

Lagrådsremiss

Slopade Lundinregler och vissa andra skatteåtgärder för företag

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 15 september 2011

Anders Borg

Linda Haggren
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas förslag på vissa ändringar inom företagsbeskattningens område.

Det föreslås att de så kallade Lundinreglerna ska avskaffas. För att motverka risk för skatteplanering med anledning av avskaffandet föreslås att avdrag för nedskrivning och förlust på lagerandelar bara får göras om värdenedgången eller förlusten är verklig. Den generella regeln för lagerandelar motsvarar den som redan finns för kapitaltillgångar.

Några förslag berör beskattning av delägare i handelsbolag. Förslagen är följdändringar med anledning av reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2010.

I lagrådsremissen lämnas också några förslag på ändringar i reglerna om skalbolagsbeskattning.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 2 januari 2012. En ändring i skattebetalningslagen (1997:483) som rör skalbolagsbeskattning föreslås dock träda i kraft redan den 31 december 2011.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Lagförslag.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	9
2.3	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).....	10
3	Ärendet och dess beredning.....	11
4	Slopade Lundinregler.....	11
5	Förlust eller nedskrivning på lagerandelar till följd av värdeöverföring	15
6	Ändrade regler för beskattning av delägare i handelsbolag.....	20
7	Skalbolagsbeskattning	25
8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	29
9	Konsekvensanalys	32
9.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna.....	32
9.2	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	32
9.3	Konsekvenser för företagen	32
10	Författningskommentar.....	33
10.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	33
10.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	36
10.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).....	36
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Slopade Lundinregler, m.m.	37
Bilaga 2	Lagförslagen i promemorian Slopade Lundinregler, m.m.	38
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	46

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) och
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).

2 Lagförslag

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹ dels att 17 kap. 8–12 §§, 24 kap. 19 § och 27 kap. 6 a § ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 17 kap. 8 § och 24 kap. 19 § ska utgå, dels att 16 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 23 kap. 2 §, 25 kap. 6 §, 25 a kap. 11 §, 48 kap. 27 § och 49 a kap. 13 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 17 kap. 8 §, samt närmast före 17 kap. 8 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

1 §²

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

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25 a, 27–40, 44–46, 48, 49–52, 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.

Förluster och nedskrivningar på andelar

8 §

Förlust vid avyttring av en andel i ett företag får dras av bara om den är verklig.

Om en andel i ett företag har gått ned i värde, får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningens årets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av enligt första stycket om andelen i stället hade avyttrats.

¹ Lagen omtryckt 2008:803. Senaste lydelse av 27 kap. 6 a § 2009:1413.

² Senaste lydelse 2008:1063.

33 §³

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 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- *lagerandelar i fastighetsförvaltande företag i 27 kap. 6 a §,*
- 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 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

23 kap.

2 §⁴

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

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

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

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

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel, *en andel som avses i 25 a kap. 3 a §* eller en delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

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

³ Senaste lydelse 2008:1063.

⁴ Senaste lydelse 2009:1413.

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

25 kap.

6 §

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

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt på sådana indirekta innehav av delägar rätter som avses i 25 a kap. 23 och 23 a §§.

Lydelse enligt lagrådsremissen Föreslagen lydelse
Skatteförfarandet (Fi2011/313)

25 a kap.

11 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägar rätten hänför sig till eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 27 kap. skatteförfarandelagen (0000:000),
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och
3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen har beslutat om att sådan ska ställas.

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

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

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

48 kap.27 §⁵

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

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

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

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

*Lydelse enligt lagrådsremissen Föreslagen lydelse
Skatteförfarandet (Fi2011/313)*

49 a kap.

13 §

Bestämmelserna i 11 § ska 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 27 kap. skatteförfarandelagen (0000:000),

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

3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen (0000:000) har beslutat om att sådan ska ställas.

Bokslutet ska 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 ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så

3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen har beslutat om att sådan ska ställas.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår eller, i fråga om handelsbolag, räkenskapsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så

⁵ Senaste lydelse 2009:1413.

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.

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.

1. Denna lag träder i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar som skett samt på utdelningar som lämnats efter den 1 januari 2012.

2. Bestämmelsen i 25 kap. 6 § andra stycket tillämpas när den omständighet som föranlett att delägarätterna ska åsättas ett nytt anskaffningsvärde har inträffat efter den 1 januari 2012.

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

Häri genom föreskrivs att 10 kap. 8 b § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap. 8 b §¹

En skalbolagsdeklaration *skall lämnas inom 30 dagar* efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller, *i fråga om handelsbolag, avyttringen eller tillträdet.*

En skalbolagsdeklaration *ska ha kommit in till Skatteverket senast 60 dagar* efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller tillträts.

Denna lag träder i kraft den 31 december 2011 och tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2002:538.

2.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

Härigenom föreskrivs att 27 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:000) ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt lagrådsremissen Föreslagen lydelse
Skatteförfarandet (Fi2011/313)*

27 kap.

4 §

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 30 dagar efter avyttringen eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, avyttringen eller tillträdet.

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 60 dagar efter det att andelen eller delägarrätten har avyttrats eller tillträts.

Denna lag träder i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar som skett under beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012.

3 Ärendet och dess beredning

I Finansdepartementet har en promemoria utarbetats med förslag att de så kallade Lundinreglerna ska upphöra att gälla. Promemorian innehåller även förslag till ändrade regler rörande nedskrivning och förlust på lagerandelar i vissa fall samt ändringar i reglerna om beskattning av delägare i handelsbolag. I promemorian finns slutligen några förslag på ändringar i reglerna om skalbolagsbeskattning.

Förslagen rörande skalbolagsbeskattning har inarbetats i promemorian sedan Skatteverket i en skrivelse till Finansdepartementet den 26 augusti 2009 gjort en hemställan om ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229) och skattebetalningslagen (1997:483) i enlighet med vad som föreslås i en av Skatteverket framtagen promemoria, Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning (dnr Fi2009/5624).

En sammanfattning av förslagen i Finansdepartementets promemoria finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2011/1488).

I promemorian föreslogs vissa ändringar i den av regeringen föreslagna skatteförfarandelagen (se lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet). Ändringarna innebär att tidsfristen för lämnade av en skalbolagsdeklaration förlängs samt att det införs en möjlighet att välja när tidsfristen ska börja räknas. I denna lagrådsremiss föreslås även en ändring i skattebetalningslagen med samma innebörd som den i skatteförfarandelagen. Syftet med ändringen i skattebetalningslagen är att de nya reglerna avseende skalbolagsdeklarationer även ska omfatta de företag som enligt övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska tillämpa skattebetalningslagen under 2012. Ändringsförslaget har stämts av under hand med Skatteverket.

4 Slopade Lundinregler

Regeringens förslag: De så kallade Lundinreglerna upphör att gälla.
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig över promemorian har tillstyrkt eller inte haft något att invända mot förslaget att avskaffa de så kallade Lundinreglerna. Flera remissinstanser anser dock att avskaffandet bör ges retroaktiv verkan.

Bakgrund

Lundinreglernas innebörd

De så kallade Lundinreglerna infördes år 1966 (SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) och har sedan dess i huvudsak endast genomgått redaktionella ändringar. Ett tillägg gjordes dock år

1994 med anledning av moder-dotterbolagsdirektivet (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1858). Lundinreglerna finns nu i 17 kap. 8–12 §§ och 24 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Lundinreglerna kom till för att förhindra kringgående av det andra ledet i dubbelbeskattningen av inkomster från företag. Två olika sätt att kringgå dubbelbeskattningen beskrevs i förarbetena (se prop. 1966:85, s. 49–50). Det första sättet innebar att ägaren till ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, i stället för att ta ut utdelning eller likvidera företaget, sålde företaget till ett subjekt som kunde ta emot skattefri utdelning. Fördelen för säljaren bestod i att realisationsvinsten inte alls beskattades eller beskattades betydligt lindrigare än utdelning eller utskiftningslikvid. Det andra sättet skilde sig från det första på så sätt att andelarna blev lagerandelar hos köparen. Därmed skulle visserligen utdelningen tas upp av köparen, men utdelningsinkomsten kunde kvittas bort mot en motsvarande avdragsgill nedskrivning eller kapitalförlust på andelarna.

Bestämmelserna i 24 kap. 19 § IL innebär en begränsning i rätten att ta emot skattefri utdelning. Om det inte är uppenbart att köparen i och med förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till den bedrivna näringsverksamheten, ska utdelning som köparen tar emot från det förvärvade företaget tas upp. Detta gäller dock bara utdelning av medel som fanns i företaget vid tidpunkten för förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelningen anses i första hand ske av annat än tillskjutet belopp och inbetald insats. Regeln tar sikte på de fall när överlåtelsen inte är affärsmässigt motiverad. I princip ska det vara fråga om en överlåtelse av ett skalbolag. Skattefri utdelning kan tas emot av sådana juridiska personer som enligt 24 kap. 13 § IL kan inneha näringsbetingade andelar samt handelsbolag i de fall delägarna i bolaget kvalificerar sig för skattefri utdelning enligt 24 kap. 17 b § IL.

Bestämmelserna i 17 kap. 8–12 §§ IL kompletterar begränsningen för skattefri utdelning i 24 kap. genom att begränsa rätten till avdrag för nedskrivning och förlust på lagerandelar. De gäller – på samma sätt som 24 kap. 19 § IL – vid förvärv där det inte är uppenbart att köparen får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till den bedrivna verksamheten. Om de förvärvade andelarna minskar i värde på grund av att utdelning sker av medel som fanns i det utdelande bolaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp, får andelarna inte med avdragsrätt skrivas ned till ett värde som understiger anskaffningsvärdet. En förlust på andelarna som beror på en sådan utdelning ska justeras med ett belopp som motsvarar utdelningen. Dessa regler gäller även för förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i de fallen även om företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

1998 och 2002 års företagsskatteutredningar

Frågan om Lundinreglernas avskaffande har varit aktuell under flera år. I samband med inkomstskattelagens tillkomst kritiserades reglerna av Lagrådet som anförde att reglerna numera framstår som ett udda och

svårtillämpat inslag i företagsbeskattningen. Med hänsyn till att 1998 års företagsskatteutredningar fick i uppdrag att behandla Lundinreglerna motsatte sig dock inte Lagrådet att de utan ändringar fördes över till den nya lagen. I betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar (SOU 2001:11) lämnades emellertid inte något förslag avseende Lundinreglerna. Frågan berördes igen i propositionen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96, s. 70–71). Regeringen uttalade att det skulle kunna hävdas att det i propositionen lämnade förslaget om näringsbetingade andelar borde medföra att Lundinreglerna kunde slopas. Regeringen ville dock avvakta resultatet av 2002 års företagsskatteutredning innan ställning togs till om bestämmelserna borde finnas kvar.

2002 års företagsskatteutredning lämnade i betänkandet Vissa företagskattefrågor (SOU 2005:99, s. 153–167) förslag om att Lundinreglerna skulle avskaffas. Utredningen konstaterade att när säljaren är en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person eller ett svenskt handelsbolag så fyller Lundinreglerna i princip inte längre någon funktion. I dessa fall medför reglerna i stället att vinsten riskerar att trippelbeskattas. Det kunde dock enligt utredningen finnas principiella skäl för att behålla Lundinreglerna när säljaren beskattas lindrigare vid en försäljning jämfört med vid utdelning eller likvidation. De fall som utredningen kunde identifiera var dels när begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer avyttrade andelar och kapitalvinsten inte kunde knytas till ett fast driftställe eller att 10-årsregeln kunde tillämpas, dels när skatteprivilegerade stiftelser och liknande avyttrar andelar i en svensk ekonomisk förening. Av dessa situationer bedömdes att det endast var begränsat skattskyldigas innehav av aktier som var praktiskt intressant. De kan avyttra andelarna skattefritt till någon som inte beskattas för utdelningen och därmed skulle de undgå debiteringen av kupongskatt.

Företagsskatteutredningen konstaterade vidare att när det gäller utländska bolag så utgår normalt ingen kupongskatt på näringsbetingade andelar om utdelningen inte skulle ha beskattats om mottagaren varit ett svenskt subjekt. De flesta bolag som betalar kupongskatt har således en låg ägarandel i det utdelande bolaget. Lundinreglerna förutsätter dock att ägarna enkelt kan välja handlingsalternativ vid avyttringen, varför dessa ägare enligt utredningen typiskt sett inte medför något problem i detta hänseende. När det gäller övriga ägare – begränsat skattskyldiga fysiska personer samt juridiska personer som inte utgör utländskt bolag – ansåg utredningen att det inte heller finns skäl att behålla Lundinreglerna. Aktieinnehav i bolag som innehåller tillgångar av verkligt och särskilt värde omfattas inte. Om andelarna kan knytas till ett fast driftställe omfattas de inte heller. Vidare kan begränsat skattskyldiga vara föremål för kapitalvinstbeskattning i sitt hemland. Uttaget av kupongskatt begränsas i många skatteavtal. Utredningens sammantagna bedömning var således att det inte heller för denna grupp fanns skäl nog att behålla Lundinreglerna.

Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) har den 30 december 2010 meddelat dom i ett mål (RÅ 2010 ref. 123 II, mål nr 1662-09) angående förhållandet mellan Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL och moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG). Direktivet syftar till att eliminera kedjebeskattning när ett företag äger andelar i företag i en annan medlemsstat. Det finns dock enligt direktivet inga hinder mot att tillämpa sådana nationella bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägeri, annan oegentlighet eller missbruk. Regeringsrätten ansåg i ovan nämnda avgörande att Lundinregeln går längre än vad direktivet medger eftersom den gäller också förfaranden där det inte kan anses förekomma oredlighet eller missbruk. Den omständigheten hindrar dock inte, enligt domstolen, att Lundinregeln tillämpas när det faktiskt är fråga om oredlighet eller missbruk. I det aktuella fallet hade det, såvitt framkommit, inte förekommit något sådant missbruk som avses i direktivet, varför utdelningen inte kunde beskattas med stöd av Lundinregeln.

Skälen för regeringens förslag

Avskaffade Lundinregler

Enligt regeringens mening är det ställningstagande som gjordes av 2002 års företagsskatteutredning ett starkt skäl för att avskaffa Lundinreglerna. Ägarbeskattningen har reformerats på så vis att det i dag inte finns några nämnbara skillnader i beskattning som beror av hur ägaren tillgodogör sig vinsterna. Det saknas i normala fall skattemässiga skäl för att växla utdelning till kapitalvinst eller likvidationslikvid. När det gäller begränsat skattskyldiga så är det normalt utdelning på noterade andelar som medför kupongskatt.

Regeringen anser vidare att de situationer som företagsskatteutredningen identifierat när det skulle kunna vara befogat med beskattning i enlighet med Lundinreglerna inte är skäl nog för att behålla reglerna. Det bör också tilläggas att ingen av de remissinstanser som yttrade sig över företagsskatteutredningens förslag hade något att invända mot att slopa Lundinreglerna. Kammarrätten i Stockholm ansåg dock det nödvändigt att samtidigt med slopandet införa en generell regel om att avdrag inte ska få göras för icke verklig förlust även när det gäller lagerandelar. Som närmare redogörs i följande avsnitt föreslår regeringen att en sådan regel införs (se nedan avsnitt 5 där förslaget kommenteras närmare).

Ett annat skäl för att avskaffa Lundinreglerna är att bestämmelsen i 24 kap. 19 § IL inte längre kan tillämpas som avsett när det gäller gränsöverskridande utdelningar. Regeringsrätten har i det ovan redovisade avgörandet RÅ 2010 ref. 123 II fastslagit att vid transaktioner som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet kan Lundinregeln bara tillämpas i de fall det går att påvisa att det faktiskt förekommit oegentligheter eller annat missbruk.

Dessutom finns det i 25 a kap. och 49 a kap. IL regler om beskattning vid avyttring av andelar i skalbolag som aktualiseras vid de flesta

Lundintransaktioner. Lundinreglerna bedöms därför inte heller nödvändiga från utgångspunkten att begränsa handeln med skalbolag.

Även från näringslivet har det framförts att Lundinreglerna bör avskaffas (dnr Fi2009/7882).

Det kan också konstateras att samtliga remissinstanser som yttrat sig över promemorianas förslag inte har haft några invändningar mot själva avskaffandet som sådant av Lundinreglerna. Sammanfattningsvis anser därför regeringen att Lundinreglerna bör slopas. Regeringen återkommer i avsnitt 8 till frågan om ikraftträdande av lagförslaget samt om slopandet av Lundinreglerna bör ges retroaktiv verkan.

Lagförslaget

Förslaget innebär att 17 kap. 8–12 §§ och 24 kap. 19 § upphör att gälla samt att rubrikerna närmast före 17 kap. 8 § och 24 kap. 19 § IL utgår.

5 Förlust eller nedskrivning på lagerandelar till följd av värdeöverföring

Regeringens förslag: Förluster som uppkommer vid avyttring av lagerandelar får dras av bara om de är verkliga. Om en förlust vid en tänkt avyttring av en lagerandel inte skulle kunna dras av på grund av att den bedöms inte vara verklig, får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång.

Den särskilda regel som innebär att avdrag inte får göras för nedskrivning och förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse om värdenedgången eller förlusten beror på en underprisöverlåtelse slopas.

Promemorianas förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget. Några instanser efterlyser dock vissa förtydliganden när det gäller begreppet verklig förlust. Bland de sistnämnda finns *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Sveriges Byggindustrier* samt *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig till. *Skeppsbron skatt* anser att införandet av en regel om verklig förlust på lagerandelar innebär att förutsebarheten vid beskattningen av sådana förluster minskar betydligt. *Kammarrätten i Jönköping* påpekar att det kan behövas en särskild övergångsbestämmelse för nedskrivningar som skett med skattemässigt avdrag innan den nya principen börjar tillämpas och som därefter uppjusteras och återförs.

Bakgrund: En skattefri värdeöverföring från ett aktiebolag till ett moderbolag kan ske t.ex. genom utdelning eller underprisöverlåtelse. Om värdet på dotterbolaget efter värdeöverföringen kommer att understiga anskaffningsvärdet uppstår en latent förlust. När förlusten realiserar anses en sådan kapitalförlust som fiktiv och får inte dras av enligt 44 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Principen om avdrag för verklig förlust uttrycks i detta lagrum på så sätt att ”bara verkliga

kapitalförluster ska anses som kapitalförluster”. Rättspraxis avseende avdrag för verklig förlust är omfattande och gäller i huvudsak moderbolags avyttringar av andelar i dotterbolag. Problematiken med värdeöverföringar, och därmed också tillämpningen av 44 kap. 23 § IL, har begränsats väsentligt genom att avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar avskaffades. Bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL om att avdrag bara får göras för verklig förlust gäller bara för kapitaltillgångar och inte för lager.

Vinst vid försäljning av andelar som är lager i verksamheten ska dock tas upp och detsamma gäller för utdelning på sådana andelar. Förluster på lagerandelar ska som regel dras av fullt ut. Lagerandelar värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

För att motverka en viss form av skatteplanering (se RÅ 2003 ref. 11 och prop. 2008/09:37, s. 30–33) har det i 27 kap. 6 a § IL införts en särskild regel avseende lagerandelar i byggnadsrörelse. Bestämmelsen innebär att avdrag inte får göras för nedskrivning eller förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse när värdenedgången eller förlusten beror på att tillgångar överlåtits från företaget till underpris.

Skälen för regeringens förslag

Förlust eller nedskrivning på lagerandelar i vissa fall

När det nu föreslås att Lundinreglerna ska slopas (se föregående avsnitt) uppstår ett särskilt problem avseende vissa lagerandelar. Det rör sig om andelar i företag som hör hemma i en stat inom Europeiska unionen (EU) och som berättigar till skattefri utdelning enligt 24 kap. 16 § IL även om de utgör lagertillgångar. När Lundinreglerna avskaffas kommer utdelningen på en sådan andel att vara skattefri men avdrag får göras för en korresponderande nedskrivning. En sådan möjlighet, att genom en skattefri värdeöverföring tillskapa en nettoförlust som får dras av, kan inte accepteras.

2002 års företagsskatteutredning föreslog i betänkandet Vissa företagskattefrågor att avdrag för förlust eller nedskrivning på lagerandelar bara skulle få göras om förlusten eller värdenedgången var verklig (se SOU 2005:99, s. 182–183). Utredningen hade dock i andra delar föreslagit att andelar som innehades i byggnadsrörelse skulle anses som kapitaltillgångar och därmed bli näringsbetingade andelar. Den generella regeln om att avdrag bara skulle få göras för verklig förlust skulle således endast tillämpas på lagerandelar utanför byggnadsrörelse. Utredningen uppgav att en sådan generell regel även skulle ta hand om eventuella problem som kunde uppstå när Lundinreglerna i lagerkapitlet slopades (se s. 166–167 i ovan nämnda betänkande). I sitt remissvar över utredningens betänkande tillstyrkte Kammarrätten i Stockholm slopandet av Lundinreglerna i 17 kap. IL endast mot bakgrund av förslaget om en generell reglering för att förhindra avdrag för fiktiv förlust eller värdenedgång på lagerandelar.

I och med den ovan beskrivna problematiken med lagerandelar i EU-företag behövs någon form av kompletterande reglering när Lundinreglerna i 17 kap. IL avskaffas. Principen om att avdrag bara ska göras

för verkliga förluster finns redan när det gäller kapitaltillgångar och praxis på området är omfattande. Grundprincipen är rimlig och innebär i det rena fallet att en förlust, för att få dras av, måste ha substans och inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust. I promemorian gjordes bedömningen att denna princip är accepterad och att det inte finns några hinder mot att utvidga den till att omfatta lagerandelar. Regeringen instämmer i denna bedömning. Det bör därför införas en generell regel i inkomstskattelagen avseende lagerandelar som innebär att avdrag bara ska göras för verkliga förluster. Regeringen anser vidare, i likhet med vad som framförts i promemorian, att för att principen om verklig förlust ska få fullt genomslag på lagerandelar så krävs det att den också kan tillämpas avseende nedskrivningar.

Innebörden av ett avdragsförbud

Innebörden av ovanstående förslag är att förluster som inte är verkliga och som uppkommer vid avyttring av lagerandelar inte får dras av. Om en sådan förlust inte skulle få dras av, får värdet på andelarna inte heller skrivas ned. De får alltså inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. För att avgöra om avdrag får göras på grund av nedskrivning av värdet på lagerandelarna föreslås det således att ett hypotetiskt test ska göras. Om andelen har gått ned i värde under beskattningsåret ska det göras en bedömning utifrån en fiktiv avyttring. Om det bedöms att en förlust från en sådan fiktiv avyttring inte skulle få dras av, får värdet på andelen inte heller skrivas ned skattemässigt.

Effekten av att en nedskrivning inte får göras är att den resultatpåverkan som uppkommer i bokslutet inte får dras av samt att det utgående skattemässiga värdet på lagerandelarna kommer att vara högre än det bokföringsmässiga värdet. En motsvarande uppjustering eller återföring av nedskrivningen i bokföringen ska som en konsekvens av detta inte tas upp.

Kammarrätten i Jönköping har framfört att det kan behövas en särskild övergångsbestämmelse för nedskrivningar som skett med skattemässigt avdrag innan den nya principen börjar tillämpas och som efter ikraftträdandet av de nya reglerna uppjusteras eller återförs. Regeringen bedömer dock att en sådan övergångsbestämmelse inte är nödvändig. Det finns emellertid skäl att något ytterligare kommentera denna situation. Som kammarrätten påpekar kan det förstås inträffa att nedskrivning av en lagerandel har gjorts innan den nya principen om verklig förlust börjar tillämpas, och som då har behandlats som en skattemässigt avdragsgill kostnad. Det skattemässiga värdet på lagerandelen efter nedskrivningen följer av de allmänna principerna för lagervärdering, dvs. att lagerandelen ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I de flesta fall torde nedskrivningen innebära att nettoförsäljningsvärdet är lägre än anskaffningsvärdet. Införandet av de nu föreslagna reglerna om avdragsförbud på lagerandelar i vissa fall innebär inte i sig att vare sig nettoförsäljningsvärdet eller det skattemässiga värdet på den aktuella lagerandelen ändras. Några uppjusteringar eller återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar på lagerandelar aktualiseras därmed

inte med anledning av den nya regeln om avdrag för verklig förlust. Det bedöms därför inte nödvändigt med en särskild övergångsbestämmelse.

Begreppet verklig förlust

Några remissinstanser har efterlyst vissa klargöranden när det gäller begreppet verklig förlust och hur det ska tillämpas på lagerandelar. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det hade varit bra om kriterierna för när en verklig förlust kan anses föreligga hade preciserats i lagtext. Nämnden har också påpekat att det inte är helt säkert att all den praxis som fanns avseende verklig förlust är relevant för lagerandelar. Som exempel nämns att äldre praxis omfattar ett krav på orsakssamband mellan värdeöverföringen och den uppkomna förlusten. Detta låter sig i regel göras vid en bedömning av en avyttring eftersom man då kan jämföra vad som fanns i dotterbolaget vid förvärvet av detsamma med vad som fanns vid dess avyttring. Såvitt nämnden kan bedöma är det i denna del inte annorlunda för lagerandelar. Här tillkommer dock att en nedskrivning kan ske av värdet utan att en avyttring äger rum. Det är då viktigt att avdrag inte vägras enbart därför att det skett en värdeöverföring. Också i detta fall krävs ett orsakssamband. *Sveriges Byggindustrier* framför att diskussion kan uppkomma kring vad som menas med begreppet verklig förlust. Något vägledande uttalande eller kanske t.o.m. en definition i lagtext efterlyses då detta skulle underlätta för de skattskyldiga och därmed öka rättssäkerheten. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig till, anser att det i syfte att undvika osäkerhet och ge ökad vägledning i lagtext närmare bör anges under vilka förutsättningar en förlust på en lagerandel inte är att betrakta som verklig. *Skeppsbron skatt* anser att införandet av en regel om verklig förlust på lagerandelar innebär att förutsebarheten vid beskattningen av sådana förluster minskar betydligt.

Regeringen konstaterar att den befintliga bestämmelsen i inkomstskattelagen avseende verklig förlust på kapitaltillgångar inte innehåller någon uppräknings eller exemplifiering av vilka situationer som innebär en verklig förlust. Vad som konstituerar en sådan förlust har i stället varit en fråga för rättstillämpningen. Det kan vidare konstateras att det finns en omfattande praxis när det gäller denna princip och dess tillämpning på kapitaltillgångar. Tillkommande för lagerandelar är att principen – för att få fullt genomslag – också ska tillämpas avseende nedskrivningar. Som redogjorts för ovan ska dock tillämpningen i nedskrivningsfallen ske genom en bedömning utifrån en fiktiv avyttring. Såväl när det gäller kapitaltillgångar som lagerandelar ska bedömningen således baseras på en avyttringssituation.

Regeringen anser att principen om avdrag för verklig förlust när det gäller lagerandelar bör uttryckas på motsvarande sätt i lagtext som redan gjorts när det gäller kapitaltillgångar. Begreppet verklig förlust som sådant är etablerat och det finns inte skäl att för lagerandelar göra en särskild uppräknings med exempel på situationer som kan omfattas. Det kan befaras att en sådan uppräknings skulle uppfattas som uttömmande. Vidare kan det med en sådan exemplifiering ifrågasättas om innebörden

av principen om verklig förlust när det gäller lagerandelar ska vara någon annan än den princip som redan finns etablerad i skattelagstiftningen.

Det bör i detta sammanhang understrykas att den principiella innebörden av den föreslagna regeln är – på samma sätt som gäller för kapitaltillgångar – att en förlust, för att få dras av, måste ha substans och inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust. Regeln föreslås införas för att motverka risk för skatteplanering när Lundinreglerna slopas. En situation som skulle kunna uppkomma är att utdelning på lagerandelar i ett företag som hör hemma i en stat inom EU blir skattefri samtidigt som avdrag får göras för en korresponderande nedskrivning på andelen i det utdelande företaget. Det kan i sådana fall ifrågasättas om värdeöverföringen reellt innebär en ekonomisk förlust för vilken skattemässigt avdrag får göras. Motsatsvis torde det typiskt sett vara så att en värdeöverföring som har tagits upp till beskattning inte påverkar avdragsrätten för förlust eller nedskrivning på en lagerandel.

Regeringen är vidare av uppfattningen att befintlig praxis rörande kapitaltillgångar kan vara till viss vägledning även för lagerandelar. Det finns således vägledning att få när det gäller bedömningar av om en förlust på en lagerandel är att betrakta som verklig eller ej. Regeringen instämmer inte i den uppfattning som framförts av *Skeppsbron skatt*, dvs. att den nu föreslagna regeln skulle innebära att förutsebarheten vid beskattningen av verkliga förluster på lagerandelar minskar betydligt. Som *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet* har påpekat är det inte säkert att all äldre praxis avseende kapitaltillgångar är relevant också för lagerandelar. Att i detta sammanhang göra en uttömmande uppräknings av vilken praxis som är direkt tillämpbar även på lagerandelar låter sig dock inte göras. Hänvisningen till äldre praxis bör i stället ses som en allmänt hållen utgångspunkt.

Vilka lagerandelar avses?

När 2002 års företagsskatteutredning lämnade sitt förslag om avdrag för verklig förlust på lagerandelar angavs uttryckligen i lagtexten vilka lagerandelar – andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar – som omfattades. Regeringen anser att det inte är nödvändigt att, på det sätt som företagsskatteutredningen gjort, precisera vilka slags företag det ska vara fråga om. Det väsentliga är att det är andelar som utgör lager och att värdet på andelarna, men inte anskaffningsvärdet, påverkas av att en värdeöverföring sker från företaget. Regeringen bedömer dock att det av tydlighetsskäl bör anges i lagtexten att regeln avser ”andelar i företag”. Det kan t.ex. röra sig om andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Handelsbolag kan visserligen inte vara part i en underprisöverlåtelse eller lämna utdelning, men ett handelsbolag kan avyttra skattefria delägarätter till underpris utan att uttagsbeskattning sker alternativt äga ett aktiebolag där sådana transaktioner sker, vilket också skulle påverka värdet på handelsbolagsandelarna.

En generell regel införs

Sammanfattningsvis anser regeringen att det bör införas en generell regel i 17 kap. IL som innebär att förluster som inte är verkliga och som uppkommer vid avyttring av lagerandelar inte får dras av. Om en sådan förlust inte skulle få dras av får värdet på andelarna heller inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång.

Med anledning av att denna bestämmelse införs kan 27 kap. 6 a § IL upphöra att gälla. Bestämmelserna i den paragrafen gällde lagerandelar i byggnadsrörelse och bara när nedskrivningsutrymmet uppkommit på grund av en underprisöverlåtelse. Se prop. 2008/09:37, s. 30–33, för en utförligare beskrivning av problematiken. De situationer som tidigare omfattats av 27 kap. 6 a § IL kommer nu i stället att omfattas av det generella avdragsförbudet för nedskrivningar. Äldre praxis avseende tillämpningen av 27 kap. 6 a § IL kan således också ge vägledning vid tillämpningen av den nya generella regeln i 17 kap. samma lag.

Lagförslaget

Förslaget innebär att en ny paragraf införs, 17 kap. 8 § IL, samt en ny rubrik närmast före den paragrafen. Förslaget innebär även att 27 kap. 6 a § IL upphör att gälla.

6 Ändrade regler för beskattning av delägare i handelsbolag

Regeringens förslag: Bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten för kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer – där avdraget ska göras av ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar – ändras så att den enbart gäller förluster på delägarätter.

När näringsbetingade andelar avyttras för ett pris som understiger marknadsvärdet finns det särskilda regler som ska förhindra att någon som äger andelar i det avyttrande företaget beskattas för utdelning eller att någon som äger andelar i det förvärvande företaget ska öka sitt anskaffningsvärde på andelarna. Tillämpningsområdet av dessa bestämmelser utvidgas till att även omfatta avyttring av sådana andelar i handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som i vissa fall behandlas som näringsbetingade andelar.

Bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet ska beräknas när en andel upphör att vara näringsbetingad ska tillämpas på motsvarande sätt när det gäller andelar som innehas av handelsbolag.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs också att det i lagtext skulle preciseras att det är förhållandena vid tidpunkten för avyttringen respektive när utdelningen beslutas samt vid räkenskapsårets utgång som är avgörande för om det

blir en skattefri kapitalvinst eller utdelning när ett handelsbolag avyttrar andelar eller tar emot utdelning. Motsvarande precisering skulle enligt promemorians förslag även göras när det gäller avdragsrätten för kapitalförluster.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft något att invända mot förslagen om att den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster bara ska gälla förluster på delägarrätter och att bestämmelsen i 23 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, även ska omfatta sådana andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som avses i 25 a kap. 3 a § samma lag. Några invändningar har heller inte lämnats mot förslaget rörande tillämpningen av 25 kap. 6 § IL vid karaktärsbyte vid indirekt innehav.

Några remissinstanser avstyrker däremot förslaget om att i lagtexten precisera att det är förhållandena vid avyttringstidpunkten respektive när utdelningen beslutas samt vid räkenskapsårets utgång som är avgörande för om det blir en skattefri kapitalvinst eller utdelning när ett handelsbolag avyttrar andelar eller tar emot utdelning. Bland de sistnämnda finns *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Sveriges advokatsamfund* samt *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, vars yttrande också *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig till.

Bakgrund: De nya reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn trädde i kraft den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:36, bet. 2009/10:SkU22, rskr. 2009/10:109, SFS 2009:1413).

Ändringarna innebar att andelar i handelsbolag infogades i det befintliga systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En andel i ett handelsbolag behandlas nu på samma sätt som en näringsbetingad andel om delägaren är ett företag. En kapitalvinst på en sådan andel är således skattefri. Handelsbolag kan nu även avyttra sitt eget innehav av andelar skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren (den skattskyldige) själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av. På samma sätt kan ett handelsbolag ta emot skattefri utdelning om utdelningen varit skattefri om den tagits emot direkt av delägaren.

Vissa följdändringar genomfördes också, t.ex. har handelsbolagen fullt ut infogats i systemet för skalbolagsbeskattning.

Skälen för regeringens förslag

Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster

I 48 kap. 27 § andra stycket IL infördes en begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster som uppkommer i handelsbolag. Syftet med bestämmelsen är att motverka befarad skatteplanering. I efterhand har det uppmärksammats att det nya stycket kommit att få ett alltför omfattande tillämpningsområde. Som konstaterades i promemorian var avsikten inte att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på svenska fordringsrätter, utan endast på delägarrätter. Regeringen instämmer i den bedömning som gjorts i promemorian, att bestämmelsen bör ändras så att det klart framgår att den bara gäller förluster på delägarrätter.

Underlåten utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser

I 22 kap. IL finns regler om beskattning vid uttag ur näringsverksamhet och i 23 kap. IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. En underprisöverlåtelse som uppfyller vissa angivna villkor innebär att uttagsbeskattning inte ska ske. Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår bland annat att om tillgången överlåts av ett företag ska överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av förvärvaren eller av den som direkt eller indirekt äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget. Av 23 kap. 12 § första stycket IL framgår att om tillgången förvärvas av ett företag ska skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som en utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

Av 23 kap. 2 § följer att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte gäller när kapitalvinsten är skattefri enligt reglerna i 25 a kap. IL. Dock ska reglerna om underlåten utdelningsbeskattning för delägare i överlåtande företag m.m. i 23 kap. 11 och 12 §§ IL tillämpas vid en sådan försäljning, om vissa villkor är uppfyllda.

När andelar i handelsbolag infogades i systemet med skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar var avsikten att även sådana skattefria avyttringar skulle omfattas av reglerna i 23 kap. 11 och 12 §§, se prop. 2009/10:36 s. 64 f. Skatteverket har dock uppmärksammat att lagtexten inte fullt ut återspeglar vad regeringen uttrycker i propositionen. Den nuvarande lydelsen av 23 kap. 2 § andra stycket andra meningen IL är följande: ”Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel eller en delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet...”. Handelsbolagsandelar behandlas enligt 25 a kap. 3 a § IL som näringsbetingade andelar i *det kapitlet*. Det innebär att i övriga kapitel i IL ingår inte handelsbolagsandelar i begreppet näringsbetingade andelar om inte detta anges särskilt. Bestämmelsen i 23 kap. 2 § andra stycket IL omfattar således inte handelsbolagsandelar i dess nuvarande lydelse. Andelar som ägs av handelsbolag omfattas dock av bestämmelserna.

Regeringen anser att bestämmelsen i 23 kap. 2 § andra stycket IL bör ändras på så sätt att den även omfattar sådana andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som avses i 25 a kap. 3 a § IL.

Karaktärsbyte vid indirekt innehav

Ett handelsbolag kan formellt sett inte äga näringsbetingade andelar. Reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst samt förbud mot avdrag för kapitalförlust har i stället utformats så att det är delägarrens ställning som är avgörande. Om kapitalvinsten eller utdelningen inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat andelarna eller tagit emot utdelningen, så ska dennes del av kapitalvinsten eller utdelningen inte tas upp. Indirekt innehav ska således i princip behandlas som ett

direkt innehav. Skatteverket har dock uppmärksammat att bestämmelsen i 25 kap. 6 § IL innebär att det kan uppstå en asymmetri mellan direkt och indirekt innehav. I 25 kap. 6 § IL anges att en näringsbetingad andel som upphör att vara näringsbetingad ska anses anskaffad för marknadsvärdet när detta sker. Bestämmelsen reglerar således anskaffningsvärdet vid ett så kallat karaktärsbyte. Eftersom ett handelsbolag inte kan inneha näringsbetingade andelar – och sådana andelar därmed inte kan byta karaktär i detta avseende – blir nämnda regel inte tillämplig på ett indirekt innehav. Detta får betydelse för beräkningen av om en kapitalvinst hade tagits upp om delägaren själv hade avyttrat motsvarande andelar. Ett exempel kan belysa problematiken.

Delägaren AB X äger indirekt genom handelsbolaget HB tolv procent i det noterade bolaget AB Y. Anskaffningsutgiften för aktierna i AB Y är 6 miljoner kronor. Innehavets marknadsvärde är 12 miljoner kronor. HB säljer aktier i AB Y motsvarande en fjärdedel av sitt innehav för 3 miljoner kronor. Därmed uppkommer det en kapitalvinst för HB om 1,5 miljoner kronor ($3 - [6/4]$). Eftersom det indirekta innehavet vid avyttringen är större än 10 procent, hade en motsvarande kapitalvinst inte tagits upp om delägaren själv hade avyttrat aktierna i AB Y. Kapitalvinsten är således skattefri enligt 25 a kap. 23 § IL. Efter försäljningen uppgår HB:s innehav till 9 procent. Något senare säljer HB resterande aktier i AB Y för 8,5 miljoner kronor. En kapitalvinst uppkommer då med 4 miljoner kronor ($8,5 - [6 - 1,5]$). Eftersom innehavet nu understiger 10 procent vid avyttringstillfället skulle en motsvarande kapitalvinst ha tagits upp om AB X själv hade avyttrat andelarna. AB X andel av kapitalvinsten ska därför tas upp. Om aktieposten hade ägts direkt av AB X skulle regeln i 25 kap. 6 § IL ha tillämpats när innehavet blev mindre än 10 procent och aktierna därmed inte längre var näringsbetingade. Aktierna skulle då ha ansetts avyttrade för marknadsvärdet varmed anskaffningsvärdet skulle ha justerats upp till 9 miljoner kronor. En förlust om 500 000 kronor hade då uppstått vid den andra avyttringen (8,5-9). Om de initiala förhållandena varit de omvända – dvs. anskaffningsvärdet hade varit 12 miljoner kronor och marknadsvärdet vid den första avyttringen hade varit 6 miljoner kronor – skulle en avdragsgill kapitalförlust om 500 000 kronor (8,5-9) ha uppkommit vid den andra avyttringen. Vid tillämpning av 25 kap. 6 § IL på karaktärsbytet hade det däremot vid samma avyttring uppkommit en kapitalvinst om 4 miljoner kronor (8,5-4,5).

För att undvika att direkt och indirekt innehav behandlas på olika sätt föreslår regeringen att 25 kap. 6 § IL ska tillämpas på motsvarande sätt när det gäller sådana indirekt ägda delägarätter som avses i 25 a kap. 23 och 23 a §§ IL. Detta innebär att om kapitalvinster eller kapitalförluster på ett indirekt innehav övergår från att vara skattebefriade respektive ej avdragsgilla till att bli skattepliktiga respektive avdragsgilla för delägaren i handelsbolaget – motsvarande ett karaktärsbyte – ska 25 kap. 6 § IL tillämpas. Det indirekta innehavet ska då anses anskaffat till marknadsvärdet vid denna tidpunkt för den berörda delägaren.

Förhållandena vid utdelningstillfället respektive avyttringen

När handelsbolagen infogades i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar var utgångspunkten att, så långt det är möjligt, följa befintlig ordning med olika beskattningssystem av delägarna i handelsbolag beroende på om dessa är fysiska personer eller företag. I detta sammanhang konstaterades att enbart företag – och inte fysiska personer – kan äga näringsbetingade andelar. Vidare gjordes bedömningen att fysiska personer som är delägare i handelsbolag även fortsättningsvis ska hanteras i linje med befintlig ordning. Mot bakgrund av att förslaget i princip skulle påverka alla förekommande kombinationer av ägande av handelsbolag samt då ägarförändringar i handelsbolag kan ske mycket snabbt, enkelt och formlost bedömdes det inte lämpligt att föra in handelsbolagen som sådana i katalogen över företag som kan äga näringsbetingade andelar. De nya reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn är i stället utformade så att bedömningen av om skattefrihet föreligger utgår från handelsbolagsdelägaren. Utdelning till handelsbolag är skattefri för handelsbolagsdelägaren enbart till den del handelsbolagsdelägaren hade kunnat ta emot utdelningen skattefritt om andelen i det utdelande företaget hade ägts direkt av delägaren. Även kapitalvinst på andelen ska i motsvarande utsträckning omfattas av skattefriheten. Skattefriheten ska dock bara avse de fall då motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt och avyttrat andelen (jfr prop. 2009/10:36, s. 40 f).

Skatteverket har påtalat att det är oklart hur skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster ska bedömas om handelsbolagsandelen har avyttrats till en ny ägare under året. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den delägare som ska redovisa resultatet – för att kunna erhålla skattefri utdelning respektive skattefri kapitalvinst – ha varit delägare i handelsbolaget vid tidpunkten för utdelningen respektive avyttringen. Mot denna bakgrund föreslogs i promemorian ett förtydligande i lagtexten i 24 kap. 17 b § samt 25 a kap. 23 och 23 a §§ IL för att undvika tillämpningsproblem. Kriteriet för skattefrihet skulle enligt förslaget uttryckas så att en utdelning som var skattefri när utdelningen beslutades inte är skattefri vid räkenskapsårets utgång om handelsbolagsandelen avyttras till någon som inte kan lyfta skattefri utdelning och denne ska ta upp resultatet från handelsbolaget. På motsvarande sätt skulle det förtydligas att det är förhållandena både vid tidpunkten för avyttringen och vid beskattningsårets utgång som är avgörande för huruvida kapitalvinsten ska tas upp. En ny lydelse föreslogs också vad gäller kapitalförluster.

Flera remissinstanser har avstyrkt ovannämnda förslag. Bland dessa finns *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* som avstyrker att förslaget genomförs i befintligt skick. Fakultetsnämnden anser att man ytterligare bör utreda vilka situationer som bestämmelsen kan komma att träffa för att inte oönskade fall av kedjebesättning m.m. ska inträda. *Sveriges advokatsamfund* framför att det inte går att överblicka konsekvenserna av de föreslagna ändringarna. Advokatsamfundet avstyrker att ändringarna genomförs, dels mot denna bakgrund och mot bakgrund av att det inte har gjorts gällande att den nu gällande bedömningstidpunkten medför otillbörliga skatteförmåner. *Näringslivets skatte-*

delegation (NSD), vars yttrande också *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig till, avstyrker ändringar som föreslås i 24 kap. 17 b § samt 25 a kap. 23 och 23 a §§ IL. Sådana förändringar skulle, enligt NSD, föranleda sådan överbeskattning som regelverket för näringsbetingade andelar syftar till att eliminera. Det handlar här om inkomster eller vinster som redan i dag är föremål för ekonomisk dubbelbeskattning. Eventuella ändringar av lagstiftningen i dessa delar måste enligt NSD föregås av en ny eller fördjupad utredning.

Regeringen kan konstatera att de aktuella bestämmelserna – i deras nuvarande lydelse – är utformade för att reglera hur skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster ska bedömas när fråga är om indirekt ägande genom ett handelsbolag. Som närmare redogjorts för ovan och i förarbetena till bestämmelserna utgår denna bedömning från handelsbolagsdelägaren och inte från handelsbolaget som sådant.

Det kan vidare konstateras att nu aktuella bestämmelser trädde i kraft den 1 januari 2010 (se SFS 2009:1413). Enligt övergångsbestämmelserna ska lagen börja tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet samt, vad gäller bestämmelserna om utdelning i 24 kap. 17 b § IL, på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009. Bestämmelserna har således varit i kraft under en förhållandevis kort tid. Enligt regeringens bedömning är frågan om bestämmelserna i sin nuvarande lydelse kan ge upphov till tillämpningsproblem eller kan medföra otillbörliga skatteförmåner för tidigt väckt. Det finns därför skäl att avvakta rättstillämpningen i denna del. Regeringen lämnar därför inte något förslag i detta avseende utan avser att följa frågan.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 23 kap. 2 §, 25 kap. 6 § samt 48 kap. 27 § IL.

7 Skalbolagsbeskattning

Regeringens förslag: Tiden inom vilken en skalbolagsdeklaration ska lämnas förlängs från 30 till 60 dagar.

Det ska vara möjligt att vid alla typer av skalbolagstransaktioner räkna tiden för deklaraionslämnandet från antingen avyttringstidpunkten eller köparens tillträde till andelen eller delägarrätten. Det samma gäller för tidpunkten för upprättande av det särskilda bokslut som ska läggas till grund för inkomstberäkningen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens. I lagrådsremissen föreslås också en ändring i skattebetalningslagen (1997:483) för att den förlängda tidsfristen för att lämna en skalbolagsdeklaration samt möjligheten att välja när tidsfristen ska börja räknas även ska omfatta de företag som enligt övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska tillämpa skattebetalningslagen också under 2012.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft något att invända mot förslaget. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala univer-*

sitet anser när det gäller de föreslagna ändringarna i 25 a kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och i 49 a kap. 13 § IL att ordet räkenskapsår för tydlighets skull bör föregås av ordet ”handelsbolagets”. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig till, anför bl.a. att den ändring som föreslås i 27 kap. 4 § skatteförfarandelagen minskar den administrativa bördan och välkomnas därför av NSD. Skattedelegationen framför vidare en allmän synpunkt på skalbolagsreglerna. Det påpekas att skalbolagsreglerna ska säkerställa att skatten inbetalas, dvs. förhindra brottsligt beteende, och det genom att beskatta säljaren. Enligt NSD hör sådana regler inte hemma i skattelagstiftningen då ett brottsligt beteende ska beivras med straffrättsliga regler. Bestämmelserna om skalbolagsbeskattning bör därför slopas. Även *Far* lämnar en allmän synpunkt och framför att det är absolut nödvändigt att göra en utvärdering av skalbolagsreglerna. *Skeppsbron skatt* anser att en ytterligare utredning av skalbolagsreglerna vore välkommen för att utreda om de är funktionella, vilka kostnader de medför för de skattskyldiga etc.

Bakgrund

Bestämmelser om skalbolagsbeskattning

I 49 a kap. IL finns bestämmelser om fysiska personers försäljning av andelar i juridiska personer och handelsbolag som är skalbolag. Bestämmelserna infördes år 2002 (prop. 2001/02:165, bet. 2001/02:SkU23, rskr. 2001/02:265, SFS 2002:536). Motsvarande bestämmelser om företags försäljning av delägaraktier i företag som är skalbolag finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL. Dessa bestämmelser infördes år 2003 i samband med införandet av bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:222). Det finns även gemensamma bestämmelser om skalbolagsdeklarationer i 10 kap. 8 a–8 c §§, 11 kap. 12 § samt 12 kap. 8 c § skattebetalningslagen (1997:483).

Syftet med bestämmelserna om skalbolagsbeskattning är att motverka handel med skalbolag, vilken historiskt sett ofta har haft i huvudsak skatteundandragande syfte. Regelverket innebär i korthet att vid avyttring av ett skalbolag ska skalbolagsbeskattning ske om det saknas förutsättningar för att tillämpa något av undantagen från skalbolagsbeskattning. Om skalbolagsbeskattning sker ska en juridisk person ta upp hela ersättningen som kapitalvinst. För en fysisk person som avyttrar andel i skalbolag gäller i stället att kapitalvinsten ska tas upp som passiv näringsverksamhet.

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

Det finns flera undantag från skalbolagsbeskattning. Ett av undantagen infaller om skalbolaget, eller säljaren när skalbolaget är ett handelsbolag, lämnar en skalbolagsdeklaration. En sådan deklaration ska grundas på ett särskilt bokslut och ges in till Skatteverket inom 30 dagar från det att

delägarrätten har avyttrats, eller när det är fråga om handelsbolag inom 30 dagar från det att andelen har avyttrats eller tillträtts. I förekommande fall kan Skatteverket begära att säkerhet ställs för den skatt som belöper på överskottet enligt det särskilda bokslutet. Dessutom finns det undantag bl.a. för minoritetsöverlåtelser och när det föreligger särskilda skäl.

För att förhindra kringgåenden av skalbolagsbestämmelserna finns bestämmelser som ska omöjliggöra återköp av det avyttrade företagets tillgångar utan skattekonsekvenser. Dessa bestämmelser innebär att om det avyttrande företaget, direkt eller indirekt, köper tillbaka den övervägande delen av det avyttrade företagets tillgångar inom två år från den ursprungliga avyttringen av företaget ska bestämmelserna om skalbolagsbeskattnings tillämpas.

Skatteverkets hemställan

Skatteverket har den 26 augusti 2009 till Finansdepartementet inkommit med en hemställan om lagändring och den därtill bifogade promemorian ”Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattnings” (dnr Fi2009/5624). I promemorian lämnas bl.a. följande två förslag till ändringar. Det föreslås en ändring i skattebetalningslagen som innebär att den tid inom vilken en skalbolagsdeklaration ska kunna lämnas förlängs från 30 till 60 dagar efter det att delägarrätten eller andelen har avyttrats eller tillträtts av köparen. Det föreslås även att en skalbolagsdeklaration och det särskilda bokslut som ska ligga till grund för inkomstberäkningen vid upprättandet av deklarationen ska kunna avse ett beskattningsår som anses avslutat vid tidpunkten för köparens tillträde till delägarrätten eller andelen.

Skälen för regeringens förslag

Förlängd tidsfrist för lämnande av skalbolagsdeklaration

Avyttring av företag kräver ofta en betydande arbetsinsats som måste utföras under kraftig tidspress. I många fall kan detta föra med sig svårigheter för deklarationslämnarna att i tid hinna upprätta och lämna skalbolagsdeklaration. Om en skalbolagsdeklaration lämnas för sent ska deklarationen avvisas. Eftersom en skalbolagsdeklaration lämnas för undvikande av skalbolagsbeskattnings innebär ett beslut om avvisning stor risk för att skalbolagsbeskattnings sker. Den enda möjligheten att undvika beskattnings enligt skalbolagsreglerna efter ett beslut om avvisning av en skalbolagsdeklaration är att någon av de övriga undantagsbestämmelserna skulle vara tillämpliga i det aktuella fallet.

Enligt uppgift från Skatteverket är det, till följd av den nuvarande tidsfristen om 30 dagar, inte ovanligt att en skalbolagsdeklaration lämnas inom den angivna tiden men i en ofullständig form. Detta för med sig att uppgiftslämnandet måste kompletteras i efterhand. En ofullständig deklaration innebär extraarbete för såväl den deklarationsskyldige som Skatteverket. En sådan deklaration för ofta med sig onödigt långa handläggningstider, resurskrävande skriftväxling – bl.a. i form av förfrågningar

från Skatteverkets sida – och ett bevakningsförfarande av det pågående ärendet i avvaktan på komplettering.

Regeringen kan konstatera att den korta tidsfristen för lämnande av skalbolagsdeklaration är till nackdel för såväl företagen som Skatteverket. En längre tidsfrist skulle innebära betydande förenklingar för deklarationslämnaren och i många fall bör behovet av komplettering i efterhand minska. Skatteverket har också gjort bedömningen att verkets möjligheter att kontrollera skalbolagsavyttringar inte kommer att försämrats om tidsfristen förlängs. Enligt regeringens uppfattning kan en sådan förlängning inte heller anses motverka syftet med reglerna om skalbolagsbeskattning. Att fördubbla den nu gällande tiden för deklarationslämnandet bör leda till en klar förbättring av regelverket i detta avseende. Regeringen föreslår mot denna bakgrund att tiden för att lämna en skalbolagsdeklaration ska förlängas från 30 till 60 dagar.

Från vilken tidpunkt tidsfristen ska börja räknas

I dagsläget räknas tidsfristen för lämnande av en skalbolagsdeklaration från dagen för avyttringen av delägarretten. Det är vanligt förekommande att avyttring av företag utformas i stegvisa förfaranden så att dagen för köparens tillträde till delägarretten eller andelen förläggs till ett senare tillfälle än dagen för avtalet om avyttringen. Vid tillträdet överförs de med ägandet av företaget förenade väsentliga riskerna och förmånerna. Först i och med tillträdet till delägarretten eller andelen får köparen som regel den faktiska kontrollen över det förvärvade företaget och den i företaget bedrivna verksamheten.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag som är skalbolag har i dag möjlighet att räkna tidsfristen för lämnande av skalbolagsdeklaration från köparens tillträde till andelen. Eftersom företagsavyttringar ofta sker i linje med det ovan beskrivna stegvisa avyttringsförfarandet anser regeringen att det vid samtliga former av avyttringar, och inte bara vid fysiska personers avyttring av handelsbolag, bör vara möjligt att räkna tiden för avlämnandet av skalbolagsdeklarationen från köparens tillträde. En sådan ordning innebär neutralitet mellan företagsformerna och för med sig att även t.ex. aktiebolag kan räkna tiden för lämnande av en skalbolagsdeklaration från köparens tillträde till aktierna i det avyttrade bolaget. I många fall skulle en sådan ordning innebära en förlängning av tiden för deklarationslämnandet jämfört med i dag.

Det särskilda bokslutet som ska ligga till grund för inkomstberäkningen bör upprättas när den faktiska kontrollen går över till köparen. Regeringen anser därför att även bokslutet ska kunna upprättas som om beskattningsåret avslutats vid tidpunkten för köparens tillträde.

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, som inte har haft något att invända mot förslaget som sådant, har lämnat en synpunkt på hur lagtexten har formulerats i promemorian. Fakultetsnämnden anser att ordet räkenskapsår för tydlighets skull bör föregås av ordet ”handelsbolagets”. Regeringen är dock av uppfattningen att den i promemorian valda formuleringen i 25 a kap. 11 § respektive 49 a kap. 13 § IL är tydlig och att det inte borde råda någon missuppfattning om att det är handelsbolags räkenskapsår som avses.

Övrigt

Några remissinstanser, däribland *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* och *Far*, har framfört allmänna synpunkter på reglerna om skalbolagsbeskattning, bl.a. att de ska slopas alternativt att en översyn bör göras. Regeringen kan med anledning av dessa synpunkter endast konstatera att det i detta sammanhang inte finns utrymme för en övergripande bedömning eller utvärdering av befintligt regelverk.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 25 a kap. 11 § och 49 a kap. 13 § IL samt i 10 kap. 8 b § skattebetalningslagen. Regeringen har i en lagrådsremiss beslutad den 13 januari 2011, Skatteförfarandet, föreslagit ändringar i paragraferna i IL. Där föreslås också att en ny lag, skatteförfarandelagen, ska ersätta bland annat skattebetalningslagen. Enligt övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska den nya lagen träda i kraft den 1 januari 2012 och när det gäller slutlig skatt tillämpas första gången på skatt som avser beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Reglerna i nuvarande 10 kap. 8 b § skattebetalningslagen har föreslagits överföras till 27 kap. 4 § skatteförfarandelagen.

8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Ändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar som skett samt på utdelningar som lämnats efter den 1 januari 2012. Ändringarna i skattebetalningslagen ska träda i kraft den 31 december 2011 och tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet. Ändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar som skett under beskattningsår som påbörjas efter den 31 januari 2012.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian saknades dock tillämpningsbestämmelser för ändringarna i inkomstskattelagen avseende utdelningar som lämnats efter ikraftträdandet. I och med ändringen i skattebetalningslagen (1997:483) har även en smärre justering gjorts i övergångsbestämmelserna till förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anser att slopandet av Lundinreglerna bör ges retroaktiv verkan. Bland dessa finns *Sveriges advokatsamfund* som föreslår att övergångsregler införs med innebörd att utdelning som har skett efter den 1 januari 2005 ska beskattas med bortseende från 24 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om den skattskyldige begär det. Även *Sveriges Byggindustrier* framför att avskaffandet bör kunna ges retroaktiv verkan så att utdelningar som sker redan från och med 2005 på yrkande av den skattskyldige beskattas utan tillämpning av Lundinregeln. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, vars yttrande också *Svenskt Näringsliv* samt *Fastighetsägarna Sverige*

anslutit sig till, anser att lagförslaget bör kompletteras med en övergångsbestämmelse med innebörden att de slopade reglerna, på den skattskyldiges yrkande, inte ska tillämpas bakåt i tiden. En sådan möjlighet bör enligt NSD kvarstå i vart fall så länge som en omprövning enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen står öppen. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att man bör överväga att i övergångsreglerna ge upphävandet viss retroaktiv verkan och hänvisar till den slumpmässiga träffbildningen av Lundinreglerna. *Far* anser att det är absolut nödvändigt att slopandet av Lundinreglerna ska kunna tillämpas retroaktivt. De domar som meddelats av Regeringsrätten, RÅ 2010 ref. 123 I och II, visar enligt *Far* nödvändigheten av en retroaktiv tillämpning. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att förslaget att slopa Lundinreglerna bör tillämpas retroaktivt från ingången av 2011. Även *Skeppsbron skatt* anser att åtminstone Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL skulle kunna avskaffas med retroaktiv verkan, exempelvis fr.o.m. den 1 januari 2011.

Skälen för regeringens förslag

Ikraftträdande av förslagen

I promemorian *Slopade Lundinregler*, m.m. föreslås att ändringarna i såväl inkomstskattelagen som skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 2 januari 2012. Det ska inledningsvis nämnas att det valda datumet, dvs. den 2 januari 2012, har sin bakgrund i de förslag som regeringen lämnat i lagrådsremissen *Skatteförfarandet* vilken innehåller flera ändringsförslag bl.a. i inkomstskattelagen med ikraftträdande den 1 januari 2012. För att undvika kollisioner med ändringsförslag i samma bestämmelser och med samma ikraftträdandedag föreslås i förevarande lagrådsremiss att ändringarna ska träda i kraft den 2 januari 2012.

I lagrådsremissen föreslås också en ändring i 10 kap. 8 b § skattebetalningslagen. Enligt övergångsbestämmelserna till den föreslagna skatteförfarandelagen ska skattebetalningslagen upphöra att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen ska dock gälla för 2013 och tidigare års taxeringar. Mot bakgrund av att skattebetalningslagen kommer att gälla vid vissa avyttringar också under 2012 föreslås att ändringarna i nämnda lag ska träda i kraft den 31 december 2011.

Slopandet av Lundinreglerna

Ett antal remissinstanser har framfört att slopandet av Lundinreglerna bör ske med retroaktiv verkan. Några av dessa förespråkar att slopandet ska ske redan från och med 2005, vilket var det år då 2002 års företagsskatteutredning presenterade sitt betänkande. Slopandet ska enligt dessa remissinstanser ske på så sätt att den skattskyldige ska kunna yrka att reglerna inte ska tillämpas från och med 2005 alternativt ha denna möjlighet så länge som en omprövning enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen står öppen. Andra remissinstanser har i mer allmänna ordalag argumenterat för att upphävandet bör ges viss retroaktiv verkan, utan att närmare ange hur långt tillbaka i tiden retroaktiviteten bör gå.

Som närmare redogjorts för ovan anser regeringen att Lundinreglerna bör slopas. Slopandet i sin tur innebär att det behövs någon form av kompletterande reglering som tar sikte på hur förluster och nedskrivningar på lagerandelar ska behandlas skattemässigt. Regeringen har mot denna bakgrund föreslagit att det ska införas en generell regel i 17 kap. inkomstskattelagen som innebär att förluster som inte är verkliga och som uppkommer vid avyttring av lagerandelar inte får dras av. Om upphävandet av Lundinreglerna skulle ges retroaktiv verkan – såsom vissa remissinstanser önskat – skulle det också behövas en övergångsbestämmelse med innebörd att den nya regeln om verklig förlust på lagerandelar ska tillämpas före ikraftträdandet för det fall att en skattskyldig i det enskilda fallet har begärt att Lundinreglerna inte ska tillämpas. Enligt regeringens mening är en sådan övergångsordning inte lämplig. Oaktat lämpligheten kan det också ifrågasättas om den föreslagna bestämmelsen om avdrag vid verklig förlust, som sålunda innebär ett avdragsförbud för de förluster på lagerandelar som inte är verkliga, ens får ges retroaktiv verkan. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen är utgångspunkten att betungande retroaktiv skattelagstiftning ska vara förbjuden. Regeringen anser mot bakgrund av ovanstående att slopandet av Lundinreglerna inte bör ges någon retroaktiv verkan.

I promemorian föreslogs att lagändringarna i inkomstskattelagen skulle träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012. Den föreslagna övergångsbestämmelsen bör dock – som också *Far* påpekat – kompletteras så att den även gäller vid utdelning. Regeringen anser därför att de nu föreslagna ändringarna i inkomstskattelagen ska tillämpas på avyttringar som skett samt på utdelningar som lämnats efter den 1 januari 2012.

Övriga övergångsbestämmelser

Som redogjorts för ovan ska den av regeringen tidigare föreslagna skatteförfarandelagen träda i kraft den 1 januari 2012 och när det gäller slutlig skatt tillämpas första gången på skatt som avser beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. I linje med detta anser regeringen att den i denna lagrådsremiss föreslagna ändringen i skatteförfarandelagen ska tillämpas på avyttringar som skett under beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012.

Ändringen i skattebetalningslagen föreslås för att den förlängda tidsfristen för lämnade av skalbolagsdeklaration samt möjligheten att välja när tidsfristen ska börja räknas också ska omfatta företag som övergångsvis under 2012 ska tillämpa nämnda lag. Det föreslås därför att ändringen ska tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet, dvs. efter den 31 december 2011.

9 Konsekvensanalys

9.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Statens skatteintäkter påverkas inte av förslagen. Förslagen bedöms inte heller i övrigt ge upphov till några budgetmässiga effekter.

9.2 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Regeringen bedömer att slopandet av Lundinreglerna innebär en förenkling för Skatteverket. Tidskrävande granskning, uppföljning och process av Lundintransaktioner kommer att kunna upphöra.

Förslaget om att en skalbolagsdeklaration ska kunna lämnas inom 60 dagar efter det att andelen eller delägarretten har avyttrats eller tillträtts av köparen innebär att det finns mera tid för upprättandet av skalbolagsdeklarationer. Detta bör enligt regeringens uppfattning leda till ett uppgiftslämnande med färre felaktigheter, vilket skulle förenkla och effektivisera Skatteverkets kontrollarbete. Om skalbolagsdeklarationerna innehåller färre felaktigheter behöver inte Skatteverket ställa frågor till och avvakta nödvändiga kompletteringar från uppgiftslämnaren. Förslaget bör därför innebära minskade kostnader för Skatteverket eftersom varje ärendes handläggningstid förkortas. Förslagen kan emellertid initialt medföra vissa kostnader för information, översyn av broschyrer och handledningar samt smärre ändringar i Skatteverkets datasystem. Regeringen bedömer dock att förslagen sammantaget inte kommer att leda till ökade kostnader för Skatteverket.

Förslagen bedöms inte ha någon påverkan på kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

9.3 Konsekvenser för företagen

Åtgärder som underlättar för de mindre företagen att driva sin verksamhet eller för nya företag att etablera sig är viktiga inslag i strategin för ekonomisk tillväxt och ökad sysselsättning.

Näringslivet har tidigare framfört att Lundinreglerna bör avskaffas. Enligt en hemställan från PWC (dnr Fi2009/7882) skulle slopandet av Lundinreglerna ”skapa en märkbar förändring i företagets vardag”. Reglerna tillämpas mycket sällan, men vid de slag av företagsöverlåtelser som riskerar att falla in under reglerna krävs ofta ändå en kontroll av att de inte blir tillämpliga. De utgör ett osäkerhetsmoment som inte går att bortse ifrån. En viss lättnad i företagens administrativa börda bör slopandet därför innebära.

Förslagen om ändringar i reglerna för delägare i handelsbolag är i stor utsträckning förtydliganden eller preciseringar av gällande rätt och medför därför i princip inga konsekvenser för företagen.

Förslaget om att förlänga tidsfristen för avlämnande av skalbolagsdeklaration bör underlätta för företagen. Genom att bestämma tidsfristen till 60 dagar ges företagen en bättre möjlighet att direkt komma in med

en fullständig deklaration och de slipper således det extra arbete som är förknippat med kompletteringar av ofullständigt material. Möjligheten att välja om tidsfristen ska räknas från avyttringen eller tillträdet innebär i praktiken också att företagen får lättare att fullgöra sina åtaganden inom den utsatta tiden. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Svenskt Näringsliv* och *Fastighetsägarna Sverige* ansluter sig till, har framfört att den föreslagna ändringen av 27 kap. 4 § skatteförfarandelagen minskar den administrativa bördan varför förslaget välkomnas av NSD.

Näringslivets Regelnämnd NNR har anfört att det vore önskvärt med en uppskattning av de administrativa och övriga kostnader som regelverket ger upphov till. Regeringen har emellertid gjort bedömningen att förslagen i denna lagrådsremiss inte ger upphov till administrativa och övriga kostnader utan att de snarare innebär en minskning av desamma. Det kan i detta sammanhang noteras att *Regelrådet* i sitt remissvar har tillstyrkt förslagen i promemorian samt framfört att konsekvensutredningen är godtagbar. Regelrådet instämmer vidare i den bedömning som gjorts i promemorian, att förslagen innebär en minskning av företagens administrativa kostnader.

10 Författningskommentar

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

16 kap.

1 §

Andra stycket ändras så att hänvisningarna till de kapitel som innehåller bestämmelser om avdrag nu inte längre omfattar 27 kap. eftersom 27 kap. 6 a § upphör att gälla.

17 kap.

8–12 §§

Paragraferna ska upphöra att gälla när de så kallade Lundinreglerna slopas. Se motivering i avsnitt 4.

8 §

Paragrafen är ny. Bestämmelserna i paragrafen ska motsvara 44 kap. 23 § men i stället gälla för andelar som är lager. I 44 kap. 23 § anges att bara verkliga kapitalförluster ska anses som kapitalförluster. Den bestämmelsen gäller bara för kapitaltillgångar. Principen om att avdrag bara får göras för verklig förlust är etablerad och praxis på området är omfattande. Praxis har inneburit att förlusten ska justeras för vissa värdeöverföringar, se t.ex. RÅ 1997 ref. 11. Vid tillämpningen av den nya paragrafen avseende lagerandelar kan principiell ledning till stora delar hämtas från befintlig praxis angående kapitaltillgångar.

Enligt *första stycket* får avdrag för förlust på lagerandelar bara göras om förlusten är verklig.

Värdet på lagerandelar som är anläggningstillgångar i redovisningen ska skrivas ned redovisningsmässigt om värdenedgången är bestående. Nedskrivningen får dras av vid beskattningen förutsatt att lagret inte värderas lägre än vad som följer av lägsta värdets princip. För att principen om verklig förlust ska få fullt genomslag på lagerandelar krävs att den också kan tillämpas avseende nedskrivningar. Av *andra stycket* framgår att om en andel har gått ned i värde, får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av enligt första stycket om andelen i stället hade avyttrats. Innebörden av styckets andra mening är att ett hypotetiskt test ska göras vid tillämpningen. Om andelen har gått ned i värde under beskattningsåret ska det göras en bedömning utifrån en fiktiv avyttring. En förlust som uppkommit vid en fiktiv avyttring på beskattningsårets sista dag ska bedömas enligt första stycket. Om den fiktiva förlusten inte skulle få dras av enligt första stycket får värdet på andelen inte heller skrivas ned skattemässigt.

Det är rimligt att bedömningen utgår ifrån det skattemässiga värdet på andelarna vid beskattningsårets ingång. En jämförelse med anskaffningsvärdet är mindre lämplig eftersom värdet på andelarna kan ha skrivits ned under detta värde på grund av en värdenedgång som bedömts som verklig.

Effekten av att en nedskrivning inte får göras är att den resultatpåverkan som uppkommer i bokslutet inte är en skattemässigt avdragsgill kostnad samt att det utgående skattemässiga värdet på lagerandelarna kommer att vara högre än det bokföringsmässiga värdet. En motsvarande uppjustering eller återföring av nedskrivningen i bokföringen ska som en konsekvens därav inte tas upp.

33 §

Ändringen innebär att hänvisningen till 27 kap. 6 a § tas bort eftersom den paragrafen upphör att gälla.

23 kap.

2 §

Ett tillägg har gjorts i *andra stycket*. Ändringen innebär att 23 kap. 11 och 12 §§ även ska tillämpas vid avyttring av en sådan andel i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som enligt 25 a kap. 3 a § ska behandlas som näringsbetingad.

24 kap.

19 §

Paragrafen ska upphöra att gälla när de så kallade Lundinreglerna slopas. Se motivering i avsnitt 4.

25 kap.

6 §

Ett nytt *andra stycke* har införts. Där anges att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt på sådana indirekta innehav av delägarätter som avses i 25 a kap. 23 eller 23 a §§. Det innebär att delägarätter som ägs indirekt genom ett handelsbolag eller en i utlandet

delägarbeskattad juridisk person ska anses förvärvade för marknadsvärdet om de upphör att vara skattefria för delägaren. Detsamma gäller om kapitalförluster på sådana delägarätter för delägaren i handelsbolaget övergår från att inte få dras av till att få dras av. Det kan inträffa t.ex. genom att marknadsnoterade andelar avnoteras eller att delägarrens indirekta innehav inte längre uppgår till tio procent av röstetalet.

25 a kap.

11 §

Andra stycket har ändrats. Ändringen innebär att det särskilda bokslut som ska ligga till grund för inkomstberäkningen vid alla avyttringar får upprättas antingen vid tidpunkten för avyttringen eller vid köparens tillträde till delägarätten.

Det görs även en korrigerande anledning av att handelsbolag – i och med att de inte är skattesubjekt för inkomstskatt – inte har något beskattningsår. I stället används begreppet räkenskapsår.

27 kap.

6 a §

Paragrafen ska upphöra att gälla. Det införs i stället en ny generell bestämmelse i 17 kap. 8 § som även omfattar de situationer som i dag omfattas av denna paragraf. Se motivering i avsnitt 5.

48 kap.

27 §

Andra stycket har preciserats så att det klart framgår att det bara är förluster på delägarätter som ska begränsas.

49 a kap.

13 §

Paragrafen behandlar undantag från skalbolagsbeskattning för en fysisk person.

Andra stycket har ändrats. Ändringen innebär att det särskilda bokslut som ska ligga till grund för inkomstberäkningen vid alla avyttringar får upprättas antingen vid tidpunkten för avyttringen eller vid köparens tillträde till andelarna.

Det görs även en korrigerande anledning av att handelsbolag – i och med att de inte är skattesubjekt för inkomstskatt – inte har något beskattningsår. I stället används begreppet räkenskapsår.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen ska träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar som skett samt på utdelningar som lämnats efter den 1 januari 2012.

Det nya stycket i 25 kap. 6 § ska tillämpas när den omständighet som föranlett att delägarätterna ska åsättas ett nytt anskaffningsvärde har inträffat efter den 1 januari 2012.

10.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

8 b §

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att tidsfristen för avlämnande av skalbolagsdeklaration förlängs från 30 till 60 dagar. Därtill har några smärre språkliga justeringar gjorts.

När det gäller andelar i handelsbolag har sedan länge gällt att tidsfristen för skalbolagsdeklarationens avlämnande får räknas från antingen avyttringstidpunkten eller från tillträdet till andelarna. Bestämmelsen har nu ändrats så att tidsfristen får räknas från avyttringen eller tillträdet vid samtliga skalbolagstransaktioner.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen ska träda i kraft den 31 december 2011 och tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet.

10.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

27 kap.

4 §

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att tidsfristen för avlämnande av skalbolagsdeklaration förlängs från 30 till 60 dagar.

När det gäller andelar i handelsbolag har sedan länge gällt att tidsfristen för skalbolagsdeklarationens avlämnande får räknas från antingen avyttringstidpunkten eller från tillträdet till andelarna. Bestämmelsen har nu ändrats så att tidsfristen får räknas från avyttringen eller tillträdet vid samtliga skalbolagstransaktioner.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen ska träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar som skett under beskattningsår som börjar efter den 31 januari 2012.

Sammanfattning av promemorian Slopade Lundinregler, m.m.

Bilaga 1

I promemorian lämnas förslag på vissa ändringar inom företagsbeskattningens område.

De s.k. Lundinreglerna föreslås avskaffas. För att motverka risk för skatteplanering med anledning av avskaffandet föreslås att avdrag för nedskrivning och förlust på lagerandelar bara medges om värdenedgången eller förlusten är verklig. Den generella regeln för lagerandelar motsvarar den som redan finns för kapitaltillgångar.

Några förslag berör beskattning av delägare i handels- och kommanditbolag. Förslagen är följdändringar med anledning av reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2010.

I promemorian lämnas också några förslag på ändringar i reglerna om skalbolagsbeskattning.

Samtliga lagändringar föreslås träda i kraft den 2 januari 2012.

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

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 17 kap. 8–12 §§, 24 kap. 19 §, 27 kap. 6 a § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 8 § och 24 kap. 19 § ska upphöra att gälla,

dels att 16 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 23 kap. 2 §, 24 kap. 17 b §, 25 kap. 6 §, 25 a kap. 11, 23 och 23 a §§, 48 kap. 27 § och 49 a kap. 13 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 17 kap. 8 §, och en ny rubrik närmast före 17 kap. 8 § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

1 §²

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

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25 a, 27–40, 44–46, 48, 49–52, 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.

Förluster och nedskrivningar på andelar

8 §

Förlust vid avyttring av en andel får bara dras av om den är verklig.

Om en andel har gått ned i värde får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av enligt första stycket om andelen i stället hade avyttrats.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2008:1063.

33 §³

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 §,
- *lagerandelar i fastighetsförvaltande företag i 27 kap. 6 a §,*
- 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 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

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 §,
- partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

23 kap.2 §⁴

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. ska tillämpas på överlåtelser,
2. överlåtelser innebär att sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas ut enligt 42 kap. 20 §, eller
3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel eller en delägar rätt som avses i 25 a kap.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel, *en andel som avses i 25 a kap. 3 a §* eller en

³ Senaste lydelse 2008:1063.

⁴ Senaste lydelse 2009:1413.

23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

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

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

– förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

24 kap.

17 b §⁵

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

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp, *varken av den delägare som innehade handelsbolagsandelen när utdelningen beslutades eller av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång*, om *de själva* hade erhållit utdelningen *vid dessa tidpunkter*. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

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

25 kap.

6 §

Om en andel eller aktiebaserad delägar rätt upphör att vara näringsbetingad hos ägaren, anses den anskaffad för marknadsvärdet när detta sker. I fråga om marknadsnoterade delägar rätter gäller detta bara

⁵ Senaste lydelse 2009:1413.

om villkoren om innehavstid i 25 a kap. 6 eller 7 § skulle ha varit uppfyllda om delägarrätten hade avyttrats vid denna tidpunkt. Bilaga 2

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt på sådana indirekta innehav av delägarrätter som avses i 25 a kap. 23 och 23 a §§.

Lydelse enligt lagrådsremiss

Föreslagen lydelse

25 a kap.

11 §⁶

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 27 kap. skatteförfarandelagen (2011:000),

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

3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen har beslutat om att sådan ska ställas.

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

Bokslutet ska upprättas som om företaget beskattningsår eller, i fråga om svenskt handelsbolag, räkenskapsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet. Avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska 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. Vid tillämpning av första och andra styckena likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med ett svenskt handelsbolag.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §⁷

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägarrätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägarrätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig

⁶ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

⁷ Senaste lydelse 2009:1413.

på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om *delägaren själv* hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp, *varken av den delägare som innehade handelsbolagsandelen vid tidpunkten för avyttringen eller av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång*, om *de själva* hade avyttrat tillgången *vid dessa tidpunkter*. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

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

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

23 a §⁸

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

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

Om skattskyldigheten för handelsbolagsandelen övergår till

⁸ Senaste lydelse 2009:1413.

någon annan gäller följande för att avdrag ska få göras. En kapitalförlust skulle ha kunnat dras av enligt första stycket såväl av den delägare som innehade handelsbolagsandelen vid tidpunkten för avyttringen som av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång, om de själva hade avyttrat tillgången vid dessa tidpunkter.

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

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

48 kap.

27 §⁹

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

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

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

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

Lydelse enligt lagrådsremiss

Föreslagen lydelse

49 a kap.

13 §¹⁰

Bestämmelserna i 11 § ska 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 27 kap. skatteförfarandelagen (2011:000),
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

⁹ Senaste lydelse 2009:1413.

¹⁰ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen har beslutat om att sådan ska ställas.

Bokslutet ska 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 ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

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

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap.

1. Denna lag träder i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.

2. Det nya stycket i 25 kap. 6 § tillämpas när den omständighet som föranlett att delägarrätterna ska åsättas ett nytt anskaffningsvärde har skett efter den 1 januari 2012.

Härigenom föreskrivs att 27 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:000) ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss

Föreslagen lydelse

27 kap.

4 §¹

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 30 dagar efter avyttringen eller, *i fråga om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, avyttringen eller tillträdet.*

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 60 dagar efter avyttringen eller tillträdet.

Denna lag träder i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.

¹ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över departementspromemorian kommit in från Kammarrätten i Jönköping, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Linköping, Ekobrottsmyndigheten, Finansinspektionen, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Tillväxtverket, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Far, Näringslivets regelnämnd NNR, Fastighetsägarna Sverige, FöretagarFörbundet, Regelrådet, Sveriges Byggindustrier och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF

Remissyttrande har även inkommit från Skeppsbron Skatt.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Riksrevisionen, Stockholms Handelskammare, Bolagsverket, Företagarna, Svensk Försäkring (tidigare Sveriges Försäkringsförbund), Svenska Bankföreningen, Finansbolagens förening, Svenska Riskkapitalföreningen och Svenska Kreditföreningen.