ett subsidiärt skatteansvar, är det endast aktuellt att begära säkerhet för återstoden. Begärs inte säkerhet i ett sådant fall kommer säljarens subsidiära ansvar beloppsmässigt att maximeras på motsvarande sätt.

Andra stycket. Storleken av sådan säkerhet som avses i första stycket beslutas på grundval av det överskott som redovisas i skalbolagsdeklarationen jämte eventuell obetald inkomstskatt från föregående beskattningsår. Det ligger i sakens natur att beslut om att säkerhet skall ställas och om det belopp säkerheten skall avse skall fattas så snart som möjligt.

Av *tredje stycket* framgår att i de fall flera skalbolagsdeklarationer har upprättats skall den kompletterande säkerhet som kan behövas avse

överskottet i förhållande till tidigare skalbolagsdeklarationer. Ett exempel illustrerar. I januari avyttrar AB 1 sina andelar i bolaget ABA. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 100 (återförda fonder om 50 och vinst om 50). I juli avyttrar AB 2 sina andelar i samma bolag. Överskottet är 125 (återförda fonder om 50 och vinst om 75). Den nya säkerheten skall då beräknas på ett underlag om $(125 - 100 =) 25$. Därefter säljer AB 3 sina andelar i ABA. I skalbolagsdeklarationen redovisas ett överskott om 120 (återförda fonder 50 och vinst 70). Någon ytterligare säkerhet krävs inte, eftersom underlaget understiger det som redan redovisats. På samma sätt som gäller prövningen om säkerhet skall ställas jämställs ett subsidiärt ansvar för skatten med ställd säkerhet.

I *fjärde stycket* ges hänvisningen till bestämmelsen om säljarens subsidiära ansvar i det fall att skattemyndigheten väljer att inte begära säkerhet.

12 §

Paragrafen motsvarar nuvarande 11 b § och har justerats så att den även omfattar säkerhet som beslutas med stöd av den nya 11 b §.

12 kap.

8 c §

Paragrafen är ny.

Första stycket. I bestämmelsen regleras det subsidiära skatteansvar som blir följden om skattemyndigheten avstår från att begära sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §. Någon proportioneringsregel liknande den i 11 kap. 12 § har inte ansetts lämplig eller behövlig i det fall att det finns flera personer som är subsidiärt ansvariga för skatten. I det fall att någon säkerhet för skatten inte har ställts är det nödvändigt att myndigheten ges möjlighet att rikta betalningsansvaret mot en eller flera om det finns flera subsidiärt ansvariga med syfte att säkerställa betalning av skatteanspråket. Skatteanspråket mot en subsidiärt ansvarig person begränsas dock alltid till det belopp som säkerheten skulle ha täckt om sådan hade begärts.

Av bestämmelsen i *andra stycket* följer att om det även finns ställd säkerhet enligt 11 kap. 12 § – eller i förekommande fall flera ställda säkerheter – för den slutliga skatten skall säkerheten tas i anspråk i första hand. Först om ställd säkerhet inte täcker den slutliga skatten aktualiseras frågan om att rikta betalningsansvaret mot en eller flera subsidiärt betalningsansvariga.

10.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

2 kap.

2 §

Genom lagen (2002:539) om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter infördes en skyldighet för fysiska personer att lämna allmän självdeklaration om uppgiftsskyldighet

inträder till följd av vissa andelsöverlåtelser. Ändringen trädde i kraft den 1 juli 2002. I lagen (2002:238) om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, som har trätt i kraft vid en senare tidpunkt, den 1 januari 2003, saknas dock denna bestämmelse. För att paragrafen skall få avsett innehåll kompletteras den nu i enlighet med den tidigare ändringen.

4 §

Paragrafen kompletteras på motsvarande sätt som har angetts i författningskommentaren till 2 § med en skyldighet för dödsbon att lämna allmän självdeklaration till följd av vissa andelsöverlåtelser.

3 kap.

7 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* har införts en uppgiftsskyldighet avseende utdelning vars slutliga skattefrihet är beroende av att villkoren om innehavstid i 24 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har uppfyllts.

I *andra stycket* ges en uppgiftsskyldighet vid avyttring efter en kortare innehavstid än ett år av en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt i fall att andelen eller delägarrätten är marknadsnoterad.

9 a §

I bestämmelsen föreskrivs att även den som har förvärvat tillgångar enligt 25 a kap. 18 § IL, dvs. den som har gjort ett återköp, skall lämna uppgift om detta i deklarationen.

15 §

Ändringen, som innebär att nuvarande *första stycket* upphävs, är en följd av att 25 kap. 11 § IL upphävs. Som följd av detta kommer det förra *andra stycket*, efter en språklig anpassning, att vara paragrafens nya första stycke och det förra *tredje stycket* att vara det nya andra stycket.

Genom övergångsbestämmelserna är paragrafen i sin gamla lydelse fortfarande tillämplig på transaktioner före den 1 juli 2003, för vilka uppskov kan medges enligt 25 kap. 11 § IL och på uppskopsbelopp som fastställts tidigare enligt den paragrafen. Undantag från uppgiftsskyldighet enligt det gamla *tredje stycket* gäller för uppskopsbelopp som efter ikraftträdandet inte skall tas upp till beskattning. I vilka fall detta inte skall göras framgår av punkten 4 i övergångsbestämmelserna till den föreslagna ändringen av IL.

10.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om
avräkning av utländsk skatt

1 §

Ändringen avser en ändrad hänvisning.

10.7 Förslaget till lag om ändring i
fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

18 kap.

46 §

Sista meningen i andra stycket upphävs eftersom den är obehövlig.

19 kap.

8 §

Ändringarna i andra stycket innebär följande. I likhet med ägare av hyreshusenhet och industrienhet blir den som under andra eller tredje året före taxeringsåret äger en lantbruksenhet efter föreläggande av skattemyndighet skyldig att lämna de uppgifter som behövs till ledning inför allmän taxering. Den nuvarande bestämmelsen i fjärde stycket upphävs.