

Lagrådsremiss

Genomförande av ändringar i fusionsdirektivet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 14 september 2006

Pär Nuder

Per Classon
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas förslag till hur de delar av rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (fusionsdirektivet) som inte tidigare är genomförda, nu bör genomföras i svensk lagstiftning.

Ett nytt förfarande, partiella fissioner, omfattas genom ändringsdirektivet av fusionsdirektivets tillämpningsområde. I lagrådsremissen lämnas förslag till skatteregler för partiella fissioner. En partiell fission föreslås i inkomstskattelagen (1999:1229) definieras som en omstrukturering där ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag. Det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget, antingen i form av andelar i det övertagande företaget eller i form av pengar. Det överlåtande företaget skall inte beskattas för överlåtelsen av verksamheten till det övertagande företaget. Det övertagande företaget tar över det överlåtande företagens skattemässiga värden på tillgångarna. Ersättningen till andelsägarna i det överlåtande företaget skall enligt förslaget behandlas som utdelning, men inte föranleda beskattning hos mottagaren om den utgår i form av andelar i det övertagande företaget. Anskaffningsutgiften på andelarna i det överlåtande företaget skall fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar i det övertagande företaget.

Om det överlåtande företaget vid en partiell fission är ett fåmansföretag tillämpas även särskilda regler för andelsägarna.

Svenska ekonomiska föreningar, svenska ömsesidiga försäkringsföretag och svenska sparbanker föreslås kunna delta fullt ut vid en fusion, fission, partiell fission, verksamhetsavyttring respektive ett andelsbyte.

De utländska associationsformer som genom ändringar i fusionsdirektivet omfattas av bestämmelserna i direktivet föreslås infogas i motsvarande förteckning i svensk rätt. Vissa av dessa kan komma att behandlas som s.k. skattemässigt transparenta företag. Om en utländsk association inte är en utländsk juridisk person i inkomstskattelagens mening, föreslås att associationen inte omfattas av bestämmelserna om uppskov med beskattningen, men att så kallad fiktiv avräkning av utländsk skatt ges i vissa fall.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	53
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	55
3	Ärendet och dess beredning.....	57
4	Partiella fissioner.....	58
4.1	Allmänna utgångspunkter.....	58
4.2	Definitioner.....	60
4.2.1	Definition av partiell fission.....	60
4.2.2	Definition av företag vid en partiell fission....	63
4.3	Villkor för undantag från omedelbar beskattning.....	64
4.4	Beskattningen av företagen.....	65
4.4.1	Allmänt.....	65
4.4.2	Underskott hos det övertagande företaget.....	67
4.5	Beskattningen av andelsägarna i det överlåtande företaget.....	68
4.5.1	Allmänt.....	68
4.5.2	Andelarnas anskaffningsvärde.....	69
4.5.3	Fördelning av sparade lätttnads- och utdelningsutrymmen samt det alternativa omkostnadsbeloppet i 57 kap. IL.....	70
4.5.4	Gamla uppskovsbelopp.....	77
4.5.5	Särskilda regler för mottagna andelar när andelar i överlåtande företag är kvalificerade	79
4.5.6	Bestämmelser för att förhindra utnyttjande av den särskilda kvalificeringen.....	84
4.5.7	Intern försäljning av andelar som blivit kvalificerade efter en partiell fission.....	87
4.5.8	Kupongskatt.....	88
4.6	Andelsbyten.....	89
4.7	Konkurrensen mellan olika uppskovsregler.....	91
5	Svenska ekonomiska föreningar.....	93
5.1	Förändringarna i fusionsdirektivet.....	93
5.2	Särbestämmelserna vid fusioner bör slopas.....	95
5.3	Kooperativa föreningar.....	96
6	Skattemässigt transparenta företag.....	97
6.1	Bakgrund.....	97
6.2	Ett av företagen är skattemässigt transparent.....	98
6.3	En av delägarna är skattemässigt transparent.....	101
7	Andra nya associationsformer i fusionsdirektivet.....	102
8	Övriga frågor.....	103

8.1	Överlåtelse av utländsk filial till utländskt bolag	103
8.2	Kravet på ett innehavs storlek.....	104
8.3	Ytterligare förvärv	104
9	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	105
10	Konsekvenser för företagen.....	106
11	Författningskommentarer	107
11.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	107
11.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	129
11.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter	130
Bilaga 1	Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater	131
Bilaga 2	Lagförslag i betänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19)	145
Bilaga 3	Remissyttranden över betänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19)	190

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 kupongskattelagen (1970:624),
3. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)²
dels att 48 kap. 10 § och 48 a kap. 14 § skall upphöra att gälla,
dels att rubrikerna före 48 kap. 10 § och 48 a kap. 14 § skall upphöra att gälla,

dels att 2 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 18 kap. 12 §, 19 kap. 15 §, 20 kap. 13 §, 21 kap. 20 §, 23 kap. 19 §, 25 kap. 2 §, 26 kap. 15 §, 30 kap. 14 §, 31 kap. 23 §, 37 kap. 1, 2, 9, 16 och 30 §§, 38 kap. 1, 3, 8, 16, 17 och 19 §§, 40 kap. 2, 4 och 24 §§, 42 kap. 2, 16 och 21 §§, 44 kap. 8 §, 48 kap. 7 §, 48 a kap. 1, 6, 7, 8 a och 16 §§, 49 kap. 1, 2, 8, 9, 11, 19 a och 26 §§, 56 kap. 8 § och 57 kap. 1, 7, 13, 15 och 24 §§ samt bilagorna 37.1 och 37.2 skall ha följande lydelse,

dels att punkten 7 i övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 38 a kap., nya paragrafer, 17 kap. 7 a §, 23 kap. 23 a §, 24 kap. 3 a §, 37 kap. 30 a §, 38 kap. 17 a, 17 b och 20 §§, 39 kap. 23 a §, 42 kap. 16 b §, 48 kap. 18 a–18 e §§, 48 a kap. 8 b, 8 c och 17 §§, 49 kap. 3 a och 32 §§, 57 kap. 7 a–7 c, 10 a, 11 a, 12 a, 20 a–20 c, 24 a och 24 b §§, närmast före 17 kap. 7 a §, 24 kap. 3 a § och 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 §, 42 kap. 16 b §, 48 kap. 18 a–18 d §§, 48 a kap. 19 § och 49 kap. 32 § nya rubriker samt närmast före rubriken till 37 kap. 30 § och 38 kap. 19 § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §³

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

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

¹ Jfr rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (EGT L 225, 20.8.1990, s. 1, Celex 31990L0434), senast ändrat genom rådets direktiv 2005/19/EG (EUT L 58, 4.3.2005, s. 19, Celex 32005L0019).

² Senaste lydelse av 48 a kap. 14 § 2005:1136 rubriken närmast före 48 a kap. 14 § 2002:1143.

³ Senaste lydelse 2006:619.

option i 44 kap. 12 §

passiv näringsverksamhet i 23 §

option i 44 kap. 12 §

partiell fission i 38 a kap. 2 §

passiv näringsverksamhet i 23 §

17 kap.

Partiella fissioner

7 a §

För andelar som tas emot vid en partiell fission, anses som anskaffningsvärde så stor del av anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar. Anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget skall minskas i motsvarande mån.

33 §⁴

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

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 7 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- *partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, och*

– förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

18 kap.

12 §⁵

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,

⁴ Senaste lydelse 2003:224.

⁵ Senaste lydelse 2003:224.

- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och* – 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 §§.

19 kap.

15 §⁶

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och* – 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 §§.

20 kap.

13 §⁷

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för markanläggningar finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, *och* – kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och* – verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
 - *partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.*

21 kap.

20 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för skog finns när det gäller

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och* – verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,

⁶ Senaste lydelse 2003:224.

⁷ Senaste lydelse 2003:224.

38 kap. 14 §, och

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.

19 §⁸

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

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket.

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan *marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag* som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

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

23 a §

Vid tillämpningen av 18–22 §§ skall en andel i ett förvärvande företag som bara är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inte anses som en kvalificerad andel. Sådan andelar skall dock anses kvalificerade vid tillämpning av 19 § andra stycket till den del som andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade bara enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b §.

24 kap.

Partiell fission

3 a §

Vid en partiell fission skall den ersättning som andelsägaren i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget anses

⁸ Senaste lydelse 2005:1136.

som utdelning från det överlåtande företaget.

Om andelarna i det överlåtande företaget är kapitaltillgångar hos andelsägaren, skall utdelning i form av andelar i det övertagande företaget inte tas upp.

Om andelarna i det överlåtande företaget är lagertillgångar hos andelsägaren, skall utdelning i form av andelar inte tas upp till ett högre belopp än vad utdelningen medför i nedskrivning av andelsägarens andelar i det överlåtande företaget.

25 kap.

2 §⁹

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

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och* – verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, – partiella fissioner i 38 a kap. 14 §, *och*
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

26 kap.

15 §¹⁰

Bestämmelser om att värdeminskningssavdrag m.m. inte skall återföras finns när det gäller

- skogsavdrag i 21 kap. 14 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 13 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 17 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 12 §, *och* – verksamhetsavyttringar i 38 kap. 12 §, – partiella fissioner i 38 a kap. 13 §, *och*
- förvärv av vissa tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 4 §.

⁹ Senaste lydelse 2003:224.

¹⁰ Senaste lydelse 2000:1341.

30 kap.

14 §

Om näringsverksamheten i en juridisk person tas över av en annan juridisk person, får också periodiseringsfonderna tas över vid ombildningar enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags hela försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag som bildats för ändamålet.

Vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens periodiseringsfonder.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § och för *partiella fissioner i 38 a kap. 15 §.*

31 kap.

23 §

Vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens ersättningsfonder.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § och för *partiella fissioner i 38 a kap. 15 §.*

37 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid fusioner och fissioner.

I 30 a § finns bestämmelser om beskattningen när överlåtaren är en utländsk association och ombildningen hade varit en fusion eller fission om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

2 §¹¹

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande

¹¹ Senaste lydelse 2003:1102.

företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

– ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 § jämförd med 48 kap. 10 §,

– andelsbyten i 48 a kap., och

– uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

9 §¹²

Med företag avses i detta kapitel 1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Med företag avses i detta kapitel 1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

16 §

Vid kvalificerade fusioner och fissioner skall bestämmelserna i 17–30 §§ tillämpas.

Vid kvalificerade fusioner och fissioner skall bestämmelserna i 17–29 §§ tillämpas.

Fiktiv avräkning

30 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, gäller andra stycket till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten eller – om det inte finns något skatteavtal – som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § hade tillämpats i den staten.

Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget

Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget

¹² Senaste lydelse 2001:1185.

faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av *Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet* om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).

faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i *rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990* om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, *partiell fission*, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater *samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.*¹³

Överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person

30 a §

Fiktiv avräkning för skatt skall göras enligt andra stycket om

– tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som hade varit en fusion eller fission om överlåtaren hade varit en utländsk juridisk person,

– överlåtaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,

– överlåtaren bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och

– överlåtaren är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

En delägare i associationen som beskattas med på grund av ombildningen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av

¹³ EGT L 225, 20.8.1990, s. 1, Celex 31990L0434, senaste ändringen EUT L 58, 4.3.2005, s. 19, Celex 32005L0019.

utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

38 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring.

I 20 § finns bestämmelser om beskattningen när säljaren är en utländsk association och ombildningen hade varit en verksamhetsavyttring om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

3 §¹⁴

Med företag avses i detta kapitel
1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är *skyldigt* att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till

Med företag avses i detta kapitel
1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag *om det är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är *skyldig* att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan

¹⁴ Senaste lydelse 2001:1185.

undantag.

valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

8 §

Ersättningen *skall överstiga* summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Ersättningen *får inte understiga* summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

16 §

Om det *säljande* företaget *har gjort* avdrag för framtida utgifter som hänför sig till *det* som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget.

Om det *köpande* företaget *tar över ansvaret för förpliktelser som legat till grund för* avdrag för framtida utgifter *hos det säljande företaget och* som hänför sig till *den verksamhetsgren* som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget, *om företagen begär det.*

17 §¹⁵

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. *eller* rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter enligt 48 kap. 26 §.

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap., rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter enligt 48 kap. 26 § *eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §.*

17 a §

Det köpande företaget skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs dra av underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsåret före det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs. Begränsningen i avdragsrätten gäller även ett företag som det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomfördes.

¹⁵ Senaste lydelse 2002:1143.

17 b §

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det säljande och det köpande företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i 17 a § tillämpas dock om

1. en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om det köpande företaget får koncernbidrag från det säljande företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs, eller

2. avdragsbegränsning gäller om ett företag, som det köpande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via det köpande företaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från det säljande företaget.

Fiktiv avräkning

19 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en verksamhetsavyttring från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som, utan att villkoret i 7 § är uppfyllt, uppfyller villkoren i 2 § från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Säljaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person

20 §

Fiktiv avräkning för skatt skall göras enligt andra stycket om

– tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som hade varit en verksamhetsavyttring om säljaren hade varit en utländsk juridisk person,

– säljaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,

– säljaren bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och

– säljaren är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Den delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

38 a kap. Partiella fissioner

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett

företag överlåter tillgångar till ett annat företag genom en partiell fission.

I 22 § finns bestämmelser om beskattningen när överlåtaren är en utländsk association och ombildningen hade varit en partiell fission om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Definitioner

2 §

Med partiell fission avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företag (det överlåtande företaget) skall överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett annat företag (det övertagande företaget).

2. Det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren.

3. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Om det överlåtande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna.

4. Ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget skall lämnas i form av andelar i det övertagande företaget (mottagna andelar) eller i pengar.

3 §

Om det vid en partiell fission finns flera övertagande företag, gäller vad som sägs om det övertagande företaget vart och ett av dem.

4 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag om det är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

5 §

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat som är medlem i Europeiska unionen, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, skall det anses höra hemma i denna andra medlemsstat.

Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Inledning

6 §

Bestämmelserna i 10–20 §§ skall tillämpas om villkoren i 7–9 §§ är uppfyllda.

Skattskyldighet

7 §

Det överlåtande företaget skall

omedelbart före avyttringen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av skatteavtal.

8 §

Det övertagande företaget skall omedelbart efter avyttringen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Inkomsten får inte helt eller delvis vara undantagen från beskattning på grund av skatteavtal.

Ersättningens storlek

9 §

Summan av de övertagna förpliktelserna och ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget får inte understiga summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna.

Beskattningen

Hos det överlåtande företaget

10 §

Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon annan intäkt på grund av den partiella fissionen än vad som framgår av 11 §.

11 §

För andra tillgångar än kapitaltillgångar skall det överlåtande företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt.

Om inventarier som överlåts bara är en del av överlåtarens samtliga inventarier, skall en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp.

12 §

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det överlåtande företaget på grund av den partiella fissionen skall inte tas upp respektive får inte dras av.

13 §

Värdeminskningsavdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt skall inte återföras enligt 26 kap. hos det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget

14 §

Det övertagande företaget skall anses ha anskaffat andra förvärvade tillgångar än kapitaltillgångar för ett belopp som motsvarar det belopp som det överlåtande företaget skall ta upp enligt 11 §.

I fråga om kapitaltillgångar inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation.

Fonder, avsättningar och underskott

15 §

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det överlåtande företaget skall tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det övertagande företaget skall i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och

motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen.

16 §

Om det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter hos det överlåtande företaget och som hänför sig till den verksamhetsgren som överläts, skall avdragen inte återföras hos det överlåtande företaget utan hos det övertagande företaget, om företagen begär det.

17 §

Det övertagande företaget får inte ta över rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap., rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter enligt 48 kap. 26 § eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 §.

18 §

Det övertagande företaget skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs dra av underskott från beskattningsåret före det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs. Begränsningen i avdragsrätten gäller även ett företag till vilket det övertagande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomfördes.

19 §

Bestämmelsen i 18 § tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget avseende det beskattningsår då den partiella fissionen

genomförs.

Bestämmelsen i 18 § tillämpas dock om

1. en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om det övertagande företaget får koncernbidrag från det överlåtande företaget avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs, eller

2. avdragsbegränsning gäller om ett företag, som det övertagande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via det övertagande företaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från det överlåtande företaget.

Räkenskapsenlig avskrivning

20 §

Om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än som följer av 14 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då den partiella fissionen sker eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

Fiktiv avräkning

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

21 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en partiell fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en

annan stat som är medlem i Europeiska unionen, tillämpas bestämmelserna i 37 kap. 30 §.

Överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person

22 §

Fiktiv avräkning för skatt skall göras enligt andra stycket om

– tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en ombildning som hade varit en partiell fission om överlåtaren hade varit en utländsk juridisk person,

– överlåtaren är en utländsk association som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,

– överlåtaren bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och

– överlåtaren är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

En delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller

en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Beskattning av ägarna i det överlåtande företaget

23 §

När det gäller beskattningen av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns särskilda bestämmelser om

– beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 7 a §,

– utdelning i 24 kap. 3 a §,

– utdelning i 42 kap. 16 b §,

– beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 18 a och 18 c §§,

– turordning vid avyttring i 48 kap. 18 b §, och

– kvalificerade andelar i 57 kap. 7–7 c, 11 a, 12 a, 15, 20 a–20 c och 24–24 b §§.

39 kap.

23 a §

Utdelning i form av andelar i det övertagande företaget vid en partiell fission får inte dras av enligt 22 eller 23 §.

40 kap.

2 §

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21–26 och 28 §§, om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21–26 och 28 §§, om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 §, om *partiella fissioner* i 38 a kap. 17 § eller om

underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

4 §

Med underskottsföretag avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna i 37 kap. 24 och 25 §§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner.

Med underskottsföretag avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a och 17 b §§ eller efter partiella fissioner i 38 a kap. 18 och 19 §§.

24 §

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

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

I 37 kap. 21–26 och 28 §§, 38 kap. 17–17 b §§ *samt* 38 a kap. 17–19 §§ finns bestämmelser om behandlingen av avdrag för underskott vid kvalificerade fusioner och fissioner, vid verksamhetsavyttringar *respektive* vid *partiella fissioner*.

42 kap.

2 §¹⁶

I inkomstslaget kapital tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 § och 19 kap. 14 §,
- utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
- utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§,
- förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 §, *och*
- återföring av avdrag för

I inkomstslaget kapital tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 § och 19 kap. 14 §,
- utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
- utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§,
- förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 §,
- återföring av avdrag för

¹⁶ Senaste lydelse 2000:1355.

avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i 31 kap. 21 och 22 §§.

avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i 31 kap. 21 och 22 §§, och

– fiktiv avräkning i 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 § och 38 a kap. 22 §.

16 §¹⁷

Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1. utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,

2. aktier i moderbolaget är marknadsnoterade,

3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,

4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget,

5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och

6. dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Första stycket gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

I 48 kap. 8 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.

Bestämmelserna i denna paragraf skall inte tillämpas om bestämmelserna i 16 b § om undantag från omedelbar beskattning vid partiella fissioner kan tillämpas.

Utdelning vid partiell fission

16 b §

Vid en partiell fission skall den ersättning som andelsägaren i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget anses som utdelning från det överlåtande företaget. Sådan utdelning i form av andelar i det övertagande företaget skall inte tas upp.

21 §¹⁸

Vid sådana fusioner som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen

Vad som skiftas ut till en andelsägare i det överlåtande

¹⁷ Senaste lydelse 2001:1176.

¹⁸ Senaste lydelse 2006:619.

(1987:667) om ekonomiska föreningar och i 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker skall andelar i den övertagande föreningen som skiftas ut till medlemmen inte behandlas som utdelning. Detsamma gäller vid sådana fusioner som avses i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar).

Vad som utöver andelarna skiftas ut till medlemmen skall i sin helhet behandlas som utdelning.

I 48 kap. 10 § finns bestämmelser om anskaffningsutgift för de utskiftade andelarna.

företaget vid en fusion eller en fission enligt 37 kap. skall inte behandlas som utdelning.

44 kap.

8 §

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,
2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller
3. upplöses genom fusion eller fission.

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

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

Av 37 kap. 29 § första stycket framgår att bestämmelsen i första stycket 3 inte gäller värdepapper som innehas av det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission.

48 kap.

7 §¹⁹

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

Om en andel i en investeringsfond är förvaltarregistrerad enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, skall vid tillämpning av

¹⁹ Senaste lydelse 2004:66.

genomsnittsmetoden enligt första stycket bortses från andra andelar i samma fond som är registrerade i annan förvaltares eller andelsinnehavarens eget namn.

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

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

I 18 c §, 48 a kap. 16 § och 49 kap. 29 § finns ytterligare undantag från bestämmelsen i första stycket som gäller *partiella fissioner*, andelsbyten med framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten.

Andelar som förvärvats genom partiell fission

Omkostnadsbeloppet

18 a §

För andelar som tas emot vid en partiell fission, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget – beräknat vid tidpunkten för den partiella fissionen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar.

Efter en partiell fission skall, vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget, den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån.

Turordning vid avyttring m.m. av andelar i det övertagande företaget

18 b §

Om en ägare i det överlåtande företaget äger andelar av samma slag och sort som den mottagna

andelen vid tidpunkten för den partiella fissionen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), skall avyttringar anses ske i följande ordning:

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

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Genomsnittsmetoden

18 c §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

Beräkning av tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst

18 d §

Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, skall det beräknas ett tjänstebelopp för utdelning enligt andra stycket och ett tjänstebelopp för kapitalvinst enligt tredje stycket.

Ett belopp lika med värdet på den mottagna andelen minskat med det sparade utdelningsutrymme som hör till andelen i det övertagande företaget utgör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission för den mottagna andelen.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i

inkomstslaget tjänst om den mottagna andelen hade avyttrats mot en marknadsmässig ersättning omedelbart efter att den mottagits utgör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission för den mottagna andelen.

18 e §

Om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 18 d § eller 48 a kap. 8 b § som hör till andelen i det överlåtande företaget, tillämpas andra och tredje styckena i stället för 18 d §.

Tjänstebelopp för utdelning skall minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter att tjänstebeloppet beräknats och fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

Tjänstebelopp för kapitalvinst skall fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 18 a §.

48 a kap.

1 §²⁰

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång, gäller dock bestämmelserna i 49 kap.

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening vars innehav var betingat av näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, gäller dock bestämmelserna i 49 kap.

I 19 § finns bestämmelser om beskattningen när den avyttrade andelen är hänförlig till en utländsk association och förfarandet hade varit ett andelsbyte om associationen hade

²⁰ Senaste lydelse 2002:1143.

varit en utländsk juridisk person.

6 §²¹

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag, *en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,*
2. ett utländskt bolag, eller
3. ett annat utländskt företag *om det är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är *skyldigt* att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

7 §²²

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 § *eller en svensk ekonomisk förening.*

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 §.

8 a §²³

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel, skall det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (*tjänstebeloppet*) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga. *Om det sparade utdelningsutrymme som har fördelats på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 15 § första stycket är högre än det sparade utdelningsutrymme som belöper på de mottagna andelarna när de avyttras, skall mellanskillnaden läggas till tjänstebeloppet.*

Om den avyttrade andelen var en kvalificerad andel skall det göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

²¹ Senaste lydelse 2001:1176.

²² Senaste lydelse 2002:1143.

²³ Senaste lydelse 2005:1136.

8 b §

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om värdet av den mottagna andelen ansetts som utdelning utgör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten för den mottagna andelen.

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst enligt 8 a § utgör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten för den mottagna andelen.

8 c §

Om det tidigare har beräknats ett tjänstebelopp enligt 8 b § eller 48 kap. 18 d § som hör till den avyttrade andelen, tillämpas andra och tredje styckena i stället för 8 b §.

Tjänstebelopp för utdelning minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst efter att tjänstebeloppet beräknats och fördelas på de mottagna andelarna.

Tjänstebelopp för kapitalvinst minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på de mottagna andelarna.

16 §²⁴

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket, skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

Om mottagna andelar inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§, skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av säljaren.

²⁴ Senaste lydelse 2005:1136.

Fiktiv avräkning

17 §

Fiktiv avräkning för skatt skall göras enligt andra stycket om

– en andel i en association avyttras genom ett förfarande som hade varit ett andelsbyte om den association som andelen är hänförlig till hade varit en utländsk juridisk person,

– associationen hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,

– associationen bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och

– associationen är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

En delägare i den association som det avyttras andelar i och som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

49 kap.

1 §²⁵

I detta kapitel finns bestämmelser för juridiska personer och delägare i svenska handelsbolag om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten.

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång, gäller bestämmelserna i detta kapitel även för fysiska personer.

I detta kapitel finns bestämmelser om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten för

- juridiska personer,
- delägare i svenska handelsbolag, och
- obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, gäller bestämmelserna i detta kapitel även för fysiska personer.

I 32 § finns bestämmelser om beskattningen när den avyttrade andelen är hänförlig till en utländsk association och förfarandet hade varit ett andelsbyte om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

2 §²⁶

Med uppskovsgrundande andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 8–13 §§ samt följande förutsättningar:

1. En säljare (säljaren) skall avyttra en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person, ett svenskt handelsbolag eller, när det gäller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt

²⁵ Senaste lydelse 2002:1143.

²⁶ Senaste lydelse 2005:1142.

13 kap. 7 §, en fysisk person.

3 a §

Vad som i detta kapitel sägs om delägare i svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Vad som i detta kapitel sägs om svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om en i utlandet delägarbeskattad juridisk person till den del denna ägs av obegränsat skattskyldiga delägare.

8 §²⁷

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång, skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång *eller en andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

9 §

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är *skyldigt* att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag, *en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,*

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag *om det är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är *skyldig* att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

11 §

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som

²⁷ Senaste lydelse 2002:1143.

anges i 9 § *eller en svensk ekonomisk förening* anges i 9 §.

19 a §²⁸

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

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

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

26 §²⁹

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §* inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt.

Fiktiv avräkning

32 §³⁰

Fiktiv avräkning för skatt skall göras enligt andra stycket om

– *en andel i en association avyttras genom ett förfarande som hade varit ett andelsbyte om den association som andelen är hänförlig till hade varit en utländsk juridisk person,*

– *associationen hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen,*

– *associationen bedriver verksamheten i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1, och*

²⁸ Senaste lydelse 2003:224.

²⁹ Senaste lydelse 2002:1143.

³⁰ Tidigare 32 § upphävd genom 2002:1143.

– associationen är skyldig att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

En delägare i den association som det avyttras andelar i och som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag för respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där associationen hör hemma om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i rådets direktiv 90/434/EE) av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

56 kap.

8 §³¹

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

- förmån av utbildning i 11 kap. 17 §,
- avdrag för framtida substansminskning i 20 kap. 23 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 18–23 §§,
- avdrag för ränta på vinstandelslån i 24 kap. 6, 7 och 10 §§,
- avskattning av fastighet i 25 a kap. 25 §,
- när en fastighet eller andel är lagertillgång i 27 kap. 4–6 §§,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 27 §,
- utskiftning vid ombildning av en ekonomisk förening till aktiebolag i 42 kap. 20 §,
- *partiella fissioner i 48 kap. 18 c–18 e §§,*
- andelsbyten i 48 a kap. 6 a, 8 a, 9, 12–14 och 16 §§,
- *andelsbyten i 48 a kap. 6 a, 8 a–8 c, 9, 12–14 och 16 §§,*

³¹ Senaste lydelse 2003:224.

- avyttring av andelar i svenska handelsbolag i 50 kap. 7 § och 51 kap. 7 §,
- pensionssparavdrag i 59 kap. 4, 10 och 15 §§,
- familjebeskattnings i 60 kap. 12–14 §§, och
- grundavdrag i 63 kap. 5 §.

57 kap.

1 §³²

I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor, andra inkomster samt kapitalvinster på tillgångar och förpliktelser i eller avseende fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.

Av 7 § framgår att bestämmelserna i vissa fall även gäller andelar, optioner och förpliktelser i andra företag än fåmansföretag.

Av 7, 7 a och 7 b §§ framgår att bestämmelserna i vissa fall även gäller andelar, optioner och förpliktelser i andra företag än fåmansföretag.

7 §³³

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, skall mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. Om en sådan mottagen andel direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avyttras till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, skall mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade. Tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § minskat med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst skall fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget i dessa fall.

Om en kvalificerad andel avyttras genom ett andelsbyte, skall mottagna andelar anses kvalificerade hos andelsägaren. En andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget.

Om en andel som är kvalificerad enligt första stycket övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, skall den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 48 a kap. 14 § är tillämplig. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad

Om mottagaren vid en partiell fission även innehar andelar i det överlåtande företaget som inte är kvalificerade, skall samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som mottagarens andel kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av mottagarens samtliga andelar i detta.

³² Senaste lydelse 2005:1136.

³³ Senaste lydelse 2005:1136.

andel.

Om optioner och förpliktelser som avses i 2 § andra stycket avser andelar som är kvalificerade enligt *första* eller *andra stycket*, skall optionerna och förpliktelserna anses kvalificerade.

Om optioner och förpliktelser som avses i 2 § andra stycket avser andelar som är kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b §, skall optionerna och förpliktelserna anses kvalificerade.

7 a §

Om en sådan mottagen andel som avses i 7 § direkt eller genom ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avyttras till ett annat fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som mottagaren direkt eller indirekt äger andel i, skall mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna anses kvalificerade.

7 b §

Om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning, skall den anses kvalificerad. Detta gäller inte om bestämmelsen i 24 b § är tillämplig. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en sådan kvalificerad andel.

Det som sägs om mottagen andel i 7 a § tillämpas även på en andel som anses kvalificerad enligt första stycket. Vad som sägs om mottagaren i 7 a § gäller i dessa fall den som erhållit andelen genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Det som sägs i första stycket om en andel som är kvalificerad enligt 7 eller 7 a § tillämpas också på en andel som blivit kvalificerad enligt första stycket.

7 c §

Om det vid en sådan avyttring som avses i 7 a § finns ett sådant tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyte eller partiell fission

som avses i 48 a kap. 8 b § första stycket eller 48 kap. 18 d § andra stycket och som hör till andelarna i det avyttrade företaget, skall det minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

Om det finns ett sådant tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyte eller partiell fission som avses i 48 a kap. 8 b § andra stycket, eller 48 kap. 18 d § tredje stycket skall det minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget.

10 a §

Efter ett andelsbyte beräknas gränsbelopp under beskattningsåret för en mottagen andel som om andelen var en andel i det avyttrade företaget.

11 a §

Efter en partiell fission skall årets gränsbelopp beskattningsåret när den partiella fissionen genomförs anses vara noll kronor för en mottagen andel i det övertagande företaget.

12 a §

Omkostnadsbelopp beräknat enligt 25 och 26 §§ för en andel i det avyttrade företaget vid ett andelsbyte fördelas på de mottagna andelarna.

Omkostnadsbelopp beräknat enligt 25 och 26 §§ för en andel i det överlåtande företaget vid en partiell fission fördelas på de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

13 §³⁴

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, skall skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår.

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, skall skillnaden (sparat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. *Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 20 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 20 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret skall också utnyttjas vid kapitalvinstberäkning enligt 21 §.*

(första stycket andra meningen)

Lämnar företaget inte någon utdelning, skall hela gränsbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång föras vidare. Sparat utdelningsutrymme skall föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

(andra stycket)

Om en andel avyttras utan att utdelning har skett under året, skall det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Sparat utdelningsutrymme för tillgångar som avses i 2 § andra stycket skall i stället räknas upp med statslåneräntan ökad med en procentenhet.

15 §³⁵

Om kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte, skall sparat utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna.

Om det vid en partiell fission finns sparat utdelningsutrymme enligt 13 § som hör till en andel i det överlåtande företaget, skall detta utrymme fördelas mellan de mottagna andelarna och andelen i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §.

Om andelar som är kvalificerade enligt 7 § första eller andra stycket avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, skall sparat utdelningsutrymme

Om andelar som är kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b § avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, skall sparat utdelningsutrymme fördelas

³⁴ Senaste lydelse 2005:1136.

³⁵ Senaste lydelse 2005:1136.

fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

20 a §

Vid en partiell fission skall vid tillämpning av detta kapitel utdelning i form av andelar i det övertagande företaget som inte skall tas upp enligt 42 kap. 16 b § värderas till noll kronor.

20 b §

Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten skall inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § första stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra stycket tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter skall andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket skall utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket endast beaktas om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

20 c §

Utdelning på en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission skall inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission

enligt 48 kap. 18 d § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § första stycket, 48 kap. 18 e § andra stycket eller 48 a kap. 8 c andra stycket tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter skall andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket skall utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission som fördelats enligt 48 kap. 18 e § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

24 §³⁶

Om en andel som är kvalificerad enligt 7 § första eller andra stycket avyttras eller upphör att existera, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 § första stycket. Om andelen i stället är kvalificerad enligt 7 § andra stycket, skall den del av kapitalvinsten som skall tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga det tjänstebelopp som har fördelats enligt den bestämmelsen.

Första stycket gäller inte om en mottagen andel är kvalificerad enligt 4 § eller 6 § första stycket då den avyttras.

Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten avyttras eller upphör att existera, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § andra stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7 c § andra stycket, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten skall inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

Vid tillämpning av första stycket skall utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten beaktas endast om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

³⁶ Senaste lydelse 2005:1136.

Bestämmelser om fördelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten finns i 48 a kap. 9 §.

24 a §

Om en andel som är kvalificerad bara enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken det hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission avyttras eller upphör att existera, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstlaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 7c § andra stycket, 48 kap. 18 e § tredje stycket eller 48 a kap. 8 c § tredje stycket. Mer än tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission skall sammanlagt inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstlaget tjänst.

Vid tillämpning av första stycket skall utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen.

24 b §

Övergår äganderätten till en andel som är kvalificerad enligt 7, 7 a eller 7 b § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, skall andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Bilaga 37.1³⁷

Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:

Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3 och 30 a § första stycket, 38 kap. 3 § första stycket 3 och 20 § första stycket, 38 a kap. 4 § första stycket 3 och 22 § första stycket, 48 a kap. 6 § 3 och 17 § första stycket samt 49 kap. 9 § 3 och 32 § första stycket:

– bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande samt europakooperativ som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande,

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas ”société anonyme”/”naamloze vennootschap”, ”société en commandite par actions”/”commanditaire vennootschap op aandelen” eller ”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” och sådana offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas ”société anonyme”/”naamloze vennootschap”, ”société en commandite par actions”/”commanditaire vennootschap op aandelen”, ”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité limitée”/”coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité illimitée”/”coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid”, ”société en nom collectif”/”vennootschap onder firma”, ”société en commandite simple”/”gewone commanditaire vennootschap”, offentliga företag som antagit någon av de ovan nämnda associationsformerna samt andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt,

³⁷ Senaste lydelse 2006:619.

(sextonde strecksatsen)

– bolag som *i* tjeckisk rättsordning kallas ”akciová společnost” eller ”společnost s ručením omezeným”,

– bolag som enligt dansk rättsordning kallas ”aktieselskab” eller ”anpartsselskab”,

– bolag som enligt tysk rättsordning kallas ”Aktiengesellschaft”, ”Kommanditgesellschaft auf Aktien”, ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung” eller ”Bergrechtliche gewerkschaft”,

(sjuttonde strecksatsen)

– bolag som *i* estnisk rättsordning kallas ”täisühing”, ”usaldusühing”, ”osaühing”, ”aktsiaselts” eller ”tulundusühistu”,

– bolag som enligt grekisk rättsordning kallas ”ανώνυμη εταιρεία”,

– bolag som enligt spansk rättsordning kallas ”sociedad anónima”, ”sociedad comanditaria por acciones” eller ”sociedad de responsabilidad limitada” och *de* offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– bolag som enligt fransk rättsordning kallas ”société anonyme”, ”société en commandite par actions” eller

– bolag som *enligt* tjeckisk rättsordning kallas ”akciová společnost” eller ”společnost s ručením omezeným”,

– bolag som enligt dansk rättsordning kallas ”aktieselskab” eller ”anpartsselskab”. Andra enligt bolagsskattelagen skattepliktiga bolag, i den utsträckning deras beskattningsbara inkomst beräknas och beskattas enligt de allmänna skatterättsliga bestämmelserna för ”aktieselskaber”,

– bolag som enligt tysk rättsordning kallas ”Aktiengesellschaft”, ”Kommanditgesellschaft auf Aktien”, ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, ”Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit”, ”Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft”, ”Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts”, och andra bolag som bildats enligt tysk lag och som omfattas av tysk bolagsskatt,

– bolag som *enligt* estnisk rättsordning kallas ”täisühing”, ”usaldusühing”, ”osaühing”, ”aktsiaselts” eller ”tulundusühistu”,

– bolag som enligt grekisk rättsordning kallas ”ανώνυμη εταιρεία”, ”εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (E.I.E.)”,

– bolag som enligt spansk rättsordning kallas ”sociedad anónima”, ”sociedad comanditaria por acciones” eller ”sociedad de responsabilidad limitada” samt offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– bolag som enligt fransk rättsordning kallas ”société anonyme”, ”société en commandite par actions”, ”société

”société à responsabilité limitée” och industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag,

– bolag som enligt irländsk rättsordning kallas ”public companies limited by shares or by guarantee”, ”private companies limited by shares or by guarantee”, organ registrerade enligt ”the Industrial and Provident Societies Acts” eller byggnadsföretag registrerade enligt ”the Building Societies Acts”,

– bolag som enligt italiensk rättsordning kallas ”società per azioni”, ”società in accomandita per azioni” eller ”società a responsabilità limitata” och offentliga och privata organ som bedriver industriell och kommersiell verksamhet,

(artonde strecksatsen)

– i cypriotisk rättsordning ”εταιρείες” enligt definitionen i inkomstskattelagstiftningen,

(nittonde strecksatsen)

– bolag som enligt lettisk rättsordning kallas ”akciju sabiedrība” eller ”sabiedrība ar ierobežotu atbildību”,

(tjugonde strecksatsen)

– bolag som är bildade enligt litauisk rättsordning,

– bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas ”société anonyme”, ”société en

à responsabilité limitée”, ”sociétés par actions simplifiées”, ”sociétés d’assurances mutuelles”, ”caisses d’épargne et de prévoyance”, ”sociétés civiles”, som automatiskt omfattas av bolagsskatt, ”coopératives” eller ”unions de coopératives”, industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag samt andra bolag som bildats i enlighet med fransk lagstiftning och som omfattas av fransk bolagsskatt,

– bolag som bildats enligt irländsk rätt eller som i irländsk rätt betraktas som bolag, organ som registrerats enligt Industrial and Provident Societies Act, ”building societies” som bildats enligt Building Societies Acts samt ”trustee savings banks” i den mening som avses i Trustee Savings Banks Act från 1989,

– bolag som enligt italiensk rättsordning kallas ”società per azioni”, ”società in accomandita per azioni”, ”società a responsabilità limitata”, ”società cooperativa” eller ”società di mutua assicurazione” samt privata och offentliga organ vars verksamhet helt och hållet eller huvudsakligen är av kommersiell karaktär,

– bolag som enligt cypriotisk rättsordning kallas ”εταιρείες” enligt definitionen i inkomstskattelagarna,

– bolag som enligt lettisk rättsordning kallas ”akciju sabiedrība” eller ”sabiedrība ar ierobežotu atbildību”,

– bolag som bildats enligt litauisk rättsordning,

– bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas ”société anonyme”, ”société en

commandite par actions” eller
”société à responsabilité limitée”,

commandite par actions”, ”société
à responsabilité limitée”, ”société
coopérative”, ”société
coopérative organisée comme une
société anonyme”,
”association d’assurances
mutuelles”, ”association
d’épargne-pension” eller
”entreprise de nature
commerciale, industrielle ou
minière de l’Etat, des communes,
des syndicats de communes, des
établissements publics et des
autres personnes morales de droit
public” samt andra bolag som
bildats i enlighet med luxemburgsk
lagstiftning och som omfattas av
luxemburgsk bolagsskatt,

(tjugoförsta strecksatsen)

– bolag som i ungersk
rättsordning kallas ”közkereseti
társaság”, ”betéti társaság”, “közös
vállalat”, ”korlátolt felelősségű
társaság”, ”résztvénytársaság”,
”egyesülés”, ”közhasznú társaság”
eller ”szövetkezet”,

(tjugoandra strecksatsen)

– bolag som enligt maltesisk
rättsordning kallas ”Kumpaniji ta’
Responsabilita’ Limitata” eller
”Soċjetajiet en commandite li
l-kapital tagħhom maqsum
f’azzjonijiet”,

– bolag som enligt nederländsk
rättsordning kallas ”naamloze
vennootschap” eller ”besloten
vennootschap met beperkte
aansprakelijkheid”,

– bolag som enligt ungersk
rättsordning kallas ”közkereseti
társaság”, ”betéti társaság”, ”közös
vállalat”, ”korlátolt felelősségű
társaság”, ”résztvénytársaság”,
”egyesülés”, ”közhasznú társaság”
eller ”szövetkezet”,

– bolag som enligt maltesisk
rättsordning kallas ”Kumpaniji ta’
Responsabilita’ Limitata” eller
”Soċjetajiet en commandite li
l-kapital tagħhom maqsum
f’azzjonijiet”,

– bolag som enligt nederländsk
rättsordning kallas ”naamloze
vennootschap”, ”besloten
vennootschap met beperkte
aansprakelijkheid”, ”open
commanditaire vennootschap”,
”coöperatie”, ”onderlinge
waarborgmaatschappij”, ”onds
voor gemene rekening”
”ereniging op coöperatieve
grondslag” eller ”reniging welke
op onderlinge grondslag als
verzekeraar of kredietinstelling
optreedt” samt andra bolag som
bildats i enlighet med nederländsk
lagstiftning och som omfattas av
nederländsk bolagsskatt,

(fjortonde strecksatsen)

– bolag som enligt österrikisk rättsordning kallas ”Aktiengesellschaft” eller ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung”,

(tjugotredje strecksatsen)

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas “spółka akcyjna” eller “spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”,

– *handelsföretag eller bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform liksom också andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade i enlighet med portugisisk rätt,*

(tjugofjärde strecksatsen)

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba omejeno odgovornostjo”, *och*

(tjugofemte strecksatsen)

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť” ”*spoločnosť s ručením obmedzeným*”, ”*verejná obchodná spoločnosť*” eller ”*komanditná spoločnosť*”.

(fetonde strecksatsen)

– bolag som enligt finsk rättsordning kallas ”osaakeyhtiö/aktiebolag”, ”osuuskunta/andelslag”, ”säästöpankki/sparbank” eller ”vakuutusyhtiö/försäkringsbolag”,

– bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

– bolag som enligt österrikisk rättsordning kallas ”Aktiengesellschaft” eller ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, ”*Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften*”,

– *Handelsrättsliga bolag eller civilrättsliga bolag i kommersiell form samt andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade enligt portugisisk rättsordning,*

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”*Akciová spoločnosť*”, ”*Spoločnosť s ručením obmedzeným*” eller ”*Komanditná spoločnosť*”,

– bolag som enligt finsk rättsordning kallas ”osaakeyhtiö/aktiebolag”, ”osuuskunta/andelslag”, ”säästöpankki/sparbank” eller ”vakuutusyhtiö/försäkringsbolag”, *och*

– bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade kungariket.

Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:

Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3 och 30 a § första stycket, 38 kap. 3 § första stycket 3 och 20 § första stycket, 38 a kap. 4 § första stycket 3 och 22 § första stycket, 48 a kap. 6 § 3 och 17 § första stycket samt 49 kap. 9 § 3 och 32 § första stycket:

-
- corporation tax i Irland,
 - imposta sul reddito *delle persone giuridiche* i Italien,
 - impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg,
 - imposta sul reddito *delle società* i Italien,
-

1. Denna lag³⁹ träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas om inte annat följer av punkt 2 första gången vid 2007 års taxering.

7. Om andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, skall sparad lättnadsutrymme enligt punkt 3 fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

7. Om andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket *i dess lydelse vid 2007 års taxering eller 57 kap. 7–7 b §§ i dess nya lydelse* avyttras till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren direkt eller indirekt äger andel i, skall sparad lättnadsutrymme enligt punkt 3 fördelas på säljarens andelar i fåmansföretaget som förvärvat andelarna direkt eller indirekt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

2. Har beskattningsåret påbörjats före ikraftträdandet tillämpas äldre bestämmelser för den del av beskattningsåret som avser tiden före ikraftträdandet.

3. De nya bestämmelserna om partiella fissioner tillämpas på ombildningar efter ikraftträdandet. De nya bestämmelserna i 37, 38, 38 a, 48 a och 49 kap. om fiktiv avräkning tillämpas på ombildningar och förfaranden efter ikraftträdandet.

4. Uppskovsbelopp som anges i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) och som avser en andel i det överlåtande företaget vid en partiell fission fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande

³⁸ Senaste lydelse 2004:614.

³⁹ 2005:1136.

företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §. Sådant uppskovsbelopp skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera.

5. Om en kvalificerad andel till vilken hör ett tjänstebelopp enligt äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a § eller ett tjänstebelopp som har fördelats enligt bestämmelserna i 57 kap. 7 § enligt dess äldre lydelse avyttras eller upphör att existera gäller följande. Den del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst skall inte överstiga tjänstebeloppet eller det tjänstebelopp som har fördelats. Det sagda gäller inte om andelen är kvalificerad enligt 57 kap. 4 § eller 6 § första stycket.

6. Vad som sägs om tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten i 57 kap. 7 c § andra stycket gäller även för tjänstebelopp enligt äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a §.

7. Vad som sägs i 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 c § om tjänstebelopp enligt 48 kap. 18 d § och tjänstebelopp enligt 48 a kap. 8 b § skall också gälla för tjänstebelopp som beräknats enligt äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a §.

8. Vad som sägs om andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7–7 b §§ i 48 a kap. 16 §, 57 kap. 7 § tredje stycket, 7 a–7 b §§, 15 § andra stycket samt 24 b § gäller även för andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första eller andra styckena enligt dess äldre lydelse.

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

Härigenom föreskrivs att 2 § kupongskattelagen (1970:624) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §⁴⁰

I denna lag förstås med

avstämningsbolag: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713),

central värdepappersförvarare: företag som har auktorisation som central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument,

egen aktie: aktie som innehas av bolaget självt,

fondbolag: aktiebolag som driver fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om investeringsfonder,

förvaringsinstitut: en bank eller ett annat kreditinstitut som enligt lagen om investeringsfonder förvarar tillgångarna i en investeringsfond och som sköter in- och utbetalningar avseende fonden,

utdelningstillfälle: för avstämningsbolag den i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen avsedda dagen för avstämmning och för andra aktiebolag liksom i fråga om investeringsfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning,

utdelningsberättigad: den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.

Med utdelning avses även

1. återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen,

2. utskiftning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § aktiebolagslagen,

3. utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen vid nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden samt vid bolagets likvidation,

4. utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,

5. utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § aktiebolagslagen eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget, och

6. utbetalning av delningsvederlag till aktieägare enligt 24 kap. 28 § aktiebolagslagen som avser

delning enligt 24 kap. 1 § andra a) delning enligt 24 kap. 1 §

⁴⁰ Senaste lydelse 2005:1141.

stycket 1 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen.

andra stycket 1 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen,
eller

b) delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 samma lag till den del vederlaget utgörs av annat än ersättning som inte skall tas upp enligt 42 kap. 16 b § inkomstskattelagen (1999:1229).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på utdelning som skett efter ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 15 a och 16 a §§ lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

15 a §⁴¹

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket skall kunna bedöma om verksamhetsvillkoret enligt 48 a kap. 6 a och 12 §§ inkomstskattelagen är uppfyllt samt besluta om kapitalbeloppet och tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § den lagen eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 57 kap. 7 § första stycket samma lag. Vidare skall uppgifter lämnas om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

Den som innehar en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket skall kunna bedöma om verksamhetsvillkoret enligt 48 a kap. 6 a och 12 §§ inkomstskattelagen är uppfyllt samt besluta om kapitalbeloppet enligt 48 a kap. 8 a § den lagen. Uppgifter skall också lämnas så att Skatteverket kan besluta om tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § och tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § samt de tjänstebelopp som har fördelats enligt 48 kap. 18 e §, 48 a kap. 8 c § och 57 kap. 7 c § samma lag. Vidare skall uppgifter lämnas om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

16 a §⁴²

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,

2. uppgift om tjänstebeloppet

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

2. uppgift om tjänstebeloppen

⁴¹ Senaste lydelse 2005:1135.

⁴² Senaste lydelse 2005:1135.

för varje andel, och

för varje andel, och

3. identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för frågan om tjänstebeloppet skall tas upp till beskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering. Vad som sägs i 3 kap. 15 a och 16 a §§ om en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7, 7 a eller 7 b § inkomstskattelagen (1999:1229) gäller även en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 7 § första eller andra styckena inkomstskattelagen enligt dess äldre lydelse. Vad som sägs i 3 kap. 15 a § om tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § inkomstskattelagen gäller även tjänstebelopp enligt 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen enligt dess äldre lydelse.

3 Ärendet och dess beredning

År 1990 tillkom rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater⁴³ (det s.k. fusionsdirektivet). Direktivets syfte är att gränsöverskridande omstruktureringar av företag i olika medlemsstater inte skall missgynnas skattemässigt jämfört med sådana förfaranden som avser bolag i samma medlemsstat. Det gemensamma skattesystemet innebär att uppskov med beskattningen medges vid vissa gränsöverskridande omstruktureringar.

Den 28 februari 2002 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor vid omstruktureringar m.m. (dir. 2002:28). Utredningen antog namnet 2002 års företagsskatteutredning.

För att uppdatera, klarlägga och bredda direktivets tillämpningsområde lade Europeiska kommissionen under år 2003 fram ett förslag (KOM [2003] 613) till ändring av fusionsdirektivet. Den 11 mars 2004 utvidgade regeringen 2002 års företagsskatteutrednings uppdrag till att även analysera och belysa konsekvenserna av kommissionens förslag för det svenska skattesystemet och lämna förslag till hur direktivförslaget skulle kunna genomföras i svensk lagstiftning (dir. 2004:28). Kommissionens förslag antogs av rådet den 17 februari 2005 (2005/19/EG). Ändringsdirektivet, som finns i *bilaga 1*, skall i vissa delar vara genomfört i medlemsstaterna senast den 1 januari 2006 och i andra delar senast den 1 januari 2007.

I mars 2005 överlämnade 2002 års företagsskatteutredning delbetänkandet SOU 2005:19 Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2005/1670). Delar av betänkandets förslag har redan behandlats i propositionerna Vissa skattefrågor med anledning av ny aktiebolagslag, m.m. (prop. 2005/06:39, bet. 2005/06:SkU9, rskr. 2005/06:115, SFS 2005:1136 och 2005:1142), Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136) samt Beskattning av europakooperativ (prop. 2005/06:36, bet. 2005/06:SkU28, rskr. 2005/06:291, SFS 2006:619). I detta lagstiftningsärende lämnas förslag för att genomföra de återstående ändringarna i direktivet, t.ex. det nya förfarandet partiella fissioner samt de nya företagsformer som omfattas av direktivets tillämpningsområde; svenska ekonomiska föreningar, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk sparbank och olika utländska associationsformer.

Det lämnas även ett förslag som i vissa fall innebär ett tak för hur mycket utdelning som skall beskattas i inkomstslaget tjänst efter ett andelsbyte samt ett förslag om övertagande av s.k. alternativa omkostnadsbelopp enligt 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Förslagen har

⁴³ EGT L 225, 20.8.1990, s. 1 (Celex 31990L0434).

nära anknytning till vad som föreslås gälla för mottagna andelar vid partiella fissioner.

Regeringens förslag motsvarar i allt väsentligt det förslag som 2002 års företagsskatteutredning lämnat men har i vissa delar beretts vidare i Regeringskansliet. Synpunkter har under hand inhämtats från Skatteverket.

4 Partiella fissioner

4.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens bedömning: Det behövs nya bestämmelser om partiella fissioner för att uppfylla kraven i fusionsdirektivet. Regleringen bör vara generell och gälla såväl svenska som gränsöverskridande partiella fissioner.

Utredningens bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund* delar utredningens uppfattning att anpassningen av den svenska regleringen så långt möjligt bör vara densamma för inhemska som för gränsöverskridande transaktioner. Övriga remissinstanser har inte särskilt kommenterat frågan.

Bakgrund: Det gemensamma skattesystemet i fusionsdirektivet innebär att uppskov med beskattningen skall medges vid vissa gränsöverskridande omstruktureringar. I direktivet definieras de särskilda förfaranden som skall kunna genomföras utan att de leder till några omedelbara skattekonsekvenser. Det ursprungliga direktivet omfattar fyra former av förfaranden; fusioner, fissioner, överföring av tillgångar (motsvarande verksamhetsavyttringar i inkomstskattelagen [1999:1229, IL]) och utbyte av aktier eller andelar (motsvarande andelsbyten i inkomstskattelagen). Genom ändringarna i fusionsdirektivet omfattas numera ytterligare två förfaranden; partiella fissioner och flyttning av ett europabolags eller ett europakooperativs säte. De frågor som uppkommer genom fusionsdirektivets bestämmelser om flyttning av säte har behandlats tidigare av regeringen i propositionerna *Vissa skattefrågor* med anledning av ny aktiebolagslag, m.m. (prop. 2005/06:39) och *Beskattning av europakooperativ* (prop. 2005/06:36).

Enligt fusionsdirektivet skall en partiell fission – under förutsättning att villkoren i direktivet i övrigt är uppfyllda – inte leda till att det överlåtande bolaget beskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet på de tillgångar som överförs och deras skattemässiga värde (artikel 4.1). En delägare i det överlåtande bolaget skall inte beskattas på grund av att han tilldelas andelar i det övertagande bolaget (artikel 8.2). Detta gäller under förutsättning att delägaren inte åsätter summan av de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande bolaget ett högre skattemässigt värde än det skattemässiga värde de senare andelarna hade omedelbart före den partiella fissionen (artikel 8.5). Det finns inte något hinder mot att beskatta kontant ersättning (artikel 8.9).

Civilrättsliga regler som i stort motsvarar partiella fissioner finns för svenska aktiebolag i 24 kap. 1 § punkt 2 aktiebolagslagen (2005:551) som trädde i kraft den 1 januari 2006. Ett aktiebolag kan enligt denna bestämmelse delas genom att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. Ersättningen (delningsvederlaget) skall utgå i form av aktier i de övertagande bolagen eller som kontant ersättning. Förfarandet benämns delning i aktiebolagslagen. Sedan den nya aktiebolagslagen trädde i kraft har det således varit civilrättsligt möjligt att genomföra partiella delningar trots att några skatteregler som reglerar förfarandet inte har funnits.

Skälen för regeringens bedömning: Som nämnts ovan skall en partiell fission enligt fusionsdirektivet kunna genomföras utan att den utlöser omedelbar beskattning. Om det inte införs några särskilda bestämmelser kan beskattning av de inblandade parterna komma att aktualiseras vid en partiell fission. Utan någon särskild reglering torde t.ex. det värde som andelsägarna i det överlåtande bolaget tillförs behandlas som utdelning och för det överlåtande bolaget kan uttagsbeskattning komma i fråga. Det behövs därför nya bestämmelser om partiella fissioner för att uppfylla kraven i fusionsdirektivet.

Fusionsdirektivet omfattar enbart gränsöverskridande transaktioner. Vid genomförandet av direktivet har tidigare valts lösningen att reglerna så långt som möjligt skall vara desamma för inhemska som för gränsöverskridande transaktioner. Utgångspunkten vid genomförandet av direktivets bestämmelser om partiella fissioner bör vara densamma. Regleringen bör därför vara generell och gälla såväl inhemska som internationella partiella fissioner.

I aktiebolagslagen används termen delning i stället för fission. Begreppet fission förekommer dock redan i skattelagstiftningen som benämning på uppdelning av företag (37 kap. IL). Förfarandet bör därför – såsom utredningen föreslagit – benämnas partiell fission i inkomstskattelagen. I 37 kap. IL om beskattningen vid fusioner och fissioner används termerna överlåtande och övertagande företag. Samma termer bör enligt regeringen användas när det gäller partiella fissioner.

Utredningen menar att bestämmelserna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar bör tjäna som förebild för bestämmelserna om partiella fissioner. En partiell fission har flera avgörande likheter med en verksamhetsavyttring. Den avgörande skillnaden mellan en verksamhetsavyttring och en partiell fission är att ersättningen vid en verksamhetsavyttring bara lämnas till det överlåtande företaget medan det vid en partiell fission främst är delägarna i det överlåtande företaget som erhåller ersättningen. Det överlåtande företaget upphör dock inte att existera, varför likheterna med fission enligt 37 kap. IL är mindre. I övrigt gäller bl.a. följande. För det säljande företaget gäller regler som innebär att någon beskattning inte kommer att ske på grund av avyttringen. I gengäld skall de mottagna andelarna anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten eller verksamhetsgrenen. Med nettovärdet avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och förpliktelser som gäller vid försäljningen. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företags skattemässiga situation.

Regeringen delar utredningens bedömning att bestämmelserna om verksamhetsavyttringar bör tjäna som förebild för de partiella fissionerna. De nya bestämmelserna bör tas in i ett nytt kapitel, 38 a kap., i inkomstskattelagen.

4.2 Definitioner

4.2.1 Definition av partiell fission

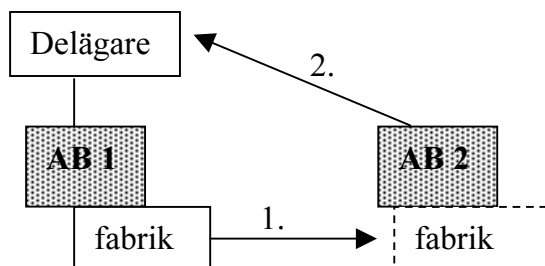
Regeringens förslag: En partiell fission definieras i inkomstskattelagen som en ombildning där ett företag (*det överlåtande företaget*) överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (*de överlåtna tillgångarna*) till ett annat företag (*det övertagande företaget*). Det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget antingen i form av andelar i det övertagande företaget eller i form av pengar. Om det överlåtande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna. Om det finns flera övertagande företag vid en partiell fission, avses med det övertagande företaget vart och ett av dessa företag.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har dock med stöd av direktivets bestämmelser även föreslagit en begränsning i hur stor del av ersättningen som får utgöra kontant ersättning för att bestämmelserna om partiella fissioner skall vara tillämpliga.

Remissinstanserna: *Företagarna* anser att reglerna bör utvidgas till att omfatta även fall då kontant ersättning lämnats med mer än tio procent. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* anser att förslaget bör anpassas till den nya aktiebolagslagen och förordar att kravet på att minst en verksamhetsgren skall behållas i det överlåtande bolaget tas bort. *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsrätten i Stockholms län* anser att man bör överväga om kravet på marknadsmässiga villkor står i överensstämmelse med direktivet.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 2 b a i fusionsdirektivet definieras en partiell fission. En partiell fission innebär (se figur 1) att ett bolag (AB 1) utan att upplösas överför en eller flera verksamhetsgrenar (1) till ett eller flera befintliga eller nya bolag (AB 2). Det överlåtande bolaget behåller minst en verksamhetsgren. I utbyte utfärdar det övertagande bolaget andelar som representerar kapitalet i bolaget. Andelarna överförs (2) till delägarna i det överlåtande bolaget i proportion till deras innehav. I utbyte får även lämnas kontanter. Den kontanta betalningen får dock inte överstiga tio procent av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, det bokföringsmässiga parivärdet av de värdepapper som utfärdats i utbyte.

Figur 1.



Associationsrättsliga bestämmelser om partiell delning finns numera i 24 kap. aktiebolagslagen (2005:551). En partiell fission enligt fusionsdirektivet har, som nämnts tidigare, flera likheter med en partiell delning enligt aktiebolagslagen men skiljer sig också från denna på två punkter. Enligt direktivet finns det ett villkor på att minst en verksamhetsgren skall finnas kvar i det överlåtande företaget vid en partiell fission. Något sådant villkor finns inte vid en partiell delning. Vidare finns vid partiella fissioner till skillnad från partiella delningar en begränsning i hur stor del av vederlaget som kan utgöra kontant ersättning.

En partiell fission som genomförs i enlighet med de förutsättningar som anges i fusionsdirektivet skall inte föranleda någon beskattning av det överlåtande respektive övertagande företaget och inte heller av delägarna i det överlåtande företaget.

För att definieras som en partiell fission enligt fusionsdirektivet krävs att minst en verksamhetsgren behålls hos det överlåtande företaget. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* har förordat att detta krav tas bort vid genomförandet i svensk rätt. SRF har ställt sig frågan vad som händer om t.ex. enbart eget kapital och vissa förvaltnings-tillgångar lämnas kvar vid en partiell fission. Detta skulle enligt SRF kunna skapa oklarheter vid beskattningen. Regeringen finner i likhet med utredningen dock inte skäl att frångå fusionsdirektivets villkor när det gäller att det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren. Termen verksamhetsgren används såväl i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL som i reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL. En definition finns i 2 kap. 25 § IL. Enligt regeringens bedömning kan begreppet verksamhetsgren inte utgöra något betydande tolkningsproblem i detta sammanhang. För att en ombildning skall definieras som en partiell fission bör det i enlighet med direktivet därför krävas att minst en verksamhetsgren behålls av det överlåtande företaget.

Ett annat villkor enligt fusionsdirektivet är att den kontanta ersättningen inte får överstiga tio procent av det nominella värdet. Motsvarande villkor innehåller fusionsdirektivet när det gäller fissioner, fusioner och andelsbyten. Vid det svenska genomförandet av direktivet ställdes det dock inte upp något villkor på fusions- respektive fissionsvederlaget. Det är alltså fullt möjligt att genomföra en fusion eller en fission utan skattekonsekvenser för de inblandade företagen även om hela vederlaget betalas ut kontant.

Bestämmelserna om andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL innehöll fram till den 1 januari 2006 en regel om att bara en mindre del av ersättningen vid andelsbytet fick vara kontanter, närmare bestämt tio procent av de

mottagna andelarnas nominella värden. Kontantgränsen slopades bl.a. mot bakgrund av att bestämmelsen kunde kringgås genom att det upprättades två avtal (se prop. 2005/06:39 s. 27).

Utredningen har, i enlighet med direktivet, föreslagit att det skall vara ett villkor för att en omstrukturering skall omfattas av bestämmelserna om partiella fissioner att den kontanta ersättningen uppgår till högst tio procent. Mot bakgrund av att det inte ställs något krav på vederlaget vid en fusion respektive en fission och särskilt då kontantgränsen vid andelsbyten numera har slopats, anser regeringen att det inte finns skäl att införa en kontantgräns vid partiella fissioner.

Utredningen har dock även föreslagit att ersättningen skall bestämmas på marknadsmässiga villkor. Något motsvarande krav återfinns inte uttryckligen i direktivtexten. *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsrätten i Stockholms län* anser att det bör övervägas om detta krav är förenligt med fusionsdirektivet. Det bör framhållas att den av utredningen föreslagna regleringen motsvarar i princip de bestämmelser som tidigare har införts beträffande verksamhetsavyttringar. Enligt 38 kap. 2 § IL skall ersättningen vara marknadsmässig. Villkoret infördes på förslag från Lagrådet för att förtydliga att bestämmelserna endast omfattar överlåtelsen till den del den är onerös (se prop. 1998/99:15 s. 200 och 286). Fusionsdirektivet saknar visserligen uttryckliga regler om vilket värde ersättningen skall ha, men direktivet tar framför allt sikte på transaktioner mellan oberoende parter. Sådana transaktioner sker endast undantagsvis på annat sätt än på marknadsmässiga villkor. Enligt direktivet skall ersättning lämnas i form av andelar i det övertagande företaget. Av detta krav får enligt regeringens mening anses följa att andelarna också skall utgöra full ersättning. Kravet på marknadsmässig ersättning får därför enligt regeringen anses vara förenligt med fusionsdirektivet. På samma sätt som gäller för verksamhetsavyttringar bör det därför ställas krav på att ersättningen skall vara marknadsmässig för att ombildningen skall utgöra en partiell fission i inkomstskattelagens mening. Utredningen har valt att i den föreslagna regleringen uttrycka detta något annorlunda än för verksamhetsavyttringar. Regeringen anser dock att samma uttrycksätt bör användas för de båda ombildningsformerna och föreslår därför att ett krav för att transaktionen skall behandlas som en partiell fission enligt inkomstskattelagen är att ersättningen är marknadsmässig.

Eftersom en partiell fission även kan ske till flera övertagande företag krävs det en bestämmelse som förtydligar vad som gäller i dessa fall. Om det vid en partiell fission finns flera övertagande företag skall bestämmelserna tillämpas för vart och ett av de övertagande företagen.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att en partiell fission i inkomstskattelagen definieras som en omstrukturering där ett företag (det överlåtande företaget) överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett annat företag (det övertagande företaget). Det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget antingen i form av andelar i det övertagande företaget (mottagna andelar) eller i form av pengar. Om det överlåtande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de överlåtna tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det övertagande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna. I den mån

en partiell delning inte uppfyller villkoren för en partiell fission kan beskattning aktualiseras för de inblandade parterna. Som nämnts tidigare torde t.ex. det värde som andelsägarna i det överlåtande bolaget tillförs behandlas som utdelning och för det överlåtande bolaget kan uttagsbeskattning komma i fråga.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen föreslås i nya 38 a kap. 2–3 §§ IL.

4.2.2 Definition av företag vid en partiell fission

Regeringens förslag: I de nya bestämmelserna om partiella fissioner definieras företag på samma sätt som vid verksamhetsavyttringar. Även svenska ömsesidiga försäkringsbolag och svenska sparbanker tas med i definitionen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* ifrågasätter om undantagen för privatbostadsföretag och investmentföretag har stöd i direktivet.

Skälen för regeringens förslag: Utredningens definition av vilka företag som skall omfattas av bestämmelserna om partiella fissioner är hämtad från inkomstskattelagens bestämmelser om verksamhetsavyttringar. Ändringarna i direktivet innebär dock att ett antal nya associationsformer skall erhålla de fördelar som fusionsdirektivet ger, däribland de svenska associationsformerna svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och svensk sparbank. Uppräkningen har därför även kompletterats med dessa associationsformer (se även avsnitt 7).

På samma sätt som gäller vid verksamhetsavyttringar har utredningen föreslagit att privatbostadsföretag och investmentföretag skall undantas från bestämmelserna om partiella fissioner. *Kammarrätten i Stockholm* ifrågasätter om undantagen har stöd i direktivtexten eftersom dessa företag omfattas av bilagan till direktivet avseende svenska associationsformer. *Kammarrätten* menar att hade Sverige velat undanta vissa typer av företag skulle detta ha gjorts i bilagan till direktivet.

Anledningen till att privatbostadsföretag och investmentföretag tidigare, i samband med genomförandet av fusionsdirektivet, har undantagits från verksamhetsavyttringar är att dessa företagsformer schablonbeskattas. När undantagen tillkom i samband med att reglerna om verksamhetsavyttringar infördes konstaterade regeringen att dessa inte är motiverade av skatteflyktsskäl utan av att de aktuella skattesubjekten beskattas enligt särskilda regler som medför att kontinuiteten i beskattningen inte går att upprätthålla (prop. 1998/99:15, s. 221 och 234). Bestämmelserna i fusionsdirektivet bygger på och förutsätter att kontinuiteten i beskattningen kan upprätthållas. Regeringen gör därför samma bedömning som tidigare att undantagen måste anses förenliga med direktivet och föreslår att samma kategorier av företag som kan delta i en verksamhetsavyttring skall kunna vara parter i en partiell fission.

Bestämmelser med anledning av det anförda föreslås i nya 38 a kap. 4 § IL.

4.3 Villkor för undantag från omedelbar beskattning

Regeringens förslag: Som förutsättning för undantag från omedelbar beskattning gäller att det övertagande företaget omedelbart efter transaktionen skall vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattas för.

Det överlåtande företaget skall omedelbart före avyttringen ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten eller verksamhetsgrenen.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har dock föreslagit att begreppet kvalificerad används för den del av en verksamhetsavyttring respektive en partiell fission som är undantagen från omedelbar beskattning.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att det är ett problem att använda begreppet kvalificerad i detta sammanhang, eftersom begreppet redan finns i inkomstskattelagen och då med en delvis annan innebörd.

Skälen för regeringens förslag: I 37 kap. IL används begreppen kvalificerad fusion respektive kvalificerad fission för den del av fusionen respektive fissionen som uppfyller villkoren för undantag från omedelbar beskattning. Utredningen har föreslagit att detsamma skall gälla vid partiella fissioner och verksamhetsavyttringar. *Sveriges advokatsamfund* har påpekat att det kan vara ett problem att använda begreppet kvalificerad i detta sammanhang. Vad som talar emot utredningens förslag är dock enligt regeringens bedömning att en uppdelning framför allt medför en onödig komplicering av reglernas lagtekniska utformning. Begreppet kvalificerad bör därför enligt regeringen inte föras in i 38 kap. respektive 38 a kap. IL. Utredningen har även lämnat förslag till redaktionella förändringar av förtydligande karaktär för vissa av bestämmelserna i 37 kap. om beskattningen vid fusioner och fissioner. Regeringen behandlar inte dessa förslag i förevarande lagstiftningsärendet utan avser att återkomma senare i samband med att andra redaktionella frågor tas upp.

Fusionsdirektivet bygger på principen att undantag från omedelbar beskattning skall ges i den stat där det fasta driftstället ligger om tillgångarna förblir knutna till ett fast driftställe i den medlemsstaten. Som förutsättning för undantag från omedelbar beskattning gäller därför för fusioner, fissioner respektive verksamhetsavyttringar att det övertagande företaget (37 kap. 12 § IL) respektive det köpande företaget (38 kap. 7 § IL) omedelbart efter transaktionen skall vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande respektive det säljande företaget beskattas för. Motsvarande bestämmelser föreslås

även nu för partiella fissioner. Detta villkor är dock inte uppfyllt om ett fast driftställe i en annan stat efter fusionen, fissionen eller verksamhetsavyttringen ägs av ett företag från annan stat. I den situationen beskattas transaktionen på vanligt sätt men det finns regler om fiktiv avräkning (37 kap. 30 § och 38 kap. 19 § IL). Motsvarande bör även gälla vid partiella fissioner.

På samma sätt som gäller för verksamhetsavyttringar (38 kap. 8 § IL) bör undantag från omedelbar beskattning inte medges om ersättningen understiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Utredningen har vidare övervägt om bestämmelserna om partiella fissioner, på samma sätt som gäller för verksamhetsavyttringar, bara skall tillämpas om det överlåtande och övertagande företaget begär det. Som utredningen konstaterat kan dock en partiell fission, till skillnad mot en verksamhetsavyttring, beröra ett stort antal skattskyldiga. Mot den bakgrunden är det av betydelse att skattekonsekvenserna av transaktionen är kända för de inblandade parterna. Regeringen anser därför i likhet med utredningen att reglerna om partiella fissioner alltid tillämpas om förutsättningarna för dessa regler är uppfyllda.

Lagförslaget

Villkorsbestämmelser föreslås i nya 38 a kap. 6–9 och 21 §§ IL.

4.4 Beskattningen av företagen

4.4.1 Allmänt

Regeringens förslag: Vid en partiell fission skall det överlåtande företaget inte beskattas. Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har framfört vissa synpunkter på utformningen av lagtexten.

Skälen för regeringens förslag: Enligt fusionsdirektivet skall en partiell fission inte leda till att det överlåtande företaget beskattas för skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar som förs över och deras skattemässiga värde, om villkoren i direktivet i övrigt är uppfyllda. Detta är samma villkor som gäller för fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar.

När det gäller beskattningen av de överlåtande och övertagande företagen vid en partiell fission anser regeringen – i likhet med vad utredningen har föreslagit – att bestämmelserna i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar bör tjäna som förebild.

Vad gäller andra tillgångar än kapitaltillgångar, dvs. lager, inventarier och liknande tillgångar, bör det överlåtande företaget anses ha överlåtit tillgångarna för deras skattemässiga värden och det övertagande företaget anses ha anskaffat tillgångarna för motsvarande värden. Detta innebär att om det övertagande företaget i redovisningen tar upp lager till ett högre

värde än det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp skillnaden som intäkt.

När det gäller kapitaltillgångar bör det överlåtande företaget inte ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av den partiella fissionen och det övertagande företaget bör inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation.

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det överlåtande företaget kan tas över av det övertagande företaget om företagen gemensamt begär det. En begränsning införs dock som innebär att endast så stor andel av fonderna får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen.

I 38 kap. 16 § IL finns en bestämmelse om att för det fall det säljande företaget har gjort avdrag för framtida utgifter som hänför sig till det som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget. En liknande bestämmelse bör tas in i reglerna om partiella fissioner. Utredningen föreslår dock att bestämmelsen bör modifieras något för att bättre korrespondera med fusionsdirektivet. Bestämmelsen grundar sig på artikel 5 i direktivet. Enligt utredningen torde avsikten vara att övertagandet är valfritt och ett obligatoriskt överflyttande torde inte heller vara möjligt. Återföringen bör därför enligt utredningen bara överflyttas om företagen begär detta. Vidare anser utredningen att bestämmelsen bör förtydligas så att det klart framgår att ett överflyttande kräver att förpliktelser tas över. Regeringen delar utredningens bedömning av hur den nya bestämmelsen bör formuleras. En motsvarande justering föreslås även för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 16 § IL.

Vid verksamhetsavyttringar gäller att underskott och kvarstående kapitalförluster hos det säljande företaget inte får tas över av det köpande företaget. Utredningen ansåg att bestämmelsen var onödig eftersom den endast utgör ett förtydligande av vad som redan gäller enligt allmänna regler. Bestämmelsen i 38 kap. 17 § IL har funnits alltsedan tillkomsten av reglerna om verksamhetsavyttringar år 1998 och av tydlighetsskäl anser regeringen att bestämmelsen bör vara kvar. En motsvarande bestämmelse föreslås även i det nya kapitlet om partiella fissioner.

Vidare finns det i 38 kap. 18 § IL en bestämmelse om att ett köpande företag vid en verksamhetsavyttring inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning under förutsättning att skillnaden mellan det värde som tar upp och överlåtarens skattemässiga värde tas upp som intäkt under det år då verksamhetsavyttringen genomförs eller med en tredjedel för det beskattningsåret och vart och ett av de två närmast följande beskattningsåren. En motsvarande bestämmelse bör tas in i reglerna om partiella fissioner.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen tas in i nya 38 a kap. 10–17 och 20 §§ IL. Ändringar föreslås även i 38 kap. 16 § IL.

4.4.2 Underskott hos det övertagande företaget

Regeringens förslag: Underskott hos det övertagande företaget och hos företag till vilket det övertagande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs, får utnyttjas först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs.

Om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det överlåtande och det övertagande företaget under det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs och koncernbidragsspärren enligt 40 kap. 18 § IL inte föreligger, får underskotten utnyttjas oberoende av den partiella fissionen.

Motsvarande bestämmelser införs även vid en verksamhetsavyttring.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I 23 kap. IL finns det bestämmelser som innebär att ett företags rätt till avdrag för underskott från beskattningsåret närmast före det aktuella beskattningsåret begränsas i vissa situationer. Vid fusion och fission finns bestämmelser i 37 kap. 24 och 25 §§ IL som har motsvarande syfte som bestämmelserna i 23 kap. IL. Tekniken är dock annorlunda. I 37 kap. uppställs inte något krav för undantag från omedelbar beskattning på att övertagande företag inte får ha underskott. I stället hamnar underskott hos det övertagande företaget i en kvittningsfälla och får utnyttjas först efter en viss tid. Det övertagande företaget skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då fusionen eller fissionen genomfördes dra av egna underskott. Spärren gäller inte om det överlåtande och det övertagande företaget ingick i samma koncern före fusionen.

Vid verksamhetsavyttringar finns inga motsvarande regler. Underskott hos det övertagande företaget hamnar inte i en kvittningsfälla och det finns inget villkor om att underskott inte får finnas. Således kan latent vinst i de avyttrade tillgångarna realiseras hos det övertagande företaget och kvittas mot underskott hos detta företag.

Regeringen anser i likhet med utredningen att de villkor som ställs upp i 23 kap. 27–28 §§ IL inte skall kunna kringgås genom en partiell fission eller en verksamhetsavyttring, varför det även vid partiella fissioner och verksamhetsavyttringar bör införas bestämmelser om en särskild kvittningsfälla av underskott. De villkor som skall medföra att underskottet hamnar i kvittningsfällan liknar i allt väsentligt de som gäller för underprisöverlåtelser enligt 23 kap. 27–28 §§ IL.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen införs i nya paragrafer, 17 a och 17 b §§, i 38 kap. samt 18–19 §§ i nya 38 a kap. IL.

4.5 Beskattningen av andelsägarna i det överlåtande företaget

4.5.1 Allmänt

Regeringens förslag: Ersättning i form av andelar i det övertagande företaget till andelsägarna i det överlåtande företaget skall behandlas som utdelning. Sådan utdelning skall inte tas upp till beskattning hos mottagaren. Ersättning i pengar skall däremot tas upp.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att bestämmelsen om lagerandelar brister i konsekvens. Det korrekta måste enligt advokatsamfundet vara att inte medge skattemässigt avdrag för den ofrånkomliga nedskrivningen av lageraktierna.

Skälen för regeringens förslag: Enligt utredningen kan en partiell fission, utan en särskild reglering, skatterättsligt bedömas på olika sätt. Gemensamt för alla synsätt är dock enligt utredningen att det värde som aktieägarna tillförs skall behandlas på samma sätt som utdelning till aktieägarna. Definitionen i fusionsdirektivet beskriver vad som faktiskt skall ske för att en partiell fission skall anses föreligga. En annan sak är hur detta faktiska beteende skall bedömas skatterättsligt. Det värde som tillförs ägarna i det överlåtande bolaget kan skatterättsligt inte anses komma från någon annan än det överlåtande bolaget. Det är detta bolag som bestämmer över sina tillgångar. Utredningens bedömning är därför att en partiell fission skatterättsligt skall behandlas på samma sätt som om det överlåtande bolaget erhåller vederlaget i form av andelar och eventuella pengar som sedan delas ut till dess aktieägare.

Regeringen delar utredningens bedömning att det värde som tillförs ägarna av andelarna i det överlåtande företaget bör behandlas som utdelning från det överlåtande företaget. Detta synsätt bör uttryckligen framgå av lagtexten.

Till den del ersättningen består av andelar i det övertagande företaget skall någon omedelbar beskattning inte ske. Om andelarna i det överlåtande företaget utgör lagertillgångar hos andelsägaren bör ersättningen dock tas upp för att neutralisera den nedskrivning av värdet på lagerandelarna som den partiella fissionen medför. Ersättningen bör dock inte tas upp till ett högre belopp än vad utdelningen medför i nedskrivning av andelsägarens andelar i det överlåtande företaget. På så sätt uppkommer inga beskattningseffekter. *Advokatsamfundet* har som enda instans ifrågasatt valet av teknisk metod för att reglera detta. Enligt samfundet borde i stället avdragsrätten för nedskrivningen av lagerandelarna begränsas. Att begränsa avdragsrätten för lagerandelar i dessa begränsade fall är, enligt regeringens bedömning, en lagtekniskt och tillämpningsmässigt krångligare metod som skulle kunna bli mer långtgående än vad som avses i utredningens förslag. Regeringen, som inte heller ser några större fördelar med den alternativa metoden, följer därför utredningens förslag.

Utdelning i form av pengar bör tas upp till beskattning enligt allmänna regler.

En bestämmelse med anledning av förslaget föreslås i en ny paragraf, 3 a §, i 24 kap. IL och en ny paragraf, 16 b §, i 42 kap. IL.

4.5.2 Andelarnas anskaffningsvärde

Regeringens förslag: Anskaffningsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget skall fördelas mellan dessa andelar och mottagna andelar i det övertagande företaget med anledning av den förändring i marknadsvärdet som uppkommit till följd av den partiella fissionen.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Utredningen har även föreslagit en särskild värderingsregel för de fall ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att man ytterligare bör överväga om det är möjligt att konstruera en spärr mot materiellt felaktiga fördelningar av omkostnadsbeloppen när andelarna i det överlåtande företaget är onoterade. *Kammarrätten i Stockholm* anser att man bör överväga att införa en möjlighet att återropa en marknadsmässig värdering vid uppdelning av omkostnadsbelopp och anskaffningsvärde på andelarna när andelarna i det överlåtande företaget är onoterade. *Länsrätten i Stockholms län* anser att bestämmelserna om uppdelning av omkostnadsbelopp och anskaffningsvärde på andelarna när andelarna i det överlåtande företaget är onoterade på ett bättre sätt bör ta hänsyn till de särskilda förhållanden som gäller för just tjänsteproducerande företag.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen har föreslagit att anskaffningsvärdet på andelen i det överlåtande företaget proportioneras på denna och på de andelar som mottagits vid en partiell fission. Utredningen föreslår att detta sker efter samma principer som bestämmelserna i det regelsystem som brukar kallas lex ASEA. Enligt lex ASEA, som regleras framför allt i 42 kap. 16 § IL, skall utdelning i form av andelar i ett dotterbolag inte tas upp om vissa förutsättningar är uppfyllda. Däribland skall utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget, aktierna i moderbolaget skall vara marknadsnoterade och samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget skall delas ut. Bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget regleras i 48 kap. 8 § IL. Enligt denna bestämmelse skall som anskaffningsutgift anses så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna i moderbolaget – beräknat vid tidpunkten för utdelningen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen medför för dessa aktier. Regeringen delar utredningens bedömning och föreslår att fördelningen skall ske med utgångspunkt i den förändring i marknadsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget som utdelningen medför.

Vid en partiell fission kan, till skillnad mot vid en lex ASEA-transaktion, andelarna i det överlåtande företaget vara onoterade. Detta innebär att förändringar i marknadsvärdet på dessa andelar inte kan utläsas från förändringar i noterade kurser på andelarna. Utredningen har föreslagit att i de fall ingen andel i det överlåtande företaget är

marknadsnoterad, fördelningen i stället skall beräknas i förhållande till nettovärdet som lämnas kvar hos det överlåtande företaget respektive förs över till det övertagande företaget. Utredningen pekar dock själv på att en uppdelning på detta sätt i det enskilda fallet kan leda till mycket missvisande värden eftersom de skattemässiga värdena inte alltid är rättvisande. Detta skulle leda till en uppenbart materiellt felaktig beskattning. Man har därför övervägt om en regel borde införas med en möjlighet att frångå denna fördelning i extrema fall. Utredningen har dock inte föreslagit en sådan regel, eftersom man bedömt att det skulle medföra sådana praktiska komplikationer att fördelarna med den i stor utsträckning skulle försvinna.

Såsom flera remissinstanser påpekat är det högst sannolikt att en nettovärdemetod i vissa fall kan ge mycket missvisande värden. Detta torde bl.a. – som *Länsrätten i Stockholms län* framhållit – kunna bli särskilt frekvent i sådana företag där humankapitalet utgör en stor del av företagets substans, således främst tjänsteproducerande företag. Omstruktureringar där sådana företag ingår skulle därför med den bestämmelse som utredningen föreslagit kunna leda till att anskaffningsvärdet på andelarna antingen blir för högt eller för lågt bestämt. Som redan har framhållits har utredningen också funnit att värdena kan bli mycket missvisande och beskattningen därmed materiellt felaktig. Även *Skatteverket* har framhållit problematiken med denna konstruktion och förordar därför att möjligheten att konstruera en spärr övervägs ytterligare. Vad verket anfört om behovet av en särskild korrigeringsregel visar enligt regeringen på den stora svagheten i utredningens förslag. Vid tillämpningen av en korrigeringsregel krävs det att man först gör en bedömning av huruvida en missvisande värdering över huvud taget föreligger. Mot denna bakgrund anser regeringen att en särskild bestämmelse för onoterade företag inte bör införas. Dessutom måste det framhållas att partiell fission enligt förslaget förutsätter en marknadsmässig ersättning och att det därför ändå krävs någon form av värdering av andelarna innan transaktionen genomförs. Regeringen föreslår därför att samma värderingsregel gäller för marknadsnoterade som onoterade andelar.

Lagförslaget

Bestämmelserna har införts i nya 7 a § i 17 kap. IL samt nya 18 a–18 c §§ i 48 kap. IL.

4.5.3 Fördelning av sparade lätttnads- och utdelningsutrymmen samt det alternativa omkostnadsbeloppet i 57 kap. IL

Regeringens förslag: Sparade utdelningsutrymmen och alternativa omkostnadsbelopp enligt bestämmelserna i 57 kap. IL fördelas mellan andelarna i det överlåtande företaget och mottagna andelar.

Regeringens bedömning: Sparade lätttnadsutrymmen enligt de upphävda reglerna i 43 kap. IL fördelas inte på andelarna i det överlåtande företaget och mottagna andelar.

Utredningens förslag: Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag men tekniken för hur fördelningen skall ske avviker något från regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det inte bör införas regler som möjliggör att en del av de alternativa omkostnadsbeloppen kan föras över på de mottagna andelarna. *Kammarrätten i Stockholm* finner att utredningens förslag är en logisk följd av nuvarande reglering, men konstaterar samtidigt att de föreslagna reglerna innebär att en redan svårtillgänglig regelmateria blir ännu mer svårtillgänglig. *Företagarna* anser att de föreslagna reglerna visar att ett upprätthållande av särregleringen för ägare av fåmansföretag leder till mycket komplicerade och administrativt betungande regler.

Bakgrund: I 57 kap. IL finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomster och inte som kapitalinkomster. Reglerna har nyligen reformerats och nya regler gäller från ingången av år 2006 (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136).

För att en ägare skall beröras av de särskilda reglerna krävs att ägaren varit verksam (aktiv) i företaget i betydande omfattning någon gång under de senaste fem åren. Ägarens andelar sägs då vara kvalificerade. Reglerna tillämpas också för den som är närstående till en aktiv delägare.

Vid tillämpningen av reglerna beräknas avkastningen på det kapital som har investerats i företaget schablonmässigt. Reglerna innebär att man beräknar en normalavkastning eller ett visst s.k. *gränsbelopp* som skall beskattas i inkomstslaget kapital hos ägaren. Skattesatsen är 20 procent och uppnås genom att två tredjedelar av utdelningen upp till gränsbeloppet tas upp till beskattning. Utdelning som överstiger gränsbeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden ett *sparat utdelningsutrymme* som förs vidare till nästa beskattningsår. Gränsbeloppet är summan av årets gränsbelopp och sparade utdelningsutrymme. Det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Årets gränsbelopp är summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och lönebaserat utrymme. Underlaget för årets gränsbelopp utgörs i princip av andelens omkostnadsbelopp. Särskilda alternativa regler för beräkning av underlaget, *alternativa omkostnadsbelopp*, finns för andelar som anskaffats före 1990 och 1992. Den ena är den s.k. indexregeln, den andra är den regel som ibland kallas 1992-årsregeln. Dessa regler ger ofta ett högre och därmed fördelaktigare utfall än de ordinarie reglerna. Lönebaserat utrymme beräknas under förutsättning att visst löneuttag skett och utgör 20 procent av ett särskilt löneunderlag i företaget upp till 60 inkomstbasbelopp och 50 procent av löneunderlaget därutöver.

Även en kapitalvinst som uppkommer när andelar i ett fåmansföretag avyttras fördelas på inkomstslagen tjänst och kapital genom att den del av vinsten som överstiger det sparade utdelningsutrymmet tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar sparade utdelningsutrymme tas upp till två tredjedelar så att skattesatsen blir 20 procent. Det finns ett tak, 100 inkomstbasbelopp, för hur stor del av kapitalvinsten

från ett företag som skall beskattas i inkomstslaget tjänst under en sexårsperiod.

I 43 kap. IL fanns fram till årsskiftet 2005/06 de s.k. lättnadsreglerna som innebar att en del av en schablonmässigt bestämd avkastning, det s.k. lättnadsbeloppet på onoterade andelar, undantogs från beskattning. Utdelning upp till lättnadsbeloppet beskattades inte hos andelsägaren. Ett lättnadsbelopp som inte utnyttjades kunde sparas till nästa år, *sparat lättnadsutrymme*. Det sparade lättnadsutrymme räknades upp med 70 procent av statslåneräntan. Lättnadsbeloppet bestämdes genom att 70 procent av statslåneräntan multiplicerades med ett underlag. Detta underlag var i princip omkostnadsbeloppet för andelarna, sparat lättnadsutrymme samt i vissa fall ett s.k. löneunderlag. Även kapitalvinst upp till det sparade lättnadsutrymme undantogs från beskattning hos andelsägaren. Lättnadsreglerna var till sin struktur uppbyggda efter förebild av de regler som före årsskiftet 2005/06 gällde för aktiva ägare i fåmansföretag. Lättnadsreglerna avskaffades vid detta årsskifte i samband med att reglerna för ägare i fåmansföretag reformerades. Övergångsvis kommer dock sparat lättnadsutrymme att kunna utnyttjas under beskattningsåren 2006–2010.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Dagens regler innebär att höga sparade utdelnings- respektive lättnadsutrymmen och höga alternativa omkostnadsbelopp medför möjlighet att få en del av inkomsten skattefri eller kapitalbeskattad. Dessa utrymmen respektive omkostnadsbelopp kan efter en partiell fission enligt gällande regler i sin helhet användas för andelarna i det överlåtande företaget. I många fall kan det dock i praktiken vara svårt att utnyttja sparade utrymmen m.m., t.ex. om väsentliga värden förs över till det övertagande företaget. Det finns därför anledning att överväga om en fördelning skall ske mellan andelarna i det överlåtande företaget och de mottagna andelarna i det övertagande företaget.

I sammanhanget bör beaktas att om andelarna i ett överlåtande företag är kvalificerade kommer ofta de mottagna andelarna i det övertagande företaget att bli kvalificerade enligt de nuvarande reglerna i 57 kap. IL. Det kan bero på ägarens eller närståendes aktivitet i det övertagande företaget eller på grund av att andelar i överlåtande företag är kvalificerade och övertagande företag ”smittas” om det bedriver samma eller likartad verksamhet, se 57 kap. 4 § första stycket punkt 1 IL och RÅ 1997 ref. 48 I och II. Vidare föreslås i avsnitt 4.5.5 att det införs nya bestämmelser om att mottagna andelar skall anses kvalificerade om andelarna i överlåtande företag är kvalificerade. I den fortsatta framställningen sägs att sådana mottagna andelar är *särskilt kvalificerade* för att skilja dem från andra kvalificerade andelar. Liknande bestämmelser finns i dag vid andelsbyten när reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten är tillämpliga, se 57 kap. 7 § IL. Även andelar som blivit kvalificerade på grund av ett andelsbyte kallas i den fortsatta framställningen särskilt kvalificerade andelar.

I 48 a kap. och 57 kap. IL har införts regler (prop. 2003/04:33, bet. 2004/05:SkU11, rskr. 2004/05:61, SFS 2004:1040) som innebär att sparat lättnadsutrymme respektive sparat utdelningsutrymme skall föras över på de mottagna andelarna när reglerna för framskjuten beskattning vid andelsbyten är tillämpliga. Anledningen till reglerna är att de

skattskyldiga annars kan gå miste om de sparade utrymmena. Det finns dock inte någon regel om övertagande av de alternativa omkostnadsbeloppen.

I lex ASEA-regleringen finns inga fördelningsregler, vilket normalt inte heller är motiverat eftersom det utdelande aktiebolaget skall vara marknadsnoterat. Andelarna är då endast undantagsvis kvalificerade.

Utredningen anser att det är konsekvent med reglerna för framskjuten beskattning vid andelsbyten att sparade utrymmen skall fördelas även vid partiella fissioner.

Regeringen delar utredningens bedömning beträffande sparade utdelningsutrymmen, eftersom dessa kommer att ha stor betydelse även i framtiden sedan beskattningsreglerna för ägare i fåmansföretag reformerats. Efter att utredningen lämnade sitt förslag har dock lättnadsreglerna slopats. Behovet av att överföra sparade lättnadsutrymmen är därför betydligt mindre än tidigare även om det under en övergångsperiod skulle kunna förekomma partiella fissioner där andelarna i överlåtande företag innehåller sparade lättnadsutrymmen. Till detta kommer att de av utredningen föreslagna reglerna i denna del är mycket komplicerade. Övervägande skäl talar därför för att inte belasta systemet med fördelningsregler för de lättnadsutrymmen som övergångsvis återstår. Dessa utrymmen kommer således endast att få beaktas vid utdelning och kapitalvinst på andelar i överlåtande företag.

Utredningen har också föreslagit att fördelningen även bör omfatta de alternativa omkostnadsbeloppen. Utredningen har anfört att de faktiska behoven av en fördelning här torde vara större, främst avseende kapitalunderlag, än för sparade utrymmen. *Skatteverket* anser att de alternativa omkostnadsbeloppen inte bör få föras över på de mottagna andelarna och anför att motsvarande regel inte finns när det gäller andelsbyten. Verket anför att den föreslagna möjligheten i vissa fall kan medföra risker för att de bestämmelser som innebär att kapitalunderlaget skall justeras enligt 1992-årsregeln kan komma att kringgå. Dessutom blir regelsystemet enklare utan den föreslagna regeln.

Mot bakgrund av den stora betydelse som de alternativa omkostnadsbeloppen kan ha anser regeringen att starka skäl talar för att dessa skall fördelas. Mot detta talar att regelsystemet blir mer komplicerat särskilt om regler i syfte att motverka kringgåenden skulle behövas. Utredningen gjorde dock bedömningen att det inte var tillräckligt motiverat att införa sådana regler för fördelningssituationen. Något förslag i denna del lämnades därför inte.

Regeringen gör, liksom utredningen, bedömningen att de alternativa omkostnadsbeloppen skall fördelas. Vidare kan regeringen inte se att behovet av särskilda regler för att motverka kringgåenden är så stort att det motiverar att regelsystemet tyngs med sådana regler som skulle bli mycket komplicerade. I avsnitt 4.6 föreslås vidare att de alternativa omkostnadsbeloppen skall beaktas vid andelsbyten.

Utredningen har diskuterat om en valrätt för den skattskyldige att fördela utrymmena skall införas. En valrätt skulle kunna göra det enklare att tillämpa reglerna för de skattskyldiga som väljer att inte fördela utrymmena. Ytterligare ett skäl för valfrihet är att överförda utrymmen inte alltid kommer att kunna utnyttjas, exempelvis på grund av att övertagande företag har en restriktiv utdelningspolitik. Utredningen anser

dock att en valrätt allmänt sett skulle komplicera hanteringen av reglerna alltför mycket och att fördelarna i praktiken inte kan antas vara särskilt stora. Regeringen delar utredningens bedömning.

Regeringen anser, liksom utredningen, att fördelningsgrunden för sparade utrymmen och de alternativa omkostnadsbeloppen bör vara densamma som för det vanliga omkostnadsbeloppet. Regeringens förslag innebär dock en något annan teknik för hur fördelningen skall ske än utredningens förslag. Skillnaden ligger främst i att sparade utdelningsutrymmen som hör till mottagna andelar skall utnyttjas vid utdelning respektive kapitalvinst under beskattningsåret. De föreslagna fördelningsreglerna föreslås fungera på följande sätt.

För utdelning i det överlåtande företaget som är skattepliktig det beskattningsåret då den partiella fissionen genomförs gäller vanliga bestämmelser i 57 kap. IL. Vid den partiella fissionen sker en fördelning av det sparade utdelningsutrymmet. Om det inte skett någon utdelning före den partiella fissionen skall gränsbelopp beräknas vid denna.

Följande exempel belyser innebörden av reglerna. Förutsättningarna i samtliga exempel är följande. A äger samtliga andelar i AB X. Andelarna är kvalificerade. Omkostnadsbeloppet för andelarna är 1 miljon kronor. Det finns sparat utdelningsutrymme som är hänförligt till andelarna om 150 000 kronor. A har inte rätt till lönebaserat utrymme. Det finns inte heller något sparat lättnadsutrymme. Marknadsvärdet för andelarna är 10 miljoner kronor. En partiell fission med AB Y genomförs genom att en verksamhetsgren överläts från AB X till AB Y, vars andelar är marknadsnoterade. A erhåller andelar i AB Y som vederlag men ingen kontant ersättning. Aktierna i AB X är omedelbart efter den partiella fissionen värda 7 miljoner kronor. Aktierna i AB Y är värda 3 miljoner kronor. Omkostnadsbeloppet för andelarna i AB Y blir 300 000 kronor enligt förslaget till 48 kap. 18 a § första stycket IL. A:s omkostnadsbelopp för andelarna i AB X kommer efter den partiella fissionen att vara 700 000 kronor, se förslaget till 48 kap. 18 a § andra stycket IL. A:s andelar i AB Y kommer att vara särskilt kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 7 § första stycket andra meningen IL. Statslåneräntan antas vara 3 procent.

Exempel 1. *Utdelning sker före den partiella fissionen på A:s aktier i AB X och efter den partiella fissionen på mottagna andelar i AB Y. Sparat utdelningsutrymme förbrukas vid utdelningen i AB X.*

Före den partiella fissionen sker utdelning med 300 000 kronor på andelarna i AB X. Efter den partiella fissionen sker utdelning med 100 000 kronor på A:s andelar i AB Y. Årets gränsbelopp utgör enligt 57 kap. 11 § första stycket andra punkten IL underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter. Enligt 57 kap. 12 § är underlaget för årets gränsbelopp det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. I detta fall är omkostnadsbeloppet för A:s andelar 1 miljon kronor. Årets gränsbelopp blir $(0,12 \times 1\,000\,000 =)$ 120 000 kronor. Gränsbeloppet blir enligt 57 kap. 10 § årets gränsbelopp om 120 000 kronor med tillägg för sparat utdelningsutrymme som skall räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter $(150\,000 \times 1,06 =)$ 159 000 kronor, sammanlagt 279 000 kronor. Av utdelningen om 300 000 kronor beskattas $(300\,000 - 279\,000 =)$ 21 000 kronor i

inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 279 000 kronor eller 186 000 kronor i inkomstslaget kapital. Enligt förslaget till 57 kap. 11 a § IL skall årets gränsbelopp anses vara noll kronor för mottagna andelar för det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs. Anledningen är att en del av omkostnadsbeloppet (300 000 kronor) inte skall kunna utgöra underlag för årets gränsbelopp två gånger. Det finns inget sparad utdelningsutrymme som fördelats vid den partiella fissionen. Utdelningen från AB Y om 100 000 kronor kommer således i sin helhet att beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 20 § IL.

Exempel 2. *Utdelning sker före den partiella fissionen på A:s aktier i AB X och efter den partiella fissionen på mottagna andelar i AB Y. Sparat utdelningsutrymme finns kvar efter utdelningen i AB X.*

Exemplet ändras så att utdelningen före den partiella fissionen i stället antas vara 50 000 kronor på andelarna i AB X. Efter den partiella fissionen sker utdelning med 100 000 kronor på A:s andelar i AB Y. Gränsbelopp skall beräknas för andelarna i AB X och blir liksom i förra exemplet 279 000 kronor. Av utdelningen om 50 000 kronor skall $\frac{2}{3}$ eller 33 333 kronor tas upp i inkomstslaget kapital. Sparat utdelningsutrymme efter utdelningen uppgår enligt förslaget till 57 kap. 13 § till $(279\,000 - 50\,000 =)$ 229 000 kronor. Detta utrymme skall enligt förslaget i 57 kap. 15 § andra stycket IL fördelas med $0,7 \times 229\,000$ kronor eller 160 300 kronor på andelarna i AB X och med 68 700 kronor på andelarna i AB Y. Liksom i exempel 1 skall årets gränsbelopp anses vara noll kronor för mottagna andelar. Däremot skall sparad utdelningsutrymme om 68 700 kronor anses som gränsbelopp vid utdelningen från AB Y. Detta framgår av förslaget till 57 kap. 13 § första stycket tredje meningen IL. Av utdelningen om 100 000 kronor beskattas $(100\,000 - 68\,700 =)$ 31 300 kronor i inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 68 700 kronor eller 45 800 kronor i inkomstslaget kapital. Vid årets utgång kommer det att finnas sparad utdelningsutrymme om 160 300 kronor på andelarna i AB X enligt förslaget till 57 kap. 13 § första stycket första meningen IL. Det finns inget sparad utdelningsutrymme på de mottagna andelarna i AB Y.

Exempel 3. *Utdelning sker efter den partiella fissionen i båda företagen. Sparat utdelningsutrymme förbrukas vid dessa utdelningar.*

Exemplet ändras så att utdelning sker efter den partiella fissionen med 300 000 kronor på A:s andelar i AB X och med 100 000 kronor på A:s andelar i AB Y. Vid den partiella fissionen skall andelarna i AB Y anses erhållna genom utdelning för noll kronor enligt förslaget till 57 kap. 20 a § IL. Gränsbeloppet blir liksom i föregående exempel 279 000 kronor. Sparat utdelningsutrymme blir $(279\,000 - 0 =)$ 279 000 kronor som skall fördelas som sparad utdelningsutrymme med 195 300 kronor på andelarna i AB X och med 83 700 kronor på de mottagna andelarna i AB Y. Av utdelningen om 300 000 kronor i AB X beskattas $(300\,000 - 195\,300 =)$ 104 700 kronor i inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 195 300 kronor eller 130 200 kronor i inkomstslaget kapital. Det framgår av förslaget till 57 kap. 13 § första stycket andra meningen IL att sparad utdelningsutrymme om 195 300 kronor utgör gränsbelopp vid denna utdelning. Av utdelningen om 100 000 kronor i AB Y beskattas $(100\,000 - 83\,700 =)$ 16 300 kronor i inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 83 700 kronor eller 55 800 kronor i inkomstslaget kapital. Det

framgår av förslaget till 57 kap. 13 § första stycket tredje meningen IL att sparad utdelningsutrymme om 83 700 kronor utgör gränsbelopp vid denna utdelning. Det finns inget sparad utdelningsutrymme att fördela vid årets utgång.

Exempel 4. *Utdelning sker efter den partiella fissionen i båda företagen. Sparad utdelningsutrymme finns kvar efter utdelningen i AB X.*

Exemplet ändras så att utdelning sker efter den partiella fissionen med 50 000 kronor på A:s andelar i AB X och med 100 000 kronor på A:s andelar i AB Y. Vid den partiella fissionen skall sparad utdelningsutrymme, liksom i förra exemplet, fördelas med 195 300 kronor på andelarna i AB X och med 83 700 kronor på de mottagna andelarna i AB Y. Av utdelningen om 50 000 kronor i AB X skall $\frac{2}{3}$ eller 33 333 kronor tas upp i inkomstslaget kapital. Sparad utdelningsutrymme på andelarna i AB X blir $(195\,300 - 50\,000 =)$ 145 300 kronor. Av utdelningen om 100 000 kronor i AB Y beskattas $(100\,000 - 83\,700 =)$ 16 300 kronor i inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 83 700 kronor eller 55 800 kronor i inkomstslaget kapital. Det finns inget sparad utdelningsutrymme som hör till aktierna i AB Y.

Om det antas att andelarna i AB X eller AB Y säljs under beskattningsåret får fördelade sparade utdelningsutrymmen utnyttjas vid kapitalvinstberäkningen, se förslaget till 57 kap. 13 § första stycket fjärde meningen IL.

Exempel 5. *I samband med den partiella fissionen erhåller A även kontanter från AB Y. Utdelning sker efter den partiella fissionen i båda företagen. Sparad utdelningsutrymme finns kvar efter den kontanta utdelningen.*

Exemplet ändras så att A utöver andelar i AB Y även erhåller kontanter om 50 000 kronor från AB Y vid den partiella fissionen. Efter den partiella fissionen sker utdelning med 50 000 kronor på A:s andelar i AB X och med 100 000 kronor på A:s andelar i AB Y. Vid den partiella fissionen, som är årets första utdelning i AB X, beräknas ett gränsbelopp som liksom i föregående exempel uppgår till 279 000 kronor. Av förslaget till 42 kap. 16 b § IL framgår att den kontanta ersättningen skall tas upp som utdelning, vilket innebär att $\frac{2}{3}$ eller 33 333 kronor tas upp i inkomstslaget kapital. Sparad utdelningsutrymme blir 229 000 kronor $(279\,000 - 50\,000)$. Detta utdelningsutrymme fördelas med 160 300 kronor på andelarna i AB X och med 68 700 kronor på de mottagna andelarna i AB Y. Vad gäller den utdelning om 50 000 kronor som sker i AB X efter den partiella fissionen kommer denna att till $\frac{2}{3}$ beskattas i inkomstslaget kapital. Sparad utdelningsutrymme uppgår härfter till 110 300 kronor $(160\,300 - 50\,000)$. Av utdelningen om 100 000 kronor i AB Y beskattas $(100\,000 - 68\,700 =)$ 31 300 kronor i inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 68 700 kronor eller 45 800 kronor i inkomstslaget kapital. Det finns inget sparad utdelningsutrymme som hör till aktierna i AB Y.

I exemplet bortses från att fördelningen av det sparade utdelningsutrymmet möjligen skall ske efter annan kvotdel än i tidigare exempel beroende på hur värdet på andelarna i AB X förändrats vid den partiella fissionen.

Exempel 6. *I samband med den partiella fissionen erhåller A även kontanter från AB Y. Utdelning har skett före den partiella fissionen i*

AB X och sker efter den partiella fissionen i AB Y. Sparat utdelningsutrymme finns kvar efter utdelningen i AB X.

Exemplet ändras så att A utöver andelar i AB Y även erhåller kontanter om 50 000 kronor från AB Y vid den partiella fissionen. Före den partiella fissionen har utdelning skett med 50 000 kronor på A:s andelar i AB X. Efter den partiella fissionen sker utdelning med 100 000 kronor på A:s andelar i AB Y. Gränsbelopp skall beräknas för andelarna i AB X och blir liksom i tidigare exempel 279 000 kronor. Av utdelningen om 50 000 kronor, som skett före den partiella fissionen, skall $\frac{2}{3}$ eller 33 333 kronor tas upp i inkomstslaget kapital. Sparat utdelningsutrymme blir 229 000 kronor ($279\ 000 - 50\ 000 - 50\ 000$). Den kontanta ersättningen om 50 000 kronor vid den partiella fissionen kommer att till $\frac{2}{3}$ beskattas i inkomstslaget kapital. Härefter uppgår sparat utdelningsutrymme till 179 000 kronor. Detta utdelningsutrymme fördelas med 125 300 kronor på andelarna i AB X och med 53 700 kronor på de mottagna andelarna i AB Y. Av utdelningen om 100 000 kronor i AB Y beskattas ($100\ 000 - 53\ 700 =$) 46 300 kronor i inkomstslaget tjänst och $\frac{2}{3}$ av 53 700 kronor i inkomstslaget kapital. Det finns inget sparat utdelningsutrymme som hör till andelarna i AB Y.

I exemplet bortses från att fördelningen av sparat utdelningsutrymme möjligen skall ske efter annan kvotdel än i tidigare exempel beroende på hur värdet på andelarna i AB X förändrats vid den partiella fissionen.

Skatteverket har efterlyst ett klarläggande om hur beräkningarna skall göras i de fall då kontant ersättning erhålls först en tid efter tidpunkten för den partiella fissionen och kanske t.o.m. efter utgången av det aktuella beskattningsåret. Vid utdelning gäller den s.k. kontantprincipen i 41 kap. 8 § IL. Detta innebär att den kontanta ersättningen kan komma att beskattas efter beskattningsårets utgång. Den kommer då att beskattas på samma sätt som annan utdelning från det överlåtande företaget. Regeringen anser att det skulle leda för långt att införa särskilda regler för sådana fall.

Kammarrätten i Stockholm och Företagarna har pekat på att reglerna blir komplicerade. Som kammarrätten anför är reglerna dock en logisk följd av gällande regler. Regeringen kan instämma i att reglerna är komplicerade, vilket är en följd av att reglerna för kvalificerade andelar skall anpassas till fusionsdirektivets bestämmelser om partiella fissioner. Under dessa förutsättningar är det oundvikligt att reglerna bitvis blir komplicerade.

Lagförslaget

Förslagen finns i 57 kap. 11 a §, 12 a § andra stycket, 13 § första stycket, 15 § andra stycket och 20 a § IL.

4.5.4 Gamla uppskovsbelopp

Regeringens förslag: Det införs en särskild regel för fördelning av uppskovsbelopp som fördelats på andelar enligt de regler som tidigare gällde för fysiska personer vid andelsbyten.

Utredningen har inte behandlat frågan.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det bör införas en regel som fördelar de uppskavsbelopp som tidigare gällde vid andelsbyten.

Bakgrund: För fysiska personer finns regler om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. och 57 kap. IL. Mottagna andelar skall enligt 48 a kap. 10 § IL anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen. Om den avyttrade andelen är kvalificerad skall mottagna andelar enligt 57 kap. 7 § första stycket IL anses kvalificerade hos andelsägaren. Kvalifikationen kan inte brytas hos samme ägare och består normalt även efter överlåtelse genom arv etc. Även i övrigt gäller särskilda regler för dessa andelar. Enligt 57 kap. 24 § IL skall för dessa andelar den del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstlaget tjänst inte överstiga ett tjänstebelopp som beräknats enligt 48 a kap. 8 a § IL. Av denna bestämmelse framgår att det vid ett andelsbyte skall göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstlaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstlaget tjänst (tjänstebeloppet) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Före den 1 januari 2002 fanns regler för uppskov vid andelsbyten som för fysiska personer innebar att en kapitalvinst räknades fram vid andelsbytet och att den skattskyldige måste begära uppskov i sin deklaration. Skattemyndigheten fastställde uppskavsbeloppet vid taxeringen för det beskattningsår som andelsbytet skett. Uppskavsbeloppet fördelades på de mottagna andelarna och skulle tas upp som intäkt senast när den mottagna andelen avyttrades. Omkostnadsbeloppet för de mottagna andelarna uppgick enligt allmänna regler till ett belopp som motsvarade marknadsvärdet för de avyttrade andelarna. Under år 2001 infördes med verkan från och med den 1 januari 2002 regler om framskjuten beskattning vid andelsbyten för fall när en fysisk person avyttrade marknadsnoterade andelar och varken de avyttrade eller de mottagna andelarna var kvalificerade. Reglerna fick, om den skattskyldige begärde det, tillämpas redan vid 2002 års taxering. Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten utvidgades genom lagstiftning under 2002 till att även omfatta andelar som inte är marknadsnoterade samt byten av kvalificerade andelar och andelar som blir kvalificerade hos säljaren. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2003 men kan under vissa förutsättningar få tillämpas retroaktivt.

Skälen för regeringens förslag: *Skatteverket* har anfört att det till fysiska personers andelar i överlåtande företag kan vara kopplat uppskov enligt de regler som tidigare gällde vid andelsbyten. Vid en partiell fission kommer dessa uppskavsbelopp inte att till någon del flyttas över till de mottagna andelarna. Vid en eller flera efterföljande partiella fissioner kan värdet på andelarna i det överlåtande företaget flyttas över på mottagna andelar utan att uppskavsbeloppen medföljer. Det finns därför en risk för att de gamla uppskoven aldrig kommer att beskattas i de fall de hör samman med andelar i bolag som tömts på sina tillgångar. Skatteverket bedömer att det finns en betydande risk för att denna möjlighet till skatteundandragande kan komma att utnyttjas i inte obetydlig omfattning och att det fortfarande finns stora uppskavsbelopp som inte är återförda. Verket anser att en regel bör införas som fördelar

sådana uppskovsbelopp. Regeringen delar Skatteverkets bedömning och anser att det är nödvändigt med en sådan regel för att motverka skatteundandragande. Denna regel bör införas i övergångsbestämmelserna till de nya reglerna.

Lagförslaget

En regel som fördelar gamla uppskovsbelopp föreslås i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till ändringsförslagen i IL.

4.5.5 Särskilda regler för mottagna andelar när andelar i överlåtande företag är kvalificerade

Regeringens förslag: Mottagna andelar skall anses kvalificerade enligt särskilda bestämmelser när andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade, *särskilt kvalificerade andelar*. För sådana andelar skall utdelning respektive kapitalvinst inom vissa gränser, s.k. *tjänstebelopp*, tas upp i inkomstslaget tjänst enligt bestämmelserna i 57 kap. IL. *Tjänstebeloppet för utdelning vid partiell fission* skall motsvara det belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om utdelningen i form av mottagna andelar varit skattepliktig vid den partiella fissionen. *Tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission* skall motsvara vad som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst vid en tänkt avyttring av mottagna andelar vid fissionstidpunkten.

Utredningens förslag: Överensstämmer i stort med regeringens. Utredningen ansåg dock att den särskilda kvalificeringen skall upphöra om vissa förutsättningar uppfylls.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att reglerna helt bör anpassas till vad som gäller vid andelsbyten.

Skälen för regeringens förslag

Särskild kvalificering

För att underlätta omstruktureringar har det sedan lång tid tillbaka – när vissa villkor varit uppfyllda – varit möjligt att överlåta en verksamhet etc. för underpris från ett aktiebolag till ett annat utan att orealiserade värdeökningar behövts tas fram till beskattning. Dessa villkor, som syftar till att obehöriga skatteförmåner inte skall uppkomma, finns i dag i 23 kap. IL. Särskilda regler finns i 23 kap. 18–23 §§ IL för att reglerna i 57 kap. IL om kvalificerade andelar inte skall kunna kringgå.

Partiella fissioner medför värdeöverföringar från ett överlåtande företag till ett övertagande företag. Andelsägare i överlåtande företag erhåller andelar i övertagande företag. I de fall där andelar i överlåtande företag men inte mottagna andelar är kvalificerade enligt 57 kap. IL behövs det även i dessa fall särskilda regler för att skydda att utdelningar och kapitalvinster från det övertagande företaget efter den partiella

fissionen inte beskattas lindrigare än utdelningar och kapitalvinster från det överlåtande företaget.

Den teknik som används vid underprisöverlåtelser och som innebär att beskattning sker om villkoren inte uppfylls kan inte användas vid partiella fissioner. Den skulle nämligen strida mot fusionsdirektivet som anger att beskattning inte skall ske vid mottagandet av andelar. Regeringen anser att det i stället bör införas regler för kontinuitet vid beskattning enligt 57 kap. IL. Om andelarna i överlåtande företag är kvalificerade enligt reglerna i 57 kap. IL bör särskilda regler för den framtida beskattningen av de mottagna andelarna införas. Sådana regler blir komplicerade, men kan förväntas bli tillämpliga bara i ett begränsat antal fall. Om å andra sidan inte sådana regler införs finns ett klart incitament att genomföra partiella fissioner i syfte att kringgå beskattningen enligt 57 kap. IL.

Regeringen anser, liksom utredningen, att dessa regler bör utformas efter förebild från de regler som gäller vid framskjuten beskattning vid andelsbyten respektive vid lex ASEA-transaktioner. Dessa regler innebär att om avyttrade andelar respektive andelarna i utdelande företag är kvalificerade enligt 57 kap. IL skall utdelning och kapitalvinst på mottagna andelar kunna beskattas enligt 57 kap. IL. Sådana mottagna andelar är kvalificerade enligt bestämmelser i 57 kap. 4 § andra stycket IL respektive 57 kap. 7 § första stycket första meningen IL.

I avsnitt 4.5.3 framhölls att en följd av en omstrukturering som innebär att en verksamhetsgren flyttas till ett nytt bolag med samma ägare ofta är att också andelarna i det nya bolaget blir kvalificerade. För dessa fall behövs inte någon särskild kvalificeringsregel. En sådan regel bör dock utformas så att den är generellt tillämplig. Det skall således inte först behöva göras en bedömning av om mottagna andelar är kvalificerade enligt de vanliga reglerna i 57 kap. IL. När rättsverkningarna av den särskilda kvalificeringen upphör måste dock konstateras om de mottagna andelarna är kvalificerade enligt vanliga regler i 57 kap. IL.

Lagförslaget

Regler om särskild kvalificering tas in i 57 kap. 7, 7 a och 7 b §§ IL.

Tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission

Vid andelsbyten skall mottagna andelar enligt 48 a kap. 10 § IL anses förvärvade för en ersättning som motsvarar det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen. Om de avyttrade andelarna är kvalificerade skall mottagna andelar anses kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första stycket första meningen IL.

Vid avyttring av sådana mottagna kvalificerade andelar gäller särskilda regler för uppdelning av kapitalvinsten i inkomstlagen tjänst och kapital enligt 57 kap. 24 § IL. Till en början görs dock en beräkning enligt 57 kap. 21 och 22 §§ IL av vad som skall tas upp i de olika inkomstlagen. Av 57 kap. 24 § IL framgår härfter att den del av kapitalvinsten som skall tas upp i inkomstlagen tjänst inte skall överstiga

ett tjänstebelopp som beräknats enligt 48 a kap. 8 a § IL. Enligt denna bestämmelse skall det vid andelsbytet göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (*kapitalbeloppet*) och i inkomstslaget tjänst (*tjänstebeloppet*) om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga.

Vid andelsbyten finns det inte någon regel som säger att tjänstebelopp skall beräknas för utdelning. Utredningen ansåg att det vid andelsbyten bör finnas en begränsningsregel för utdelning men presenterade av tidsskäl inte något förslag beträffande andelsbyten. Regeringen behandlar denna fråga i avsnitt 4.6 och föreslår där regler som begränsar beskattningen i inkomstslaget tjänst av utdelning på andelar som mottagits vid andelsbyten.

Utredningens syfte med en särskild kvalificering vid partiella fissioner var att utdelning på mottagna andelar skall tas upp som tjänsteinkomst till samma belopp som skulle ha tagits upp som tjänsteinkomst när dessa andelar erhöles som utdelning om utdelningen inte varit undantagen från beskattning. Beskattning som tjänsteinkomst skall därför begränsas till ett belopp av denna storlek. Utredningen föreslår att detta belopp skall benämnas *tjänstebelopp för utdelning*. Det behövs också en begränsning för det fall de mottagna andelarna kommer att avyttras. Tjänsteinkomsten bör för sådana fall begränsas till det belopp som skulle ha tagits upp om mottagna andelar hade sålts omedelbart när de mottagits. Utredningen föreslår att detta belopp benämns *tjänstebelopp för kapitalvinst*.

Skatteverket anser att reglerna helt bör anpassas till vad som gäller vid andelsbyten. Reglerna blir då lättare att förstå, tillämpa samt kontrollera.

Regeringen anser att reglerna bör säkerställa att den skattskyldige inte beskattas i inkomstslaget tjänst för värdetillväxt efter den partiella fissionen i de fall de mottagna andelarna inte är kvalificerade enligt vanliga regler. Det bör därför finnas bestämmelser som begränsar beskattningen av utdelningar på mottagna andelar. Den ökade komplexiteten måste därför accepteras. Regeringens förslag i avsnitt 4.6 medför vidare att reglerna för andelsbyten och partiella fissioner blir så lika som möjligt.

Regeringen föreslår därför att termerna tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission införs. Reglerna bör utformas på följande sätt.

Vid den partiella fissionen beräknas ett tjänstebelopp för utdelning enligt förslaget till en ny bestämmelse i 48 kap. 18 d § andra stycket IL. Beloppet skall utgöra ett tak för beskattningen av utdelning i inkomstslaget tjänst. Tjänstebeloppet skall vara lika med värdet av utdelningen i form av mottagna andelar minskat med till mottagna andelar fördelat sparad utdelningsutrymme enligt förslaget till 57 kap. 15 § andra stycket IL. Om inte denna reducering sker skulle ett utnyttjande av sparad utrymme endast temporärt och inte på sikt minska tjänstebeskattningen på utdelning av mottagna andelar.

Om mottagna andelar enbart är kvalificerade enligt den särskilda regeln som föreslås i 57 kap. 7 § första stycket andra meningen IL skall utdelning som beskattas i inkomstslaget tjänst begränsas till tjänstebeloppet. Det innebär att utdelning tas upp i inkomstslaget tjänst beräknat enligt vanliga regler i 57 kap. IL till dess sammanlagt ett belopp

lika med tjänstebeloppet tagits upp i inkomstslaget. Därefter skall all utdelning tas upp i inkomstslaget kapital.

För avyttringsfallen föreslås på motsvarande sätt att det i 48 kap. 18 d § tredje stycket IL införs en bestämmelse om beräkning av ett tjänstebelopp för kapitalvinst. Bestämmelsen innebär en begränsning av efterföljande beskattning till i princip ett belopp som skulle tagits upp i inkomstslaget tjänst om andelarna i stället hade avyttrats. En beräkning av kapitalvinsten och dess uppdelning i inkomstslagen kapital respektive tjänst görs enligt vanliga bestämmelser vid en tänkt avyttring av mottagna andelar vid fissionstidpunkten. Som ersättningsbelopp används i beräkningen samma värde – i princip marknadsvärdet vid den partiella fissionen – för mottagna andelar som används vid fördelning enligt 48 kap. 18 a § IL.

Vid en verklig avyttring i framtiden utgör tjänstebeloppet för kapitalvinst ett tak för hur stor del av kapitalvinsten som skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

I avsnitt 4.5.3 har med sex olika exempel visats hur sparade utdelningsutrymmen skall fördelas vid partiella fissioner. Dessa exempel används även för att belysa hur reglerna för tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission skall tillämpas.

I **exempel 1** skedde utdelning före den partiella fissionen på A:s andelar i AB X och efter den partiella fissionen på mottagna andelar i AB Y. Sparat utdelningsutrymme förbrukades vid utdelningen i AB X. Vid den partiella fissionen erhåller A andelar i AB Y. Värdet av dessa andelar kan beräknas till 3 miljoner kronor motsvarande den förändring som den partiella fissionen medfört för aktierna i AB X. Detta belopp skall inte beskattas vilket framgår av förslaget till 42 kap. 16 b § IL. Beloppet (3 miljoner kronor) skall utgöra ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § andra stycket IL. Tjänstebeloppet för kapitalvinst blir enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket IL (3 miljoner – 300 000 =) 2 700 000 kronor.

I **exempel 2** skedde utdelning före den partiella fissionen på A:s aktier i AB X och efter den partiella fissionen på mottagna andelar i AB Y. Sparat utdelningsutrymme fanns kvar efter utdelningen i AB X. Vid den partiella fissionen erhåller A andelar i AB Y till ett värde av 3 miljoner kronor. Beloppet skall, efter reducering med till mottagna andelar sparade utdelningsutrymme, utgöra ett tjänstebelopp för utdelning. Tjänstebeloppet för utdelning blir (3 miljoner – 68 700 =) 2 931 300 kronor. Tjänstebeloppet för kapitalvinst blir (3 miljoner – 300 000 – 68 700 =) 2 631 300 kronor.

I **exempel 3 och 4** skedde utdelning efter den partiella fissionen i båda företagen. Tjänstebeloppet för utdelning blir (3 miljoner – 83 700 =) 2 916 300 kronor. Tjänstebeloppet för kapitalvinst blir (3 miljoner – 300 000 – 83 700 =) 2 616 300 kronor.

I **exempel 5** erhöll A i samband med den partiella fissionen även kontanter från AB Y. Tjänstebeloppet för utdelning blir (3 miljoner – 68 700 =) 2 931 300 kronor. Tjänstebeloppet för kapitalvinst blir (3 miljoner – 300 000 – 68 700 =) 2 631 300 kronor.

I **exempel 6** erhöll A i samband med den partiella fissionen även kontanter från AB Y. Utdelning skedde före den partiella fissionen i

AB X och efter den partiella fissionen i AB Y. Sparat utdelningsutrymme fanns kvar efter utdelningen i AB X. Tjänstebeloppet för utdelning blir (3 miljoner – 53 700 =) 2 946 300 kronor. Tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission blir (3 miljoner – 300 000 – 53 700 =) 2 646 300 kronor.

Lagförslaget

Regler om tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiella fissioner tas in 48 kap. 18 d §, 57 kap. 20 c och 24 a §§ IL.

Karenstid för särskilt kvalificerade andelar?

Andelar som är kvalificerade enligt vanliga regler kan under vissa förutsättningar upphöra att vara kvalificerade. Utredningen anser att även den särskilda kvalificeringen skall kunna upphöra. Om andelarna i det överlåtande företaget upphör att vara kvalificerade innebär det enligt utredningen att de värden som överförts på de mottagna andelarna inte längre skulle ha omfattats av kvalificeringen om den partiella fissionen inte hade ägt rum. Utredningen anser därför att den särskilda kvalificeringen skall upphöra när kvalificeringen av mottagarens andelar i det överlåtande företaget upphör enligt vanliga regler. Om mottagaren avyttrar hela sitt innehav av andelar i det överlåtande företaget finns därefter inte möjlighet att göra en sådan jämförelse. En rimlig praktisk kompromiss är enligt utredningen att den särskilda kvalificeringen i sådant fall upphör fem år efter avyttringen. *Skatteverket* föreslår att mottagna andelar skall vara kvalificerade så länge de innehas. I annat fall kan en inlåsnings effekt uppkomma för den som erhållit marknadsnoterade andelar. Den som behåller de mottagna andelarna kommer enligt verket så småningom få en avkastning, utöver den värdetillväxt som skett under innehavstiden, i form av ungefär 27 procent lägre skatt på den del av den ursprungliga vinsten som skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst.

Regeringen vill för sin del peka på att det genom systemet med tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst säkerställs att den skattskyldige inte beskattas i inkomstslaget tjänst för värdetillväxt efter den partiella fissionen i de fall de mottagna andelarna inte är kvalificerade enligt vanliga regler. Det är vidare av största vikt att regelsystemet inte görs mer komplicerat än vad som är nödvändigt. Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte finns tillräckligt starka skäl för att föreslå speciella regler som innebär att den särskilda kvalifikationen under vissa villkor skall upphöra.

4.5.6 Bestämmelser för att förhindra utnyttjande av den särskilda kvalificeringen

Regeringens förslag: Bestämmelser införs som hindrar att värden genom underprisöverlåtelser överförs utan uttagsbeskattning i vissa fall. De situationer som avses är för det första när värden överförs från företag med särskilt kvalificerade inte marknadsnoterade andelar till företag utan kvalificerade andelar. Vidare avses situationen när en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag är överlåtare och förvärvaren är ett företag med särskilt kvalificerade andelar.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig.

Bakgrund: I 23 kap. IL finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelser. Bestämmelserna infördes år 1998. Med underprisöverlåtelset avses enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat, om överlåtelsen uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet. Om reglerna om underprisöverlåtelser är tillämpliga skall uttagsbeskattning inte ske. Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår att om en tillgång överlåts från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag genom en underprisöverlåtelse skall aktieägarna i det förra bolaget i dessa fall inte utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen.

Bestämmelserna i 23 kap. IL har bl.a. utformats i syfte att det inte skall vara möjligt att kringgå reglerna om kvalificerade andelar. Regler med detta syfte finns i 23 kap. 18–23 §§ IL. I 18 § anges att en fysisk person bara kan överlåta tillgångar till ett företag i vilket alla andelar är kvalificerade. Enligt 19 § första stycket skall, om överlåtaren är ett företag och om någon andel är kvalificerad, förvärvaren vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag med enbart företag som delägare. Om förvärvaren är ett företag, skall enligt andra stycket minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande bolaget. Med kvalificerad andel avses i andra stycket inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket IL. Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, skall enligt tredje stycket minst samma andel av andelarna i vart och ett av de delägande företagen vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. I 20 § anges att ett handelsbolag med en fysisk person som delägare bara kan överlåta tillgångar till ett företag där alla andelar är kvalificerade. Överlåter ett handelsbolag med enbart företag som delägare tillgångar till underpris och är någon andel i något av de delägande företagen kvalificerad skall förvärvaren enligt 21 § vara en fysisk person eller ett företag. Är förvärvaren ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett delägande företag i det överlåtande handelsbolaget. I 22 § anges hur indirekta innehav i

överlåtande och förvärvande företag skall påverkas av att det förekommer kvalificerade andelar längre upp i ägarkedjan. I 23 § regleras de fall då en andel efter förvärvet men under samma år blir kvalificerad.

Skälen för regeringens förslag: I 23 kap. 18–23 §§ IL finns särskilda regler i syfte att det inte skall vara möjligt att kringgå reglerna för beskattning av kvalificerade andelar i 57 kap. IL vid underprisöverlåtelser. I 23 kap. 19 § andra stycket IL anges följande:

”Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket.”

För mottagna andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 7 § IL skall beskattningen i inkomstslaget tjänst begränsas till tjänstebeloppen. Det skulle därför kunna finnas ett incitament att överföra värden från företag med normal beskattning enligt 57 kap. – ”normalt” kvalificerade andelar – till företag där minst samma andel av andelarna är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 7 § IL. Överförda värden som delas ut omfattas inte av beskattning enligt 57 kap. IL när tjänstebeloppet uppnåtts och därefter kan en lindrigare beskattning uppnås än som skulle ha gällt vid utdelning från det överlåtande företaget. Samma effekt kan, efter värdeöverföringen, uppnås genom avyttring av de särskilt kvalificerade andelarna.

Utredningen menar att sista meningen i 23 kap. 19 § andra stycket IL tar sikte på andelar mottagna i ett andelsbyte som är särskilt kvalificerade. Detta medför enligt utredningen att andelar i ett förvärvande företag i en underprisöverlåtelse inte uppfyller kravet i 19 § på kvalificerade andelar, i de fall andelarna är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket IL. En underprisöverlåtelse kan då inte genomföras utan skatteeffekter.

Utredningen anför emellertid också att bestämmelsen i 23 kap. 19 § andra stycket IL även skulle kunna tolkas så att andelar i det överlåtande företaget inte anses som kvalificerade om de är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 6 § andra stycket IL (numera 7 § första eller andra stycket). Detta kan skapa en möjlighet att kringgå reglerna i 57 kap. IL. Om endast särskilt kvalificerade andelar finns i det överlåtande företaget innebär 23 kap. 19 § andra stycket IL att det inte krävs några kvalificerade andelar av något slag i det förvärvande företaget. Värden skulle då kunna föras från företaget med särskilt kvalificerade andelar till ett företag som inte alls omfattas av beskattning enligt 57 kap. IL. Tjänsteinkomstbeskattningen upp till tjänstebeloppen skulle kunna undvikas på detta sätt.

Utredningen föreslog därför att särskilt kvalificerade andelar i det överlåtande företaget inte skall undantas utan likställas med normalt kvalificerade andelar vid tillämpning av 23 kap. 19 § andra stycket IL. Utredningen anförde att förändringen eventuellt kan motverka andra syften med regeln, men att sådana syften inte framgår av förarbetena.

Regeringen vill i detta sammanhang peka på att andra meningen tillkom på förslag av skatteutskottet (bet. 2002/03:SkU5 s. 7) som vid granskningen av lagförslagen i propositionen Utvidgning av reglerna om

framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten (prop. 2002/03:15) fann att ett tillägg borde göras i lagtexten för att det skall framgå att kravet på kvalificerade andelar i det förvärvande företaget inte skall gälla när en andel i det överlåtande företaget anses kvalificerad på grund av den då nya regeln i 57 kap. 6 § andra stycket IL (numera 57 kap. 7 § första eller andra stycket IL). Skatteutskottets uttalande tyder således på att syftet med andra meningen i 23 kap. 19 § andra stycket IL var att uttagsbeskattning inte skall ske när andelarna i det överlåtande företaget är särskilt kvalificerade.

En sådan tolkning innebär emellertid, som utredningen är inne på, att värden kan föras från företag med särskilt kvalificerade andelar till ett företag som inte alls omfattas av beskattning enligt 57 kap. IL. Tjänsteinkomstbeskattningen upp till tjänstebeloppen skulle kunna undvikas på detta sätt.

Emellertid kan det förekomma underprisöverlåtelser från ett större företag där en liten del av andelarna är särskilt kvalificerade till företag utan kvalificerade andelar. I marknadsnoterade företag torde möjligheterna för enskilda ägare att påverka sådana underprisöverlåtelser vara små. Sådana underprisöverlåtelser bör även kunna göras i fortsättningen utan uttagsbeskattning. Regeringen anser därför att undantaget bör behållas för särskilt kvalificerade andelar i marknadsnoterade företag. Sådana andelar bör således inte betraktas som kvalificerade vid tillämpning av 23 kap. 19 § andra stycket IL. Bestämmelsen i 23 kap. 19 § andra stycket andra meningen IL bör därför ändras så att andra stycket inte omfattar en marknadsnoterad andel i ett överlåtande företag som är särskilt kvalificerad.

Utredningen pekar också på att bestämmelserna i 23 kap. 18–23 §§ IL kan kringgås om en fysisk person, eller ett svenskt handelsbolag är överlåtare och förvärvaren är ett företag med särskilt kvalificerade andelar. Från exempelvis en enskilt bedriven näringsverksamhet torde en underprisöverlåtelse av tillgångar kunna ske till ett av samma person ägt företag där andelarna är kvalificerade enbart enligt 57 kap. 7 § första eller andra stycket IL. Andelarna torde uppfylla kravet i 23 kap. 18 § IL på kvalificerade andelar. Utredningen föreslår därför att en uttrycklig regel införs som anger att andelar som enbart är särskilt kvalificerade inte skall anses som kvalificerade andelar i förvärvande företag enligt 18–22 §§ IL.

Regeringen delar utredningens bedömning att denna risk för att reglerna skall kringgås elimineras. Enligt regeringens mening bör bestämmelsen utformas så att en andel i ett förvärvande företag inte skall anses som kvalificerad vid tillämpning av 23 kap. 18, 20 och 21 §§ IL om den enbart är särskilt kvalificerad. Bestämmelsen tas in i första stycket i en ny paragraf, 23 kap. 23 a § IL.

Vad gäller den situation som avses i 23 kap. 19 § andra stycket IL bör även icke marknadsnoterade företag med särskilt kvalificerade andelar kunna göra underprisöverlåtelser utan uttagsbeskattning om det förvärvande företaget är ett företag med särskilt kvalificerade andelar. En bestämmelse som fångar upp dessa fall tas in i andra meningen av nya 23 a § IL.

Lagförslaget

Bestämmelserna föreslås i 23 kap. 19 § andra stycket och 23 kap. 23 a § IL.

4.5.7 Intern försäljning av andelar som blivit kvalificerade efter en partiell fission

Regeringens förslag: Bestämmelser för interna försäljningar av andelar som är kvalificerade enbart på grund av att de mottagits vid ett andelsbyte utvidgas till att omfatta andelar som är kvalificerade enbart på grund av att de mottagits vid en partiell fission.

Utredningens förslag: Överensstämmer i princip med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* har en teknisk synpunkt på utformningen av regeln. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig.

Skälen för regeringens förslag: Om ägaren till en mottagen andel som är särskilt kvalificerad överlåter andelen till ett företag som han själv äger andelar i blir andelarna i det förvärvande företaget inte kvalificerade enbart på den grund att företaget innehar andelar som tidigare var särskilt kvalificerade. Rättsverkningarna av den särskilda kvalificeringen faller härigenom bort. En sådan överlåtelse skulle därför kunna genomföras utan skattekonsekvenser genom att priset sätts lika med omkostnadsbeloppet. Enligt utredningens uppfattning är denna möjlighet att undkomma den särskilda kvalificeringen så enkel att den kan göra den särskilda kvalificeringen mer eller mindre verkningslös. Utredningen ansåg därför att en bestämmelse skall införas som motverkar denna möjlighet till kringgående.

Utredningens förslag behandlade både andelar som mottagits vid andelsbyten och partiella fissioner. Regeringen behandlade förslaget i propositionen Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag (prop. 2005/06:40) och anförde att förslaget snarast borde leda till lagstiftning såvitt gäller andelar som mottagits vid andelsbyten. Regeringen lade därför fram ett förslag som i huvudsak byggde på utredningens förslag. Skatteverkets synpunkt behandlades i det sammanhanget. Förslaget ledde till lagstiftning (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). I enlighet med den bedömning som gjordes i nämnda proposition bör bestämmelser införas för interna försäljningar av andelar som är särskilt kvalificerade efter en partiell fission. Förslaget medför att även reglerna för intern försäljning av andelar som erhållits vid ett andelsbyte justeras.

Lagförslaget

Förslag till regler för intern avyttring av andelar som blivit kvalificerade enbart på grund av en partiell fission eller ett andelsbyte finns i 57 kap. 7, 7a, 7 b och 7c §§ IL.

4.5.8 Kupongskatt

Regeringens förslag: Bestämmelser om utbetalningar i samband med partiell fission förs in i kupongskattelagen. Innebörden av bestämmelserna är att kupongskatt skall tas ut endast på den del av vederlaget som utgörs av annat än andelar i det övertagande företaget.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens men har en annan tekniskt utformning.

Remissinstanserna: Har inte yttrat sig

Skälen för regeringens förslag: Kupongskatt tas ut på utdelning på aktier i svenska aktiebolag i de fall utdelningen betalas till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige. Enligt 2 § kupongskattelagen (1970:624) avses med utdelning även utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget. På sådana utbetalningar skall därför kupongskatt tas ut. I den nya aktiebolagslagen som gäller från och med den 1 januari 2006 har införts ett nytt förfarande för omstruktureringar, delning som skall kunna ske på två sätt. Den första metoden innebär att ett bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation (fullständig delning). Den andra metoden innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses (partiell delning). I båda fallen skall ersättning lämnas till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Ersättningen skall utgå i form av aktier i det eller de övertagande bolagen eller såsom kontant ersättning. I samband med införande av den nya aktiebolagslagen genomfördes en reglering av förfarandet i kupongskattelagen för sådan delning som sker genom att det överlåtande bolagets samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag, varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation (prop. 2005/06:39, bet. 2005/06:SkU9, rskr.2005/06:115). Innebörden av bestämmelserna är att kupongskatt skall tas ut endast på den del av vederlaget som utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen.

Beträffande partiella delningar anförde regeringen (prop. 2005/06:39 s. 37) att man skulle återkomma till frågan i samband med beredningen av 2002 års företagsskatteutrednings förslag om hur den i fusionsdirektivet föreslagna omstruktureringsformen partiella fissioner skall införlivas i den svenska skattelagstiftningen.

När det gäller partiella fissioner har utredningen föreslagit att kupongskatt inte skall tas ut på utdelning i form av andelar i övertagande företag. Regeringen delar bedömningen att kupongskatt inte skall tas ut när sådana andelar erhålls. Ändringen bör dock göras genom att det i 2 § kupongskattelagen sägs att med utdelning även avses utbetalningar av delningsvederlag som avser partiell delning med undantag av sådana mottagna andelar som är skattefria på grund av att de erhållits vid en partiell fission.

Lagförslaget

Förslaget innebär en ändring i 2 § kupongskattelagen.

4.6 Andelsbyten

Regeringens förslag: Det införs ett tak för hur mycket utdelning som skall beskattas i inkomstslaget tjänst för mottagna andelar som enbart är kvalificerade på grund av ett andelsbyte. Vidare införs det en regel som innebär att alternativa omkostnadsbelopp enligt 57 kap. IL skall övertas vid andelsbyten.

Utredningens bedömning: Det bör finnas en begränsning för hur mycket utdelning som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Utredningen presenterade dock av tidsskäl inte något förslag beträffande andelsbyten. Utredningen lämnade inte något förslag om övertagande av alternativa omkostnadsbelopp.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* pekar på att det finns anledning att samordna t.ex. förslaget om bestämmelser om fördelning av alternativa omkostnadsbelopp med de förslag som lämnats om beskattning av ägare i fåmansföretag. Övriga remissinstanser har inte berört frågorna.

Skälen för regeringens förslag

Tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten

De bestämmelser som nu föreslås avseende tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiella fissioner där andelar i överlåtande företag är kvalificerade liknar bestämmelserna vid andelsbyten där kvalificerade andelar avyttras. Som påpekats i avsnitt 4.5.5 finns det inte någon motsvarande regel beträffande andelsbyten som säger att tjänstebelopp även skall beräknas för utdelning. Utredningen ansåg att det bör införas en sådan regel men la av tidsskäl inte fram något sådant förslag.

Lagrådet tog upp denna fråga i sitt yttrande över regeringens förslag till reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag (prop. 2005/06:40 s. 164 f.). Lagrådet konstaterade att det inte fanns någon bestämmelse som begränsar den del av erhållna utdelningar som skall tas upp i inkomstslaget tjänst i det remitterade förslaget. Eftersom det här är fråga om andelar som inte är kvalificerade på grund av att andelsägaren eller någon närstående varit verksam i företaget, syntes det enligt Lagrådet inkonsekvent och stridande mot reglernas syfte att – utan begränsning i tiden eller med hänsyn till det beräknade eller fördelade tjänstebeloppet – beskatta en del av den på andelarna erhållna utdelningen som inkomst av tjänst. Lagrådet ansåg därför att det borde övervägas i det fortsatta beredningsarbetet att i lagförslaget ta in en bestämmelse som tidsmässigt eller beloppsmässigt begränsar den omfattning i vilken erhållna utdelningar skall tas upp i inkomstslaget tjänst.

Regeringen avvaktade med att ta ställning till frågan i det lagstiftningsärendet (prop. 2005/06:40 s. 35) och hänsköt frågan till förevarande lagstiftningsärende.

Regeringen anser att det bör införas bestämmelser som på något sätt begränsar den utdelning som skall beskattas i inkomstslaget tjänst i dessa

fall. Reglerna bör utformas med utgångspunkt från de tjänstebelopp för utdelning som skall beräknas vid partiella fissioner. Beskattning för utdelning i inkomstslaget tjänst på mottagna andelar bör begränsas till detta belopp om de mottagna andelarna endast är kvalificerade på grund av andelsbytet.

I avsnitt 4.5.5 har termerna tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission införts. Motsvarande termer för andelsbyten bör vara tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten.

Ett **exempel** får illustrera hur reglerna skall tillämpas. A innehar kvalificerade andelar i AB X som anskaffats för 100 000 kronor. Det sparade utdelningsutrymmet uppgår till 200 000 kronor. A deltar i ett andelsbyte och erhåller marknadsnoterade andelar i AB Y till ett värde av 2 miljoner kronor. Utdelning har skett med 50 000 kronor i AB X före andelsbytet. Utdelning sker efter andelsbytet i AB Y med 40 000 kronor.

De mottagna andelarna anses kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första stycket IL. Vid utdelningen om 50 000 kronor i AB X beräknas ett gränsbelopp. Detta uppgår till $(0,12 \times 100\,000 + 1,06 \times 200\,000 =)$ 224 000 kronor. Av utdelningen tas $\frac{2}{3}$ av 50 000 kronor upp i inkomstslaget kapital. Sparat utdelningsutrymme blir $(224\,000 - 50\,000 =)$ 174 000 kronor. Detta sparade utdelningsutrymme fördelas på de mottagna andelarna enligt 57 kap. 15 § första stycket IL. Vidare förs omkostnadsbeloppet om 100 000 kronor över på de mottagna andelarna i AB Y enligt 48 a kap. 10 § IL. Vid utdelningen om 40 000 kronor i AB Y beräknas gränsbelopp för den mottagna andelen som om andelen var en andel i det avyttrade företaget enligt förslaget till 57 kap. 10 a §. I det här fallet innebär det att årets gränsbelopp inte beräknas eftersom detta skett vid utdelningen på andelarna i AB X, se 57 kap. 11 § tredje stycket andra meningen. Däremot utgör sparade utdelningsutrymme om 174 000 kronor gränsbelopp enligt förslaget till 57 kap. 13 § första stycket andra meningen. Efter att $\frac{2}{3}$ av 40 000 kronor beskattats i inkomstslaget kapital återstår sparade utdelningsutrymme om 134 000 kronor.

Tjänstebeloppet för utdelning blir $(2\text{ miljoner} - 174\,000 =)$ 1 826 000 kronor enligt förslaget till 48 a kap. 8 b § första stycket IL. Tjänstebeloppet för kapitalvinst blir $(2\text{ miljoner} - 100\,000 - 174\,000 =)$ 1 726 000 kronor enligt förslaget till 48 a kap. 8 b § IL andra stycket IL.

Lagförslaget

Förslagen finns i 48 a kap. 8 a, 8 b §§ och 57 kap. 10 a, 13, 20 b och 24 §§ IL.

Alternativa omkostnadsbelopp

I avsnitt 4.5.3 har regeringen gjort bedömningen att de alternativa omkostnadsbeloppen bör fördelas vid partiella fissioner. Vid andelsbyten finns också skäl att överföra omkostnadsbeloppen på mottagna andelar, eftersom de alternativa omkostnadsbeloppen efter ett andelsbyte inte kommer att kunna användas för andelar i det avyttrade företaget.

Förslaget finns i 57 kap. 12 a § första stycket IL.

4.7 Konkurrensen mellan olika uppskovsregler

Regeringens förslag: Om en omstrukturering uppfyller förutsättningarna för såväl en partiell fission som en s.k. lex ASEA-utdelning skall bestämmelserna om partiell fission tillämpas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Länsrätten i Stockholms län anser att man bör överväga om inte de s.k. lex ASEA-reglerna kan tas bort.

Skälen för regeringens förslag: Såsom tidigare har konstaterats skall reglerna om partiella fissioner tillämpas om förutsättningarna för detta är uppfyllda. Undantag från omedelbar beskattning kan dock ges enligt flera regelsystem. Utredningen har därför behandlat hur reglerna om partiella fissioner förhåller sig till vissa andra system. Dessa är reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL, skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL, fusioner och fissioner i 37 kap. IL, verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL, s.k. lex ASEA-utdelningar i 42 kap. 16 § och andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL.

Utredningen konstaterar att reglerna om underprisöverlåtelse, fusioner och fissioner, verksamhetsavyttringar och andelsbyten – på grund av reglernas utformning – inte kan vara tillämpliga samtidigt som reglerna om partiella fissioner. Någon konkurrenssituation kan därför inte uppkomma mellan någon av dessa regler och reglerna om partiella fissioner. Regeringen delar den bedömningen.

Vad gäller bestämmelserna om näringsbetingade andelar kan det enligt utredningen uppkomma en konkurrenssituation eftersom båda systemen kan vara tillämpliga på samma transaktion. Den utdelning som anses föreligga vid en partiell fission kan vara skattefri även enligt reglerna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL. Båda regelsystemen leder till samma rättsföljd, dvs. att utdelningen inte beskattas. Om reglerna för partiella fissioner skall tillämpas eller ej har dock betydelse dels för hur beskattningen skall ske i det överlåtande och övertagande företaget och dels hur anskaffningsvärden respektive omkostnadsbelopp skall beräknas. Bestämmelserna om partiella fissioner skall därför tillämpas i sin helhet om transaktionen uppfyller definitionen på en partiell fission i 38 a kap. IL. Detta är naturligt och en konsekvens av att parterna väljer att strukturera transaktionen som en partiell fission. Enligt regeringen är det således inte nödvändigt att ytterligare reglera vilken regel som skall ha företräde.

Slutligen har utredningen även behandlat bestämmelserna om hur partiella fissioner förhåller sig till reglerna om lex ASEA-utdelningar i framför allt 42 kap. 16 § IL. Enligt lex ASEA skall utdelning från ett svenskt aktiebolag i form av andelar i ett dotterbolag inte tas upp om vissa förutsättningar är uppfyllda. Däribland skall utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget, aktierna i moderbolaget skall vara marknadsnoterade och samtliga moderbolagets andelar i

dotterbolaget skall delas ut. Vid bedömning av om en transaktion utgör en partiell fission eller en utdelning enligt lex ASEA måste det faktiska transaktionsbeteendet ligga till grund för klassificeringen. En lex ASEA-transaktion kan gå till på så sätt att ett moderbolag lämnar en verksamhetsgren som apportegendom till ett dotterbolag vid en nyemission, varefter andelarna i dotterbolaget lämnas som utdelning till delägarna i moderbolaget. Transaktionen är mycket lik en partiell fission. Skillnaden är att vid en lex ASEA-transaktion erhåller delägarna inte andelarna i dotterbolaget från dotterbolaget utan från moderbolaget. Utredningen menar att när avtalen är sådana att det inte redan vid avyttringen av verksamhetsgrenen avtalas att ersättningen skall direkt erläggas till delägarna i moderbolaget i form av andelarna i dotterbolaget, bör inte transaktionen bedömas som en partiell fission. Utredningen pekar dock samtidigt på att vid annan avtalsinnebörd kan det inte uteslutas att transaktionen kan anses uppfylla förutsättningarna för såväl en partiell fission som en lex ASEA-transaktion. Det kan således bli svårt att klart särskilja vilken typ av transaktion det är fråga om. Reglerna om lex ASEA ställer upp ett flertal krav på transaktionen som inte krävs för partiella fissioner. Enligt 42 kap. 16 § IL krävs det t.ex. att aktierna i moderbolaget (jfr med det överlåtande företaget enligt reglerna om partiella fissioner) är marknadsnoterade, att samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut och att dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag. Bestämmelserna om partiella fissioner skall dock alltid tillämpas när förutsättningarna är uppfyllda. Det bör enligt regeringens bedömning även gälla i denna situation, varför de villkor som ställs upp i 42 kap. 16 § IL inte behöver vara uppfyllda för att uppskov med beskattningen skall bli följden.

För att undanröja den osäkerhet som kan uppkomma för de fall det uppstår en konkurrens mellan regelsystemen bör enligt regeringens mening en bestämmelse införas i 42 kap. 16 § IL för att förtydliga att bestämmelserna om partiella fissioner har företräde framför lex ASEA.

Länsrätten i Stockholms län har påpekat att man bör överväga om inte lex ASEA-reglerna kan tas bort. I utredningen väcktes frågan om lex ASEA-regleringen och regleringen om partiella fissioner skulle kunna harmoniseras. Utredningen kunde dock på grund av tidsbrist inte utreda frågan närmare. Med anledning härav anser regeringen att det i brist på närmare utredning och beslutsunderlag inte är möjligt att nu ta ställning till huruvida lex ASEA-bestämmelserna kan tas bort eller inte. Genom den föreslagna bestämmelsen att bestämmelserna om partiella fissioner alltid skall ha företräde kommer det dock inte att uppstå några problem med att avgöra vilka regler som har företräde vid tillämpningen.

Lagförslaget

En bestämmelse med anledning av förslaget tas in i 42 kap. 16 § fjärde stycket IL.

5 Svenska ekonomiska föreningar

5.1 Förändringarna i fusionsdirektivet

Regeringens förslag: En svensk ekonomisk förening skall kunna vara köpare vid ett andelsbyte. Ersättningen skall kunna utgöras av såväl en medlemsandel som en förlagsandel.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kooperativa förbundet* och *Lantbrukarnas Riksförbund*, som är de enda remissinstanser som har kommenterat frågan, tillstyrker förslaget.

Bakgrund: De associationsrättsliga bestämmelserna för ekonomiska föreningar finns framför allt i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen). Ekonomiska föreningar bygger framför allt upp sitt kapital genom medlemsinsatser och konsolidering av det löpande överskottet. Medlemsinsatserna kan tillföras föreningen genom direkta tillskott från medlemmarna eller överförs dit genom en insatsemission. Medlemsinsatsen är obligatorisk. Varje medlem måste delta i föreningen med en sådan insats. Det är tillåtet med stadgebestämmelser som innebär olika insatsskyldighet för olika medlemmar och det är tillåtet att i stadgarna ange att insatsen skall fullgöras med sakegendom. Med fullgörandet av en medlemsinsats följer en andelsrätt (andel) som är en ekonomisk rätt för medlemmen gentemot föreningen. En insatsemission innebär att fritt eget kapital överförs till medlemsinsatserna och omvandlas härigenom till bundet eget kapital. Utöver att kapital kan tillföras föreningen genom medlemsinsatser kan kapital tillskjutas genom förlagsinsatser och sådana insatser får tillskjutas även av andra än medlemmar.

I stadgarna kan föreskrivas att en medlem utöver insatsskyldigheten får delta med flera medlemsinsatser som ger rätt till flera medlemsandelar. Sker detta kan medlemmen överlåta en eller flera av andelarna och behålla återstoden. Detta medför inte att medlemskapet upphör. Den som genom överlåtelse har förvärvat en medlems andel skall ansöka om inträde i föreningen inom sex månader. Ansöker han inte om inträde eller avslås hans ansökan, skall överlåtaren därmed anses ha sagt upp sig till utträde. Förvärvaren har i sådant fall den rätt som tillkommer en avgående medlem enligt 4 kap. 1 § föreningslagen, se 3 kap. 3 § föreningslagen. Enligt 4 kap. 1 § föreningslagen har medlemmen rätt att få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser och på denne belöpande del av beslutad vinstutdelning.

Som sagts kan kapital även tillskjutas genom förlagsinsatser. Regleringen av detta finns i 5 kap. föreningslagen. De rättigheter som är förenade med förlagsinsatserna kallas för förlagsandelar, se 5 kap. 2 § föreningslagen. För varje förlagsinsats skall föreningen utfärda förlagsandelsbevis, se 5 kap. 4 § föreningslagen. Reglerna om skuldebrev gäller i tillämpliga delar för förlagsandelsbevisen, se 5 kap. 5 § föreningslagen. Tillskjutet belopp ingår i föreningens bundna egna kapital men intar i realiteten en mellanställning mellan inbetald medlemsinsats och lånat kapital. Förlagsandelen ger inte rätt till ränta, utan rätt till utdelning. Vid föreningens upplösning har innehavare av

förlagsandelar rätt till betalning framför innehavare av medlemsandelarna men efter alla borgenärer. Förlagsandelsinnehavaren är ej borgenär. Förlagsandelen ger inte rösträtt på stämman, men visst inflytande ändå, bl.a. rätt att klandra beslut av föreningsstämman (7 kap. 17 § föreningslagen) och rätt att begära att särskild granskare utses (8 kap. 17 § föreningslagen). Rätt att få förlagsinsatsen inlöst föreligger tidigast efter fem år från tillskottet, se 5 kap. 7 § föreningslagen.

Av redogörelsen ovan framgår att två olika typer av insatser förekommer i en ekonomisk förening, dels medlemsinsatser och dels förlagsinsatser. Dessa insatser får göras i form av sakegendom. Vid ett andelsbyte kan således de avyttrade andelarna lämnas som insats till föreningen och som vederlag för de avyttrade andelarna erhålls antingen förlagsandelar (förlagsinsats) eller medlemsandelar (medlemsinsats). För att insatsen skall accepteras som medlemsinsats krävs därutöver att den som lämnar insatsen antas som medlem. Av redogörelsen ovan framgår att det i stadgarna kan föreskrivas att medlem får delta med flera medlemsinsatser som ger rätt till flera medlemsandelar. Det är således möjligt att individualisera de andelar som lämnas som vederlag vid ett andelsbyte.

Skälen för regeringens förslag: I bilagan till fusionsdirektivet finns en förteckning över de olika företagsformer i medlemsstaterna som omfattas av direktivet. Genom ändringsdirektivet har svenska ekonomiska föreningar tagits upp i förteckningen. Detta innebär att om en svensk ekonomisk förening deltar som överlåtande eller övertagande bolag vid en fusion, fission, partiell fission eller vid en överföring av tillgångar skall, om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda, direktivets krav på undantag från omedelbar beskattning för de inblandade bolagen och deras delägare gälla. Detsamma skall gälla om en sådan förening deltar som förvärvande bolag eller förvärvas vid ett utbyte av aktier eller andelar.

En svensk ekonomisk förening kan enligt 37 och 38 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) vara såväl överlåtande som övertagande företag vid en fusion, fission respektive verksamhetsavyttring. Om övriga förutsättningar är uppfyllda kan en svensk ekonomisk förening i dessa situationer erhålla de fördelar som fusionsdirektivet ger. När det gäller bestämmelserna om andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL kan däremot en svensk ekonomisk förening inte vara köpande företag. För att uppfylla kraven i direktivet behöver reglerna därför ändras.

Enligt fusionsdirektivet skall förvärvaren vid ett andelsbyte kunna lämna ersättning i form av andelar som representerar kapitalet i förvärvaren. När en ekonomisk förening är förvärvare måste den således kunna lämna sådan ersättning. Utredningen har föreslagit att såväl medlemsandelar som förlagsandelar skall kunna lämnas som ersättning, men däremot inte ett vanligt skuldebrev. Regeringen delar utredningens bedömning.

I 48 a och 49 kap. IL talas det om en andel i ett företag. En andel i en svensk ekonomisk förening kan avyttras vid ett andelsbyte enligt 48 a kap. 7 § respektive 49 kap. 11 § IL. Utredningen har ställt frågan om förlagsandelar kan sägas omfattas av bestämmelserna. Eftersom det enligt associationsrättsliga bestämmelser är möjligt att såväl avyttra en

förlagsandel som att använda en sådan andel som ersättning vid ett andelsbyte – och då befintlig lydelse inte utesluter att förlagsandelar omfattas – gör regeringen bedömningen att även förlagsandelar omfattas av bestämmelserna. Endast den uppräknade av företag som finns i respektive kapitel behöver därför kompletteras med svenska ekonomiska föreningar.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslaget införs i 48 a kap. 6 § 1 och 49 kap. 9 § 1 IL.

5.2 Särbestämmelserna vid fusioner bör slopas

Regeringens förslag: Särbestämmelserna i 42 kap. 21 § IL beträffande fusioner mellan ekonomiska föreningar slopas.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna har inte berört frågan.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 44 kap. 8 § IL skall ägarna i det överlåtande företaget vid en fusion anses ha avyttrat andelarna i det överlåtande företaget. Bestämmelserna om andelsbyten tillämpas för dessa fall.

För andelsägare i en svensk ekonomisk förening som är övertagande företag är dock andelsbytesreglerna inte tillämpliga. Av 44 kap. 8 § tredje stycket IL framgår att andelarna inte anses avyttrade vid en sådan fusion som avses i 42 kap. 21 § IL. I stället gäller särskilda bestämmelser i 42 kap. 21 § IL som anger att de andelar som skiftas ut vid en sådan fusion som avses i 12 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och i 10 kap. 1 och 2 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker inte skall behandlas som utdelning. Detsamma gäller även vid sådana fusioner som avses i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar). Vid fusion mellan ekonomiska föreningar beskattas inte andelsägarna i den överlåtande föreningen, om inte fusionsvederlaget avser annat än föreningsandelar. Kontinuitet upprätthålls genom att anskaffningskostnaden för andelarna i den överlåtande föreningen förs över på andelarna i den övertagande föreningen (48 kap. 10 § IL). De svenska reglerna uppfyller därför i och för sig fusionsdirektivets krav. Genom förslaget i avsnitt 5.2 kommer andelarna i den överlåtande föreningen att anses vara avyttrade vid en fusion och avyttringen behandlas enligt reglerna om andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL. Det är en fördel om reglerna så långt möjligt är enhetliga. Regeringen föreslår därför att specialbestämmelsen i 42 kap. 21 § IL slopas.

Lagförslaget

Detta förslag innebär förutom att bestämmelsen i 42 kap. 21 § slopas, även konsekvensändringar i 37 kap. 2 §, 42 kap. 21 § och 44 kap. 8 § samt att 48 kap. 10 § IL upphävs.

5.3 Kooperativa föreningar

Regeringens förslag: Utdelning i form av andelar i det övertagande företaget som en kooperativ förening lämnar vid en partiell fission får inte dras av. Bestämmelserna i 49 kap. IL skall vara tillämpliga när en fysisk person avyttrar en sådan andel i en kooperativ förening som enligt 13 kap. 7 § IL skall räknas som en tillgång i näringsverksamheten.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Principen för beskattning av kooperativa föreningar är att utdelning inte skall kunna dras av i de fall mottagaren inte beskattas för utdelning. Beträffande kooperativ utdelning, finns ett undantag från denna princip. Utdelningen blir skattefri samtidigt som avdrag erhålls för utdelningen i de fall utdelningen anses vara en inbesparing av levnadskostnader, vilket anses vara fallet när den skall tas upp i inkomstslaget kapital. Utdelning som en kooperativ förening lämnar av vinsten i den kooperativa verksamheten i form av rabatt (återbäring) eller pristillägg (efterlikvid) i förhållande till gjorda köp eller försäljningar skall föreningen dra av enligt 39 kap. 22 § IL. Avdrag för utdelning skall göras oavsett om mottagaren är medlem i föreningen eller inte.

Bestämmelserna om beskattningen vid partiella fissioner kommer att innebära att utdelning i form av andelar alltid är skattefri om den uppkommer på grund av den partiella fissionen.

Utredningen har behandlat frågan om avdragsrätten för utdelning skall finnas kvar vid en partiell fission. Skälet för detta skulle vara att utdelningen i dessa fall bara är en inbesparing av levnadskostnader och att det inte finns anledning att vägra avdrag i större utsträckning än vad som framgår av begränsningen i 39 kap. 22 § IL. Utredningen har dock funnit att utdelningen knappast kan ses som en kooperativ utdelning och att det därför bör införas en bestämmelse som säger att utdelning vid en partiell fission aldrig får dras av. Regeringen delar den bedömningen.

Utredningen har vidare föreslagit att det i 49 kap. IL ges uttrycklig möjlighet att få uppskov med beskattningen när en fysisk person avyttrar en andel i en kooperativ förening som enligt 13 kap. 7 § räknas som en tillgång i näringsverksamheten. En sådan andel är en tillgång i näringsverksamheten. Tillgången är dock inte en lagertillgång utan en kapitaltillgång. Avyttringen omfattas därför inte av bestämmelserna i 48 a eller 49 kap. IL. Vad gäller 48 a kap. är kapitlet inte tillämpligt i inkomstslaget näringsverksamhet – någon hänvisning till kapitlet finns

inte i 25 kap. IL. Vidare är 49 kap. IL endast tillämpligt för fysiska personer om den avyttrade andelen var en lagertillgång. Enligt utredningen finns det därför skäl att reglera frågan i 49 kap. så att bestämmelserna är tillämpliga när en fysisk person avyttrar en andel i en kooperativ förening som enligt 13 kap. 7 § IL räknas som en tillgång i näringsverksamheten. Regeringen delar utredningens bedömning.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslagen tas in i en ny paragraf, 23 a §, i 39 kap. IL samt i 49 kap. 1, 2, 8, 19 och 26 §§ IL.

6 Skattemässigt transparenta företag

6.1 Bakgrund

Genom ändringsdirektivet har bilagan utökats med flera nya typer av associationer som skattemässigt hör hemma i någon av medlemsstaterna och som är skyldiga att erlagga bolagsskatt där.

Alla de nya associationsformer som tas med i bilagan skall vara skattesubjekt i den medlemsstat där de hör hemma men vissa av dem anses på grundval av sin rättsliga karaktär av andra medlemsstater som så kallade skattemässigt transparenta företag eller delägarbeskattade företag. Ett visst företag kan vara skattesubjekt i den medlemsstat där det hör hemma medan en annan medlemsstat för skatteändamål behandlar företaget som transparent och därför beskattar en delägare som hör hemma i den sist nämnda medlemsstaten för dennes andel i resultatet i det skattetransparenta företaget.

De nya associationsformerna som nu omfattas av direktivets tillämpningsområde föranleder ett flertal tillägg i bilaga 37.1 till inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

De utländska skattetransparenta företag som nu är aktuella kännetecknas för svenskt vidkommande av att de visserligen är skattesubjekt i hemlandet men inte uppfyller kriterierna för att vara en utländsk juridisk person som en sådan definieras i 6 kap. 8 § första stycket IL. Av bestämmelsen följer att med en utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

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

Om en association som är upptagen i bilagan till direktivet – vilket innebär att den skall vara ett skattesubjekt i hemlandet – även uppfyller villkoren i den nämnda bestämmelsen för att vara en utländsk juridisk person, betraktas den inte som ett skattetransparent företag utifrån ett svenskt perspektiv. I de fall en utländsk association inte uppfyller dessa villkor ligger det närmast till hands att karaktärisera den som ett enkelt bolag där de personer som tar del i associationen har en direkt del i varje

enskild tillgång eller förpliktelse som kan knytas till associationen. Om villkoren är uppfyllda får prövas från fall till fall (se även prop. 2004/05:27 s.16). I den ändrade och utvidgade associationsförteckningen i bilagan till fusionsdirektivet är det mycket sannolikt att vissa av de nya associationsformerna kommer att betraktas som skattemässigt transparenta. Samtidigt har utredningen gjort bedömningen att det i praktiken blir ytterst ovanligt att en sådan association kommer att delta i en transaktion som omfattas av fusionsdirektivet.

Ett transparent företag måste uppfylla de villkor som ställs beträffande transaktionsformen i fråga. Det övertagande respektive det förvärvande företaget vid en fusion, fission, partiell fission, verksamhetsavyttring och vid andelsbyten måste därför kunna lämna ersättning i form av andelar som representerar kapitalet i associationen.

6.2 Ett av företagen är skattemässigt transparent

Regeringens bedömning: Utländska associationsformer som inte uppfyller kraven i 6 kap. 8 § IL för att anses som en utländsk juridisk person bör inte räknas som företag i 37, 38, 48 a respektive 49 kap. IL. Motsvarande bör även gälla vid partiella fissioner.

Regeringens förslag: Särskilda bestämmelser om s.k. fiktiv avräkning införs.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* framför att den lösning, som innebär att Sverige anpassar sig till den skatterättsliga klassificering som föreligger i en annan stat, förhindrar asymmetrier och synes vara den som stämmer bäst överens med direktivets intentioner. *Skatteverket* instämmer dock i utredningens uppfattning att systematiken i fusionsdirektivet, åtminstone utifrån ett svenskt perspektiv, ännu inte är anpassad till transparenta företag och att den lösning som utredningen föreslagit därför framstår som mest realistisk. *Länsrätten i Stockholms län* tillstyrker utredningens förslag att undanta transparenta bolag från direktivets tillämpning.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: I artikel 4.2 i fusionsdirektivet finns bestämmelser för det fall det *överlåtande bolaget* är att anse som skattemässigt transparent. I ett sådant fall skall de fördelar som fusionsdirektivet ger det överlåtande bolaget också ges de delägare i detta bolag som, om bestämmelserna i direktivet inte hade funnits, skulle ha beskattats på grund av transaktionen. Enligt artikel 10a.1 får dock en medlemsstat avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser vid beskattningen av direkta eller indirekta delägare i det överlåtande transparenta företaget. Enligt artikel 10a.2 skall s.k. fiktiv avräkning medges i sådant fall för den skatt som det transparenta företaget skulle ha betalat om inte bestämmelserna i direktivet funnits.

Enligt artikel 10a.3 får en medlemsstat om den betraktar det *övertagande* eller *förvärvande bolaget* som transparent avstå från att tillämpa direktivets bestämmelser i artikel 8.1–3. Artikel 8 reglerar beskattningen på delägarnivå vid fusioner, fissioner, partiella fissioner och andelsbyten. En medlemsstat får således avstå från att tillämpa

direktivets bestämmelser vid beskattning av en delägare i det överlåtande företaget respektive delägare i det förvärvande bolaget vid ett andelsbyte utan kan beskatta dessa direkt vid transaktionen enligt allmänna regler. Några regler om fiktiv avräkning finns inte för dessa fall.

Enligt artikel 10a.4 får en medlemsstat, om den betraktar det *övertagande företaget* som transparent, ge alla delägare samma skattemässiga behandling som hade gällt om det övertagande bolaget varit hemmahörande i den medlemsstaten. Utredningen konstaterade att det inte närmare anges vilka delägare som avses. Eftersom det övertagande bolagets ursprungliga delägare inte kan beskattas på grund av transaktionen kan det inte vara dessa ägare som avses. Vidare är det så att beskattningen av delägarna i det överlåtande bolaget vid en fusion, fission, partiell fission respektive ett andelsbyte berörs i artikel 10a.3. Artikel 10a.4 kan därför inte ta sikte på dessa delägare. De delägare som kvarstår är då de som blir delägare i samband med transaktionen. Vid verksamhetsavyttringar blir det överlåtande bolaget delägare i det transparenta företaget och vid fusioner, fissioner och partiella fissioner blir delägarna i det överlåtande bolaget delägare i det transparenta företaget. Utredningens slutsats är att direktivet tar sikte på de fall där tillgångar byts mot andelar som representerar kapitalet i det övertagande bolaget. När det övertagande bolaget är ett transparent företag mottas, sett ur svenskt perspektiv, inga sådana andelar. Enligt utredningen följer av detta att direktivets fördelar inte behöver ges i dessa fall. Regeringen delar utredningens bedömning.

Om i stället det *förvärvade bolaget*, dvs. det bolag som är föremål för ett andelsbyte, betraktas som skattemässigt transparent i en medlemsstat anges i artikel 10a.1 att denna stat inte behöver tillämpa direktivet vid beskattningen av direkta och indirekta delägare i det förvärvade bolaget för vinster som uppkommer i bolaget. Enligt artikel 10a.2 skall denna stat vid beskattningen av delägaren beakta den skatt som det transparenta företaget skulle ha betalat om transaktionen hade beskattats hos detta bolag, dvs. fiktiv avräkning. Sett ur ett svenskt perspektiv uppkommer det dock vid ett andelsbyte ingen vinst som skall beskattas i det förvärvade företaget (se utredningens betänkande s. 162).

Enligt utredningens bedömning ger således artikel 10a i fusionsdirektivet medlemsstaterna en möjlighet att undanta sådana transaktioner som ett transparent företag är inblandat i från de fördelar som direktivet ger. Utredningen har diskuterat tre olika lösningar för att anpassa genomförandet av ändringarna i fusionsdirektivet till svenska förhållanden.

Den första lösningen är att de transparenta företagen infogas i de regelverk som finns i 37 kap. IL osv. Eftersom de associationsformer som kan bli aktuella att behandla som transparenta företag enligt svensk rätt inte anses som juridiska personer skulle konsekvenserna dock bli systemfrämmande och märkliga. Utredningen har pekat på en rad problem med en sådan här lösning. Beskattningen styrs helt av vilken typ av delägare som finns i det transparenta företaget. Om det t.ex. är ett skattebefriat subjekt som är delägare sker det ingen beskattning alls i Sverige. Detta blir konsekvensen, eftersom det transparenta företaget inte är ett skattesubjekt i Sverige. Utredningens slutsats är att bestämmelserna i de nu aktuella kapitlen (37, 38, 48 a och 49 kap.) fungerar

tillfredsställande endast när de inblandade aktörerna behandlas som juridiska personer och att det därför inte är lämpligt att välja denna lösning.

Den andra lösningen, som innebär att Sverige anpassar sig till den skatterättsliga klassificeringen som görs i annan stat, motverkar asymmetrier och är enligt utredningen den lösning som stämmer bäst överens med direktivets intentioner. Utredningen anser dock att en sådan lösning är problematisk, eftersom man inte vet vilka associationsformer det är fråga om och att nya kan tillkomma. Associationsformen kommer även i alla andra sammanhang att behandlas som ett skattesubjekt och det är svårt att överblicka vilka konsekvenser detta kan medföra. På grund av den osäkerhet som denna lösning innebär förordar utredningen inte heller denna lösning.

Den tredje lösningen innebär att Sverige utnyttjar de möjligheter som artikel 10a ger medlemsstaterna att undanta transaktioner där ett transparent företag deltar ifrån de fördelar som direktivet ger. Beskattning sker då enligt allmänna regler.

Eftersom ett transparent företag inte är att anse som en juridisk person eller ett skattesubjekt enligt svensk skatterätt så blir konsekvenserna när ett sådant företag deltar i transaktionen svåröverblickbara. Direktivets övergripande syfte är att underlätta vissa omstruktureringar och inte belasta dessa med onödiga skattekostnader samtidigt som staternas beskattningsintressen inte skall äventyras. I de fall ett transparent företag deltar i transaktionen anser utredningen att systematiken i direktivet inte är anpassad till att uppfylla båda dessa mål. I stället för att andelar i ett företag anses föreligga anses från svenskt perspektiv i stället att direkt ägande av ideella andelar i varje tillgångsslag i det transparenta företaget föreligger. Skillnaden i synsätt gör att systematiken i direktivet inte fungerar på ett tillfredsställande sätt. Dagens system är enligt utredningen inte anpassat för att transparenta företag skall kunna delta i transaktionerna och det skulle bli alltför komplicerat att anpassa det så att asymmetrier inte uppkommer.

Utredningen har därför mot denna bakgrund gjort bedömningen att den tredje lösningen är den lämpligaste i nuläget. Regeringen delar den bedömningen och föreslår därför att utländska associationsformer som inte uppfyller kraven i 6 kap. 8 § IL för att anses som en utländsk juridisk person inte bör räknas som företag i 37, 38, 48 a respektive 49 kap. IL. Motsvarande bör även gälla i det nya 38 a kap. angående partiella fissioner.

Artikel 10a.2 kräver dock att den medlemsstat som utövar sin rätt att inte tillämpa fusionsdirektivet i förevarande situationer skall medge avräkning för den skatt som skulle ha påförts, om det inte vore för bestämmelserna i fusionsdirektivet, s.k. fiktiv avräkning. Behovet av fiktiv avräkning uppstår när en gränsöverskridande överlåtelse behandlas olika i de inblandade medlemsstaterna. Ett skattemässigt transparent företag kan t.ex. omfattas av hemviststatens nationella bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning och samtidigt inte omfattas av motsvarande svenska bestämmelser. Om ett sådant företag överlåter en verksamhetsgren till ett företag i Sverige kommer i Sverige skattskyldiga delägare inte att beskattas i den medlemsstat där överlåtaren har sitt säte, eftersom överlåtelsen är undantagen från omedelbar beskattning i den

staten. I Sverige kommer dock dessa delägare att beskattas för överlåtelsen. Om fiktiv avräkning inte skulle medges i Sverige skulle beskattningen i Sverige bli högre än vad som hade varit fallet om den andra medlemsstaten hade beskattat överlåtelsen, eftersom det i sådana fall skulle medges avräkning för faktiskt erlagd utländsk skatt. En skattelättnad i hemviststaten skulle således ha som effekt att beskattning i Sverige blev högre. Medges fiktiv avräkning kommer beskattning i Sverige bli densamma oavsett om hemviststaten medger uppskov med beskattningen eller inte. Regeringen föreslår därför, i likhet med utredningen, att bestämmelser om fiktiv avräkning införs i 37, 38, 38 a, 48 a och 49 kap. IL.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av det anförda föreslås i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § 3, 48 a kap. 6 § 3, 49 kap. 9 § 3 IL. samt i nya 4 § i nya 38 a kap. IL. Bestämmelser om fiktiv avräkning föreslås i nya paragrafer i 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 §, 38 a kap. 22 §, 48 a kap. 17 § och 49 kap. 32 § IL. Slutligen föreslås även hänvisningar till de sistnämnda paragraferna i 37 kap. 1 § andra stycket, 38 kap. 1 § andra stycket, 48 a kap. 1 § andra stycket och 49 kap. 1 § tredje stycket IL samt i nya 1 § andra stycket i 38 a kap. IL.

6.3 En av delägarna är skattemässigt transparent

Regeringens förslag: Bestämmelserna i 49 kap. IL som gäller delägare i svenska handelsbolag skall på motsvarande sätt tillämpas beträffande obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad person.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Förslaget kommenteras inte särskilt av remissinstanserna.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 8 punkten 3 i fusionsdirektivet finns en bestämmelse som rör den situationen att en delägare, dvs. en person som inte deltar i själva transaktionen som överlåtande, övertagande eller förvärvande bolag och inte heller är det bolag som förvärvas, betraktas som skattemässigt transparent.

Syftet med bestämmelsen är att delägarna i sådana andelsägande subjekt som bedöms vara skattemässigt transparenta i en medlemsstat skall ges samma skattefördelar som subjektet självt. Ifrågavarande transparenta subjekt deltar inte i själva transaktionen som överlåtande, övertagande, förvärvat eller förvärvande bolag utan deltar i sin egenskap av ägare av andelar i det överlåtande eller förvärvade bolaget.

I 49 kap. IL finns regler om uppskov med beskattningen för delägare i svenska handelsbolag. Om ett svenskt handelsbolag är säljare vid ett andelsbyte kan delägare i handelsbolaget med stöd av de svenska reglerna få uppskov med beskattningen av den vinst som uppkommer vid

andelsbytet. Någon ändring behöver inte göras för att uppfylla kraven i fusionsdirektivet.

För obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person finns inte motsvarande regler. I Sverige skattskyldiga delägare i denna association kommer då att beskattas för den vinst som uppkommer vid bytet utan att ha möjlighet att åberopa de svenska andelsbytesreglerna. De svenska reglerna behöver därför ändras för att uppfylla kraven i direktivet. Såsom utredningen har föreslagit bör bestämmelserna i 49 kap. IL, som medger att delägare i svenska handelsbolag ges uppskov med beskattningen vid en fusion, fission och vid ett andelsbyte på motsvarande sätt få tillämpas beträffande obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

I de fall en utländsk association inte uppfyller villkoren i 6 kap. 8 § IL för att vara en utländsk juridisk person ligger det närmast till hands att enligt svensk rätt karaktärisera den som ett enkelt bolag där de personer som tar del i associationen har en direkt del i varje enskild tillgång eller förpliktelse som kan knytas till associationen. Vid bedömningen av beskattningen vid ett andelsbyte bör man – såsom utredningen föreslagit – helt bortse från associationen och i stället bedöma förutsättningarna för att tillämpa 48 a kap. och 49 kap. IL efter varje enskild intressent i associationen. Några anpassningar av svensk lagstiftning till fusionsdirektivet behöver inte ske i denna del.

Lagförslaget

Bestämmelser med anledning av förslaget införs i 49 kap. 1 § och en ny paragraf, 3 a §.

7 Andra nya associationsformer i fusionsdirektivet

Regeringens förslag: Svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och svensk sparbank tas in 37 kap., 38 kap., 48 a kap. och i 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). De utländska associationsformer som fr.o.m. den 1 januari 2007 omfattas av bestämmelserna i fusionsdirektivet infogas i motsvarande förteckning i svensk rätt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges försäkringsförbund* anför att det för närvarande inte finns några civilrättsliga möjligheter för ömsesidiga försäkringsbolag att genomföra t.ex. en fusion eller en fission. Mot denna bakgrund är det enligt förbundet inte möjligt att fullt ut överblicka de skatterättsliga konsekvenserna av utredningens förslag. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för regeringens förslag. Fusionsdirektivets bestämmelser omfattar bara vissa särskilt angivna företagsformer som betalar någon av de skatter som räknas upp i direktivet. Ändringarna i direktivet innebär

att ett antal nya associationsformer skall erhålla de fördelar som fusionsdirektivet ger, däribland de svenska associationsformerna ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank. Den uppräkningslista som finns i respektive kapitel i inkomstskattelagen bör kompletteras med dessa associationsformer (i inkomstskattelagen benämnt svenskt ömsesidigt försäkringsföretag respektive svensk sparbank). Visserligen finns det i dag inga civilrättsliga möjligheter att för t.ex. ömsesidiga försäkringsbolag att genomföra en fusion eller en fission. Försäkringsföretagsutredningen (Fi 2003:10), som överlämnade sitt slutbetänkande i maj 2006, har dock föreslagit att ömsesidiga försäkringsbolag genom fusion skall kunna överta ett annat ömsesidigt försäkringsbolag (SOU 2006:55 Ny associationsrätt för försäkringsföretag). Betänkandet bereds för närvarande i Regeringskansliet. Sverige har vid genomförandet av det ursprungliga direktivet utgått ifrån att de skatterättsliga reglerna skall anpassas till fusionsdirektivets krav oavsett om transaktionen civilrättsligt går att genomföra eller inte. Utgångspunkten bör vara densamma vid genomförandet av ändringsdirektivet. I avsnitt 4.2.2 föreslås på motsvarande sätt att svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och svensk sparbank även skall omfattas av de nya bestämmelserna om partiella fissioner.

När det gäller de utländska associationsformer som har tagits upp i bilagan till direktivet bör dessa fogas in i motsvarande förteckning i svensk rätt.

Lagförslaget

Ändringar görs med anledning av förslagen i 37 kap. 9 §, 38 kap. 3 §, 48 a kap. 6 § och 49 kap. 9 § IL samt i bilaga 37.1.

8 Övriga frågor

8.1 Överlåtelse av utländsk filial till utländskt bolag

Regeringens bedömning: nuvarande bestämmelser inte behöver ändras med anledning av den nya bestämmelsen i artikel 10.1 fjärde stycket i fusionsdirektivet.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Har inte berört frågan.

Skälen för regeringens bedömning: I ett nytt fjärde stycke i artikel 10.1 i fusionsdirektivet klargörs att bestämmelserna i artikel 10 gäller även när ett fast driftställe är beläget i samma medlemsstat som det övertagande bolaget är hemmahörande i. Det har tidigare, på grund av ordalydelsen i artikel 10, varit osäkert om den varit tillämplig när det fasta driftstället legat i samma stat som det övertagande bolaget. De svenska reglerna i 37 kap. IL om fusioner och fissioner respektive i 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar gör inte någon skillnad beroende på om det fasta driftstället ligger i samma stat som det övertagande bolaget eller ej.

Enligt artikel 10.2 ges det överlåtande bolagets medlemsstat rätt att beskatta transaktionen på vanligt sätt men på villkor att medlemsstaten gottskriver de skattskyldiga den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i direktivet, skulle ha utgått på grund av dessa transaktioner i den medlemsstat där verksamhet är belägen, på samma sätt och med samma belopp som om denna skatt faktiskt hade utgått och betalats, s.k. fiktiv avräkning.

Sverige har utnyttjat denna rätt. För att bestämmelserna i 37 och 38 kap. IL om undantag från omedelbar beskattning skall vara tillämpliga krävs således att det övertagande företaget (37 kap. 12 § IL) respektive det köpande företaget (38 kap. 7 § IL) omedelbart efter transaktionen skall vara skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande (37 kap. 12 § IL) respektive det säljande företaget (38 kap. 7 § IL) beskattats för. Detta villkor är inte uppfyllt om ett fast driftställe i en annan stat efter fusionen, fissionen eller verksamhetsavyttringen ägs av ett företag från annan stat. Därmed kommer transaktionen att beskattas på vanligt sätt och reglerna om fiktiv avräkning aktualiseras. Bestämmelser om fiktiv avräkning finns i 37 kap. 30 § och 38 kap. 19 § IL. I avsnitt 4.3 föreslås även en motsvarande bestämmelse för partiella fissioner (38 a kap. 21 § IL).

Regeringen gör – i likhet med utredningen – bedömningen att nuvarande bestämmelser inte behöver ändras med anledning av den nya bestämmelsen i artikel 10.1 fjärde stycket i fusionsdirektivet.

8.2 Kravet på ett innehavs storlek

Regeringens bedömning: Eftersom Sverige inte har utnyttjat undantagsmöjligheten behöver inte någon anpassning ske.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Frågan berörs inte.

Skälen för regeringens bedömning: Enligt artikel 7.1 i fusionsdirektivet får det övertagande bolaget vid en fusion eller vid en fission inte beskattas för en vinst som beror på att en andel som bolaget har i det överlåtande bolaget utslocknar. Enligt artikel 7.2 får, under förutsättning att andelsinnehavet understiger en viss nivå, undantag härifrån göras. Genom ändringsdirektivet har kravet på innehavets storlek sänkts. Sverige utnyttjar inte undantagsmöjligheten och någon anpassning av svensk rätt behövs därför inte.

8.3 Ytterligare förvärv

Regeringens bedömning: Bestämmelserna i 48 a och 49 kap. IL uppfyller redan fusionsdirektivets krav i denna del, varför någon anpassning inte behövs.

Utredningens bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Frågan berörs inte.

Skälen för regeringens bedömning: I definitionen av utbyte av aktier eller andelar i artikel 2 d har det gjorts ett tillägg. Tillägget innebär att även om förvärvande bolag redan innehar röstmajoritet i det förvärvade bolaget så skall ytterligare förvärv i detta bolag omfattas av definitionen. Bestämmelserna i 48 a och 49 kap. IL uppfyller redan fusionsdirektivets krav i denna del. Såsom utredningen konstaterat behövs det därför inte någon anpassning av svensk rätt.

9 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Eftersom relevant statistik saknas eller är bristfällig är det inte möjligt att beloppsmässigt uppskatta de offentligfinansiella konsekvenserna av att genomföra ändringarna i fusionsdirektivet i svensk lagstiftning. Anledningen till att statistik saknas är bl.a. att nödvändiga underlag för statistiken inte omfattas av företagens uppgiftslämnande. Av den anledningen är det till exempel inte möjligt att få fram relevant statistik för exempelvis den totala storleken av underskottsavdragen från utländska fasta driftställen eftersom svenska företag inte behöver redovisa underskott som härrör från en filial i utlandet särskilt vid inkomsttaxeringen.

Trots att det inte är möjligt att beloppsmässigt uppskatta de föreslagna reglernas effekt på de offentliga finanserna måste effekten antas bli högst marginell eftersom bestämmelserna syftar till att beskattningen skjuts framåt vid vissa omstruktureringar. Bestämmelserna i fusionsdirektivet och de bestämmelser som utredningen föreslår avser dock att säkerställa att beskattning sker, om än vid en senare tidpunkt. Det betyder alltså att den negativa effekt på statens finanser som kan uppkomma maximalt utgör en ränteeffekt, dvs. effekten av att skatten erläggs vid en senare tidpunkt (ökad statlig upplåningskostnad). Dessutom beror effekten givetvis av i vilken utsträckning företagen kommer att använda sig av de utvidgade omstruktureringsmöjligheterna, vilket i sig är svårt att ha en uppfattning om. Det finns dock redan sådana möjligheter till uppskjuten beskattning vid omstruktureringar genom en rad olika alternativa regelverk. De föreslagna reglerna utvidgar inte dessa möjligheter i någon betydande omfattning, vilket alltså indikerar en mycket begränsad effekt. Den nya omstruktureringsformen partiella fissioner bör i första hand ses som ett alternativ till någon av de redan befintliga omstruktureringsmöjligheterna, främst verksamhetsavyttringar och s.k. lex Asea-utdelningar. Det bör i detta sammanhang även framhållas att endast sådana transaktioner som innebär att tillgångarna bli kvar i samma land som det fasta driftstället omfattas av möjligheterna till uppskjuten beskattning.

Sammanfattningsvis bör regeringens förslag inte ha annat än en högst marginell påverkan av de offentliga finanserna.

För de i dag gällande omstruktureringsformerna finns utarbetade deklara-tionsblanketter och ett omfattande informationsmaterial för såväl internt som externt bruk. Den del av förslaget som är inriktad på nya bestämmelser för de befintliga omstruktureringsformerna, t.ex.

utvidgningen av de associationsformer som skall omfattas av direktivets fördelar, kan endast föranleda smärre förändringar av blanketter och gällande informationsmaterial.

I den del förslagen gäller nya omstruktureringsformer, främst partiella fissioner, kan det förväntade informationsbehovet tillgodoses genom att informations- och utbildningsmaterial tas fram. Vid partiella fissioner i fåmansföretag skall bl.a. sparade utrymmen och de alternativa omkostnadsbeloppen enligt 57 kap. IL fördelas. Vidare behöver storleken på s.k. tjänstebelopp för mottagna andelar beräknas. Förslaget innebär också att de motsvarande regler som i dag finns för andelsbyten utvidgas och anpassas till de regler som föreslås för partiella fissioner. Skatteverkets hantering av de partiella fissionerna kan därför förväntas medföra kostnader för nya eller omarbetade deklarationsblanketter och ett visst merarbete vid deklarationsgranskningen. Storleken av och kostnaden för detta merarbete är emellertid i allt väsentligt beroende av i vilken omfattning framför allt fåmansföretagen kommer att använda sig av de nya bestämmelserna för omstruktureringar. Enligt regeringens bedömning torde det inte röra sig om något större antal fåmansföretag. Här finns det även anledning att peka på att en partiell fission många gånger bara kommer att utgöra ett alternativ till någon av de andra befintliga omstruktureringsmöjligheterna när en viss transaktion skall göras.

Sammanfattningsvis kan konstateras att förslaget med nya och utvidgade möjligheter till undantag från omedelbar beskattning vid omstruktureringar endast kan förväntas medföra högst marginella administrativa konsekvenser i form av merkostnader och merarbete för Skatteverket som kan hanteras inom befintligt anslag.

Förslaget bör inte leda till något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Eventuella merkostnader som kan uppkomma får dock hanteras inom befintligt anslag.

10 Konsekvenser för företagen

Den föreslagna lagstiftningen innebär utvidgade möjligheter att erhålla undantag från omedelbar beskattning vid såväl gränsöverskridande som inhemska omstruktureringar. Förslaget innebär ytterligare ett alternativ till redan befintliga omstruktureringsformer. Reglerna kommer därför att ge förbättrade villkor för såväl större som mindre företag och andra skattskyldiga som berörs av dessa omstruktureringar.

De ägare av kvalificerade andelar i fåmansföretag som väljer att genomföra en partiell fission kommer att behöva använda sig av bl.a. de nya reglerna om fördelning av sparade utdelningsutrymmen. Om de mottagna andelarna inte är kvalificerade måste de även beräkna tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst. Vidare kommer andelsägarna att behöva hålla reda på hur mycket utdelning som i framtiden kommer att beskattas i inkomstslaget tjänst till dess att tjänstebeloppet för utdelning har uppnåtts. De fåmansföretagare som väljer att genomföra en partiell fission kommer således att få en ökad

administrativ börda. Regeringen bedömer dock att det inte kommer att röra sig om något större antal fall där detta blir aktuellt.

11 Författningskommentarer

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

2 kap.

1 §

Katalogen med definitioner och förklaringar samt hänvisningar till var dessa finns utökas med termen partiell fission. En hänvisning görs till 38 a kap. 2 §, som en följd av införandet av denna paragraf.

17 kap.

7 a §

Av paragrafen, som är ny, framgår hur anskaffningsvärdet skall bestämmas för de andelar som är lager, och som andelsägaren i det överlåtande företaget erhåller vid en partiell fission (mottagna andelar). För sådana andelar skall som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget som svarar mot förändringen av marknadsvärdet på dessa andelar till följd av den partiella fissionen. Anskaffningsvärdet på andelarna i det överlåtande företaget skall minska med så stort belopp som hänförs till de mottagna andelarna. Därigenom blir det kontinuitet i beskattningen. Paragrafen har utformats med 17 kap. 6 § som förebild. En motsvarande bestämmelse om uppdelning föreslås beträffande andelar som är kapitaltillgångar i 48 kap. 18 a § IL. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.5.2.

33 §

En hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 38 a kap. om beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter vid partiella fissioner.

18 kap.

12 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

19 kap.

15 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

20 kap.

13 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

21 kap.

20 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

23 kap.

19 §

Bestämmelsen i nuvarande *andra stycket andra meningen* innebär att andelar i överlåtande företag inte anses som kvalificerade om de enbart är kvalificerade enligt 7 § första eller andra stycket. Som utvecklats i avsnitt 4.5.6 kan detta skapa en möjlighet att kringgå reglerna i 57 kap. genom att värden förs från företag med särskilt kvalificerade andelar till företag som inte alls omfattas av beskattning enligt 57 kap. Bestämmelserna ändras därför så att denna risk elimineras. Ett särskilt undantag görs dock i de fall som överlåtande företag är marknadsnoterat. Om de särskilt kvalificerade andelarna i överlåtande företag är marknadsnoterade bedöms risken för skatteundandragande som liten. I sådana fall kommer det även framöver att vara möjligt att genomföra underprisöverlåtelser utan uttagsbeskattning till företag som inte alls omfattas av beskattning enligt 57 kap.

23 a §

Paragrafen är *ny* och innebär enligt *första meningen* att ett företag vars andelar enbart är särskilt kvalificerade inte kan vara förvärvande företag i sådana underprisöverlåtelser som avses i 18–22 §§, dvs. om andelarna i det överlåtande företaget är kvalificerade eller om överlåtaren är en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag. Bestämmelsen skall tillämpas även på sådana indirekta förvärv där 22 § skulle vara tillämplig för förvärvaren. Den nya bestämmelsen innebär en ändring genom att det inte längre blir möjligt att genomföra en underprisöverlåtelse från en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag till ett företag med särskilt kvalificerade andelar. Motiven för utvidgningen finns i avsnitt 4.5.6.

I *andra meningen* finns ett undantag från första meningen. Bestämmelsen syftar på den situation som avses i 23 kap. 19 § andra stycket och gör det möjligt med en underprisöverlåtelse utan uttagsbeskattning från ett företag med särskilt kvalificerade andelar till ett annat företag med särskilt kvalificerade andelar.

24 kap.

2 §

I *femte strecksatsen* finns det en hänvisning till bestämmelserna om ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 §. Hänvisningen har tagits bort med hänsyn till att den nuvarande bestämmelsen i 42 kap. 21 § föreslås avskaffad.

3 a §

Paragrafen är ny. Vid en partiell fission är det andelsägarna i det överlåtande företaget som erhåller ersättning från det övertagande företaget. Av *första stycket* framgår att denna ersättning skall anses som utdelning från det överlåtande företaget. En partiell fission skall skatterättsligt behandlas på samma sätt som om det överlåtande bolaget erhållit vederlaget och sedan delat ut det till dess aktieägare. För att undanröja all osäkerhet har detta uttryckligen tagits in i lagtexten. För inkomstslaget kapital föreslås en motsvarande bestämmelse i 42 kap.

16 §

Om andelsägaren uppbär ersättningen på grund av innehav av andelar i det överlåtande företaget som är kapitaltillgångar skall utdelningen inte tas upp. Detta framgår av *andra stycket*. Om ersättningen däremot uppbärs på grund av andelar i det överlåtande företaget som är lagertillgångar, skall utdelningen tas upp. Detta beror på att man måste neutralisera den nedskrivning av lagerandelarna som den partiella fissionen medför. Av *tredje stycket* framgår att utdelningen i sådana fall inte skall tas upp till ett högre belopp än vad utdelningen medför i nedskrivning av andelsägarens andelar i det överlåtande företaget. På så sätt uppkommer inga beskattningseffekter. Utdelning i form av pengar – om det förekommer en kontant del vid den partiella fissionen – beskattas enligt allmänna regler. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.5.1.

25 kap.

2 §

Se kommentaren under 17 kap. 33 §.

26 kap.

15 §

En hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 38 a kap. om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. vid partiella fissioner.

30 kap.

14 §

En hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 38 a kap. om övertagande av periodiseringsfonder vid partiella fissioner.

31 kap.

23 §

En hänvisning har tagits in till de nya bestämmelserna i 38 a kap. om övertagande av ersättningsfonder vid partiella fissioner.

37 kap.

1 §

I paragrafen har i ett nytt *andra stycke* lagts till en hänvisning om att det finns bestämmelser i 30 a § i de fall överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person. Transaktionen är inte en fusion eller fission enligt definitionen i 37 kap. Jämför med den nya lydelsen av 9 §.

2 §

I nuvarande *första strecksatsen* finns det en hänvisning till bestämmelserna om ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 § jämförd med 48 kap. 10 §. Hänvisningen har utgått med hänsyn till att dessa regler föreslås avskaffade.

9 §

I paragrafen räknas upp vilka företag som kan delta i en fusion respektive en fission. Uppräkningen i *första stycket* har i *första punkten* kompletterats med associationsformen svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. I *tredje punkten* har ett tillägg gjorts när det gäller utländska associationer. För att kunna delta som överlåtande eller övertagande företag vid en fusion eller fission krävs att företaget är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om överlåtaren inte uppfyller detta krav tillämpas i stället bestämmelsen i 30 a § om så kallad fiktiv avräkning om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

16 §

I *första stycket* anges vilka bestämmelser som skall tillämpas vid kvalificerade fusioner och fissioner. Eftersom 30 § avser en del av en fusion respektive en fission som inte är kvalificerad har hänvisningen till denna bestämmelse tagits bort.

Rubriken före rubriken till 30 §

En ny rubrik införs för att förtydliga att paragraferna 30 och 30 a §§ handlar om fiktiv avräkning.

30 §

Ändringen i andra stycket är en konsekvens av ändringen i fusionsdirektivets titel.

30 a §

I paragrafen, som är ny, används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 37 kap. 9 §. En utländsk association är ett företag i kapitlets mening om det är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om den överlåtande utländska associationen inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag skall bestämmelserna i *andra stycket* om så kallad fiktiv avräkning tillämpas. En förutsättning är att övriga villkor för en fusion respektive en fission är uppfyllda. Om t.ex. det övertagande företaget hör hemma i en annan stat måste det uppfylla

kraven för att vara en utländsk juridisk person. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.

38 kap.

1 §

I paragrafen har i ett nytt *andra stycke* lagts till en hänvisning om att det finns bestämmelser i 20 § för de fall säljaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person. Transaktionen är inte en verksamhetsavyttring enligt definitionen i 38 kap.

3 §

I paragrafen räknas upp vilka företag som kan delta i en verksamhetsavyttring. Uppräkningen i *första stycket* har i *första punkten* kompletterats med svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. I *tredje punkten* har ett tillägg gjorts när det gäller utländska associationer. För att kunna delta som säljande eller köpande företag vid en verksamhetsavyttring krävs att företaget är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om säljaren inte uppfyller detta krav tillämpas bestämmelsen i 20 § om så kallad fiktiv avräkning.

8 §

Av paragrafens nya lydelse framgår att undantag från omedelbar beskattning kan medges endast om ersättningen är lika stor som eller överstiger summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna. För att klargöra att det enbart är förlustfallen som inte omfattas av bestämmelserna i 38 kap. har orden ”skall överstiga” bytts ut mot ”får inte understiga”.

16 §

Av bestämmelsen framgår att det köpande och inte det säljande företaget skall återföra avdrag för framtida utgifter. Detta gäller endast om reserveringen hänför sig till det som avyttrats. Genom ändringen förtydligas att det är en förutsättning att det köpande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdraget och som är hänförliga till den verksamhetsgren som avyttras. Vidare ändras bestämmelsen så att den blir frivillig. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.4.1.

17 §

I bestämmelsen, som är en kodifiering av vad som gäller enligt allmänna principer, klargörs i ett tillägg att inte heller kvarstående kapitalförluster på fastigheter får tas över av det köpande bolaget.

17 a §

I paragrafen, som är ny, regleras tidpunkten när ett underskott första gången kan utnyttjas vid en verksamhetsavyttring. Bestämmelsen innebär att det köpande företaget har rätt till avdrag för underskott först sjätte året efter det år verksamhetsavyttringen genomfördes. Förslaget behandlas i avsnitt 4.4.2.

17 b §

Av paragrafen, som är ny, framgår av *första stycket* att begränsningen i 17 a § inte gäller om det fanns koncernbidragsförutsättningar mellan det säljande och det köpande företaget det år verksamhetsavyttringen genomfördes.

Om det gällde en sådan avdragsbegränsning som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § mellan det säljande och det köpande företaget blir, enligt bestämmelsen i *andra stycket*, huvudregeln i 17 a § dock tillämplig under den period som spärren skulle ha gällt om verksamhetsavyttringen inte hade skett. Förslaget behandlas även i avsnitt 4.4.2.

19 §

Paragrafen behandlar vissa frågor beträffande tillgångar knutna till ett fast driftställe i annat EU-land. Bestämmelserna avser det fallet att tillgångar och förpliktelser förs över från ett företag i Sverige till ett företag i annat EU-land. Termen verksamhetsavyttring omfattar dock bara sådana avyttringar där samtliga villkor för undantag från omedelbar beskattning är uppfyllda. Eftersom det köpande företaget inte blir skattskyldigt för inkomst av verksamheten i Sverige är inte skattskyldighetsvillkoret i 7 § uppfyllt och det är därför inte fråga om en verksamhetsavyttring enligt definitionen i 2 §. Genom den föreslagna ändringen har begreppet ”verksamhetsavyttring” därför ersatts med ”en ombildning som, utan att villkoren i 7 § är uppfyllt, uppfyller villkoren i 2 §”.

Rubriken före rubriken till 19 §

En ny rubrik införs för att förtydliga att paragraferna 19 och 20 §§ handlar om fiktiv avräkning.

20 §

I paragrafen, som är ny, används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 38 kap. En utländsk association är ett företag i kapitlets mening om det är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om det är den säljande utländska associationen som inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag skall bestämmelserna i *andra stycket* om så kallad fiktiv avräkning tillämpas. En förutsättning är att övriga villkor för en verksamhetsavyttring är uppfyllda. Om t.ex. det köpande företaget hör hemma i en annan stat måste det uppfylla kraven för att vara en utländsk juridisk person. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.

38 a kap.

I detta kapitel, som är nytt, föreslås skatteregler för partiella fissioner. Det nya kapitlet är till sin struktur och systematik uppbyggt i huvudsak på samma sätt som 38 kap.

1 §

Paragrafen upplyser om kapitlets innehåll. I *andra stycket* finns en särskild hänvisning till 23 § för de fall överlåtaren är en utländsk association som inte är en juridisk person.

2 §

Paragrafen innehåller en definition av en partiell fission. Innebörden av en partiell fission påverkas av definitionen av företag i 4 §.

Punkt 1. En partiell fission innebär att ett företag överlåter tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat företag (se artikel 2 ba i fusionsdirektivet)

Punkt 2. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.

Punkt 3. Endast sådana förpliktelser som är hänförliga till en överlåten verksamhetsgren får övertas. Vidare anges att ersättningen skall vara marknadsmässig. Reglerna om partiella fissioner omfattar inte överlåtelser som till någon del omfattar gåvor.

Punkt 4. Ersättningen till andelsägarna i det överlåtande företaget får lämnas antingen i form av andelar i det eller de övertagande företagen och/eller som pengar. Någon gräns för hur stor andel av ersättningen som skall vara kontant uppställs inte (jämför artikel 2 ba i fusionsdirektivet). Det är alltså möjligt att betala hela ersättningen kontant. Däremot är det inte möjligt att betala andelsägarna i det överlåtande företaget med andelar i ett annat företag än det övertagande företaget. Inte heller går det att låta en del av ersättningen bestå av t.ex. konvertibler eller andra värdepapper som getts ut av det övertagande företaget. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.2.1.

3 §

I kapitlets olika bestämmelser talas för enkelhets skull endast om det övertagande företaget. I bestämmelsen anges att, om det finns flera ”övertagande företag”, det citerade uttrycket syftar på vart och ett av dem.

4 §

I paragrafen regleras vilka typer av företag som kan delta i en partiell fission. Kretsen av företag är densamma som i 38 kap. 3 §.

5 §

Paragrafen reglerar när ett utländskt företag anses höra hemma i Europeiska unionen. Motsvarande paragraf finns för verksamhets-avyttringar i 38 kap. 4 §.

6 §

Paragrafen anger att villkoren i 7–9 §§ måste vara uppfyllda för att bestämmelserna 10–20 §§ om undantag från omedelbar beskattning skall vara tillämpliga. Det skall dock noteras att dessa villor inte behöver vara uppfyllda för att de särskilda bestämmelserna om beskattning av ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission skall vara tillämpliga (jfr 2 §).

7 och 8 §§

Bestämmelserna om uppskov med beskattningen är enbart tillämpliga till den del näringsverksamheten är föremål för beskattning i Sverige såväl omedelbart före som efter den partiella fissionen. Motsvarande bestämmelser finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 6 och 7 §§.

9 §

Av bestämmelsen framgår att ett villkor för undantag från omedelbar beskattning är att ersättningen inte understiger summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna. Med ersättning avses här såväl ersättning till det överlåtande företaget i form av övertagande av förpliktelser som ersättning till andelsägarna i det överlåtande företaget. Motsvarande bestämmelse finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 8 §. Grunden för bestämmelsen är att orealiserade förluster i en verksamhetsgren inte skall kunna flyttas mellan företag. Om det i ett visst fall bara är en del av den partiella fissionen som är undantagen från omedelbar beskattning, och det för denna del uppkommer en förlust för det överlåtande företaget innebär bestämmelsen att bestämmelserna i 10–20 §§ inte skall tillämpas och beskattning kommer då att ske enligt allmänna regler. Detta innebär att förlusten realiserar och dras av hos det överlåtande företaget, enligt allmänna regler i den mån avdrag medges för en sådan förlust. Avdragsbegränsningar som kan aktualiseras för kapitalförluster finns exempelvis i 25 kap. 7–11 §§.

10 §

Av bestämmelsen framgår att det överlåtande företaget inte skall ta upp någon annan intäkt på grund av den partiella fissionen än vad som framgår av 11 §.

11 §

Paragrafen gäller andra tillgångar än kapitaltillgångar, tex. lagertillgångar och inventarier. Om bara en del av överlåtarens inventarier avyttrats skall enligt *andra stycket* en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp som intäkt. Motsvarande bestämmelse finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 10 §. Vid tillämpningen av skälighetsregeln kan interna avskrivningsplaner, om sådana finns, komma till användning. En annan möjlighet är att det skattemässiga värdet av en tillgång uppskattas med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången (se prop. 1998/99:15 s. 290). Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.4.1.

12 §

Av bestämmelsen framgår att det inte skall uppkomma någon kapitalvinst eller kapitalförlust hos det överlåtande företaget om det är fråga om kapitaltillgångar. Motsvarande bestämmelse finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 11 §.

13 §

Av paragrafen framgår att värdeminskningsskatt och liknande skatt på näringsfastigheter eller näringsbostadsrätter inte skall återföras. I

sådant fall inträder det övertagande företaget i det säljande företags skattemässiga situation. Motsvarande bestämmelse finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 12 §.

14 §

I paragrafen finns bestämmelser som reglerar kontinuiteten i beskattningen. När det gäller kapitaltillgångar inträder det övertagande företaget helt i det överlåtande företags skattemässiga situation. När det gäller andra tillgångar än kapitaltillgångar, dvs. lager, inventarier och liknande tillgångar, skall det övertagande företaget anses ha anskaffat tillgångarna för de skattemässiga värdena hos det överlåtande företaget. Motsvarande bestämmelser finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §.

15 §

I paragrafen finns regler som handlar om övertagande av periodiseringsfonder och ersättningsfonder. Bestämmelsen är frivillig, men en proportionering av fonderna skall göras om dessa tas över. Motsvarande paragraf finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

16 §

I bestämmelsen finns regler som handlar om att det övertagande och inte det överlåtande företaget skall återföra avdrag för framtida utgifter. En förutsättning är att det övertagande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdraget och som är hänförliga till de tillgångar som avyttras. Bestämmelsen är frivillig. Motsvarande bestämmelse finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 16 §. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.4.1.

17 §

Av paragrafen framgår att avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap., kvarstående kapitalförluster på delägarrätter enligt 48 kap. 26 § och kvarstående kapitalförluster på fastigheter enligt 25 kap. 12 § inte får tas över vid en partiell fission. En motsvarande bestämmelse finns för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 §. Se även kommentaren till denna bestämmelse.

18 §

I paragrafen regleras tidpunkten när ett underskott första gången kan utnyttjas vid en partiell fission. Bestämmelserna innebär att det övertagande företaget har rätt till avdrag för underskott först sjätte året efter det år den partiella fissionen genomfördes. Motsvarande bestämmelse föreslås även för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 a §.

19 §

Av paragrafens *första stycke* framgår att begränsningen i 18 § inte gäller om det fanns koncernbidragsförutsättningar mellan det överlåtande och det övertagande företaget det år den partiella fissionen genomfördes.

Om det gällde en sådan avdragsbegränsning som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § mellan det överlåtande och det övertagande företaget blir, enligt bestämmelsen i *andra stycket*,

huvudregeln i 18 § dock tillämplig under den period som spärren skulle ha gällt om den partiella fissionen inte hade skett.

Motsvarande bestämmelser föreslås även för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 b §.

20 §

Bestämmelsen innebär att rätten till räknenskapsenlig avskrivning inte behöver gå förlorad om övertagna inventarier i det övertagande företags räkenskaper tas upp till ett högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget. Motsvarande regel finns inte för lager. Att det övertagande företaget även i sådana fall skall ta upp en intäkt motsvarande en sådan mellanskillnad, anses följa redan av allmänna bestämmelser (se prop. 1998/99:15 s. 224). Motsvarande bestämmelse finns även för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 18 §.

21 §

Paragrafen handlar om det fallet att tillgångar och förpliktelser förs över från ett företag i Sverige till ett företag i ett annat EU-land. Bestämmelsen tillämpas på partiella fissioner som inte är undantagna från omedelbar beskattning eftersom det övertagande företaget inte blir skattskyldigt för inkomst av verksamheten i Sverige. Detta innebär i övrigt att beskattning skall ske enligt allmänna regler. Detta gäller bara övertagande och överlåtande företag. Beträffande regler vid beskattningen av delägarna i det överlåtande företaget gäller dessa regler oavsett om den partiella fissionen är undantagen från omedelbar beskattning eller inte. Motsvarande bestämmelse finns även för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 19 §.

22 §

I paragrafen används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 38 a kap. En utländsk association är ett företag i kapitlets mening om det är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om den överlåtande utländska associationen inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag skall bestämmelserna i *andra stycket* om så kallad fiktiv avräkning tillämpas. En förutsättning är att övriga villkor för en partiell fission är uppfyllda. Om t.ex. det övertagande företaget hör hemma i en annan stat måste det uppfylla kraven för att vara en utländsk juridisk person. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.

23 §

I bestämmelsen hänvisas till de särskilda reglerna om beskattningen för andelsägarna i det överlåtande företaget.

39 kap.

23 a §

Bestämmelsen, som är ny, innebär att utdelning vid en partiell fission inte får dras av enligt de särskilda bestämmelser som gäller för kooperativa föreningar i 22 och 23 §§. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.3.

40 kap.

2 §

I paragrafen tas in en hänvisning till de nya bestämmelserna om partiella fissioner.

4 §

Bestämmelserna i 38 kap. och 38 a kap. om rätt till avdrag för underskott efter verksamhetsavyttringar respektive partiella fissioner har lagts till, eftersom ett företag kan ha sådana underskott som ännu inte fått dras av.

24 §

I paragrafen tas in en hänvisning till de nya bestämmelserna om avdrag för underskott vid partiella fissioner.

42 kap.

2 §

Ändringen innebär att uppräknningen kompletteras med en ny strecksats med en hänvisning till bestämmelserna om fiktiv avräkning i 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 § och 38 a kap. 23 §.

16 §

I ett nytt *fjärde stycke* införs en lagvalsbestämmelse som innebär att lex ASEA-bestämmelserna inte skall tillämpas om bestämmelsen i den nya 16 b § om partiella fissioner kan tillämpas.

16 b §

Paragrafen är ny. Vid en partiell fission är det andelsägarna i det överlåtande företaget som erhåller ersättning från det övertagande företaget. Av paragrafen framgår att denna ersättning skall anses som utdelning från det överlåtande företaget. Om ersättningen lämnas i form av andelar i det övertagande företaget är utdelningen skattefri. Det skall särskilt noteras att denna bestämmelse är tillämplig för alla partiella fissioner oavsett om villkoren i 38 a kap. 7–9 §§ är uppfyllda eller inte.

För inkomstslaget näringsverksamhet föreslås en motsvarande bestämmelse i 24 kap. 3 a §.

21 §

Paragrafen föreslås få en helt ny lydelse. Nuvarande bestämmelse föreslås slopad, se avsnitt 5.2. I paragrafens nya lydelse ges en undantagsregel till bestämmelsen i 19 §. Av 19 § framgår att vad som tillskiftas en medlem utöver inbetald insats i samband med att en ekonomisk förening upplöses räknas som utdelning. Av 44 kap. 8 §, som med föreslagen ändring även skall gälla ekonomiska föreningar, framgår att andelarna i det överlåtande företaget vid en fusion eller en fission skall anses avyttrade när företaget upplöses genom fusion eller fission. I 48 a och 49 kap. finns regler som medger undantag från omedelbar beskattning vid ifrågavarande avyttringar såvitt avser det vederlag som består av andelar i det övertagande företaget. I avsnitt 5.1 föreslås att

dessa bestämmelser skall tillämpas fullt ut även beträffande svenska ekonomiska föreningar, vilket är orsaken till att bestämmelsen i 19 § måste undantas för utskiftningar vid fusioner och fissioner.

44 kap.

8 §

Genom borttagandet av sista meningen i andra stycket kommer även andelar i en ekonomisk förening anses ha avyttrats när föreningen upplöses genom fusion, se avsnitt 5.2.

48 kap.

7 §

En hänvisning har tagits in, i fjärde stycket, till de nya bestämmelserna i 18 c § om särskild genomsnittsberäkning av omkostnadsbeloppet vid partiella fissioner.

18 a §

Av paragrafen, som är ny, framgår hur anskaffningsutgiften skall bestämmas för de andelar som andelsägaren i det överlåtande företaget erhåller vid en partiell fission (mottagna andelar). Som anskaffningsutgift för dessa andelar skall anses så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget som svarar mot förändringen av marknadsvärdet på dessa andelar till följd av den partiella fissionen. Omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget skall minska med så stort belopp som hänförs till de mottagna andelarna. Därigenom blir det kontinuitet i beskattningen. Det bör anmärkas att den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför, vilken skall ligga till grund för uppdelningen, avser förändringen på grund av hela värdeöverföringen, inklusive eventuell kontant ersättning. Paragrafen har utformats med 48 kap. 8 § som förebild. En motsvarande bestämmelse om uppdelning föreslås för lagerandelar i 17 kap. 7 a §. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.5.2.

18 b §

Paragrafen är ny. Vid en partiell fission kan andelsägaren i det överlåtande företaget sedan tidigare ha andelar i detta företag (gamla andelar). Det kan också inträffa att andelsägaren förvärvar ytterligare andelar efter den partiella fissionen (nya andelar). Om enbart vissa andelar avyttras behövs en turordningsregel som klargör i vilken ordning andelar anses avyttrade. Andelsägaren i det överlåtande företaget skall först anses ha sålt gamla andelar, härefter de mottagna andelarna och sist de nya andelarna. Paragrafen har utformats med 48 a kap. 15 § som förebild.

18 c §

Paragrafen, som är ny, innehåller en bestämmelse om att mottagna onoterade andelar inte skall anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som andelsägaren i det överlåtande företaget innehar. Detsamma gäller sådana mottagna andelar som anses

kvalificerade på grund av reglerna i 57 kap. 7–7 b §§. Bestämmelsen har utformats med 48 a kap. 16 § som förebild.

18 d §

I paragrafen, som är ny, sägs i *första stycket* att det skall beräknas ett tjänstebelopp för utdelning och ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid en partiell fission om en andel i det överlåtande företaget är kvalificerad. I dessa fall blir även de mottagna andelarna kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 7 § första stycket andra meningen. För sådana mottagna andelar skall utdelning respektive kapitalvinst inom vissa gränser tas upp i inkomstslaget tjänst, s.k. tjänstebelopp. I *andra* och *tredje styckena* anges närmare hur tjänstebeloppen skall beräknas. Motiven för paragrafen finns i avsnitt 4.5.5 under rubriken ”Tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiell fission”. I det avsnittet visas också med exempel hur reglerna skall tillämpas.

18 e §

Paragrafen är ny och syftar på det speciella fallet att andelarna i det överlåtande företaget vid en partiell fission tidigare mottagits vid ett andelsbyte eller en partiell fission. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 7 §. Det skall i sådana fall ha beräknats tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten enligt förslaget till 48 a kap. 8 b § eller tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid partiell fission enligt förslaget till 48 kap. 18 d §. Av *första stycket* framgår att 18 d § inte skall tillämpas i sådana fall utan i stället tillämpas bestämmelserna i *andra* och *tredje styckena*. I *andra* och *tredje styckena* sägs att dessa tjänstebelopp skall fördelas på de vid den aktuella partiella fissionen mottagna andelarna och andelarna i de överlåtande företaget. Fördelningen skall ske på sätt som anges i 48 a kap. 18 a §, dvs. på grundval av värdena vid tidpunkten för den partiella fissionen. I förslaget till 48 a kap. 8 c § finns en motsvarande bestämmelse för andelsbyten. Vidare finns särskilda bestämmelser i förslagen till 57 kap. 20 c § andra stycket och 57 kap. 24 § andra stycket om hur utdelning skall beaktas för andelar i överlåtande företag vid partiella fissioner i dessa fall när det bedöms om tjänstebeloppen för utdelning och kapitalvinst uppnåtts.

48 a kap.

1 §

I *första stycket* andra meningen har sådana andelar i kooperativa föreningar som utgör kapitaltillgångar i näringsverksamhet lagts till. Sådana tillgångar omfattas inte av 48 a kap. eftersom kapitlet inte är tillämpligt i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare avsnitt 5.3. Enligt förslaget i 49 kap. 1 § skall 49 kap. även tillämpas på fysiska personers innehav av sådana andelar.

I ett nytt *andra stycke*, har en hänvisning lagts till om att det finns bestämmelser i 19 § som gäller när den association som de avyttrade andelarna hänför sig till är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person. Transaktionen är inte ett andelsbyte eftersom dessa associationer inte räknas som företag enligt definitionen i 6 §.

6 §

I paragrafen räknas upp vilka företag som kan delta som köpare i ett andelsbyte. Uppräkningen i *första stycket* har i *första punkten* kompletterats med associationsformerna svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. I *tredje punkten* har ett tillägg gjorts när det gäller utländska associationer. För att kunna delta som köpare vid ett andelsbyte krävs att företaget är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om överlåtaren inte uppfyller detta krav tillämpas i stället bestämmelsen i 17 § om så kallad fiktiv avräkning.

7 §

Ändringen är en följdändring med anledning av att 6 § ändras så att svenska ekonomiska föreningar kan utgöra ett företag i kapitlets mening och därmed vara köpare vid ett andelsbyte.

8 a §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om de fall då kvalificerade andelar avyttras genom ett andelsbyte. Mottagna andelar skall i sådana fall anses kvalificerade enligt 57 kap. 7 § första stycket. Det skall i dessa fall, liksom tidigare, göras en beräkning av de belopp som skulle tagits upp i inkomstslaget kapital och inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte var tillämpliga. Kapitalbeloppet begränsar enligt 9 § vad som skall tas upp i inkomstslaget kapital om ersättning utgår i pengar vid andelsbytet. Det belopp som skall tas upp i inkomstslaget tjänst som tidigare endast benämndes tjänstebeloppet kommer att utgöra tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten enligt förslaget till andra stycke i den nya paragrafen 8 b §. Den nya beteckningen behövs för att skilja tjänstebeloppet för kapitalvinst från termen tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyten som föreslås i förslaget till första stycke i 8 b §.

Den tidigare *andra meningen* har tagits bort. Bestämmelsen hade till syfte att förhindra att sparade utdelningsutrymme under vissa förutsättningar kunde utnyttjas dubbelt när taket för tjänstebeloppet bestämdes. Enligt de nya reglerna skall det finnas tak som begränsar beskattningen i inkomstslaget tjänst både vad gäller utdelning och kapitalvinst. Det finns i ett sådant system ingen anledning att justera tjänstebeloppet för kapitalvinst på grund av att det sparade utdelningsutrymmet minskat sedan andelsbytet.

8 b §

I paragrafen, som är ny, framgår hur tjänstebeloppen för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten skall beräknas. Av *första stycket* framgår att värdet av de tillbytta aktierna fiktivt betraktas som utdelning från det avyttrade företaget. Den del av utdelningen som skulle ha beskattats i inkomstslaget tjänst om den fiktiva utdelningen skulle ha beskattats utgör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten. Av förslaget till 57 kap. 20 b § framgår att detta tjänstebelopp utgör ett tak för den framtida beskattningen i inkomstslaget tjänst av utdelningar. I *andra stycket* anges att ett tjänstebelopp för kapitalvinst skall beräknas. Detta belopp

motsvaras av det som tidigare benämndes tjänstebelopp i 8 a § och beräknas på samma sätt. Beloppet utgör enligt förslaget till 57 kap. 24 § ett tak för den framtida beskattningen av kapitalvinst i inkomstslaget tjänst.

8 c §

Paragrafen är ny och syftar på det speciella fallet att andelarna i det avyttrade företaget vid ett andelsbyte tidigare mottagits vid ett annat andelsbyte eller en partiell fission. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 7 §. Det skall i sådana fall ha beräknats tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten enligt förslaget till 48 a kap. 8 b § eller tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid partiell fission enligt förslaget till 48 kap. 18 d §. Av *första stycket* framgår att 8 b § inte skall tillämpas i sådana fall. I *andra* och *tredje styckena* sägs att dessa tjänstebelopp skall fördelas på de vid andelsbytet mottagna andelarna. I förslaget till 48 kap. 18 e § finns en motsvarande bestämmelse för partiella fissioner.

14 §

Bestämmelsen föreslås upphöra att gälla. Motsvarande bestämmelse som också skall gälla andelar som blivit kvalificerade på grund av en partiell fission föreslås införd i 57 kap. 24 b §.

16 §

Paragrafen har ändrats så att den även omfattar andelar m.m. som är särskilt kvalificerade på grund av en partiell fission.

17 §

I paragrafen, som är ny, används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 48 a kap. En utländsk association är ett företag i kapitlets mening om det är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om det är den association som den avyttrade andelen är hänförlig till som inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag skall bestämmelserna i *andra stycket* om så kallad fiktiv avräkning tillämpas. En förutsättning är att övriga villkor för ett andelsbyte är uppfyllda. Om t.ex. det köpande företaget hör hemma i en annan stat måste det uppfylla kraven för att vara en utländsk juridisk person. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.

49 kap.

1 §

I *första stycket* har ett tillägg gjorts att det i kapitlet även finns bestämmelser för obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Tillägget hänger samman med den nya bestämmelsen i 3 a §.

I *andra stycket* har ett tillägg gjorts att bestämmelserna i kapitlet även gäller när fysiska personer avyttrar sådan andelar i en kooperativ förening som är en kapitaltillgång i näringsverksamhet. Sådana tillgångar omfattas inte av 48 a kap. eftersom det kapitlet inte är tillämpligt i

inkomstslaget näringsverksamhet. En hänvisning till 49 kap. införs i 48 a kap. 1 §. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.3.

I ett nytt *tredje stycke* har en hänvisning lagts till om att det finns bestämmelser i 32 § som gäller när den association som de avyttrade andelarna härför sig till är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person. Transaktionen är inte ett andelsbyte eftersom dessa associationer inte räknas som företag enligt definitionen i 9 §.

2 §

I paragrafen anges förutsättningarna för framskjuten beskattningen vid andelsbyten. I *tredje punkten* har gjorts ett tillägg för det fall den avyttrade andelen är en sådan andel i en kooperativ förening som är en kapitaltillgång i näringsverksamheten. I sådana fall skall säljaren vara en fysisk person för att förfarandet skall definieras som ett andelsbyte. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.3.

3 a §

Paragrafen, som är ny, innebär att en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och dess obegränsat skattskyldiga delägare skall, vid tillämpningen av detta kapitel, behandlas på motsvarande sätt som ett svenskt handelsbolag och dess delägare. Eftersom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, enligt definitionen i 5 kap. 2 a §, måste vara en utländsk juridisk person kommer den del av den juridiska personen som rör begränsat skattskyldiga delägare att följa reglerna för juridiska personer. Således behandlas en i utlandet delägarbeskattad juridisk person enligt svensk rätt både som skattesubjekt, beträffande den del som ägs av begränsat skattskyldiga delägare, och som delägarbeskattat företag, beträffande den del som ägs av obegränsat skattskyldiga delägare. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.3.

8 §

Bestämmelsen har formulerats om för att ta sikte på när en fysisk person avyttrar en sådan andel i en kooperativ förening som är en kapitaltillgång i näringsverksamhet, se även kommentaren till 1 §.

9 §

I paragrafen räknas upp vilka företag som kan delta som köpare i ett andelsbyte. Uppräkningen i *första stycket* har i *första punkten* kompletterats med associationsformerna svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. I *tredje punkten* har ett tillägg gjorts när det gäller utländska associationer. För att kunna delta som köpare vid ett andelsbyte krävs att företaget är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om överlåtaren inte uppfyller detta krav tillämpas i stället bestämmelsen i 32 § om så kallad fiktiv avräkning.

11 §

Ändringen är en följdändring med anledning av att 9 § ändras så att svenska ekonomiska föreningar kan vara köpare vid ett andelsbyte.

19 a §

I paragrafen har gjorts ett tillägg för det fall den avyttrade andelen är en sådan andel i en kooperativ förening som är en kapitaltillgång i näringsverksamhet, se även kommentaren till 1 §.

26 §

I paragrafen har gjorts ett tillägg för det fall den avyttrade andelen är en sådan andel i en kooperativ förening som är en kapitaltillgång i näringsverksamhet, se även kommentaren till 1 §.

32 §

I paragrafen används begreppet association i stället för företag, eftersom begreppet företag är särskilt definierat i 38 a kap. En utländsk association är ett företag i kapitlets mening om det är en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 §. Om det är den association som den avyttrade andelen är hänförlig till som inte uppfyller villkoren för att vara en utländsk juridisk person och därmed inte utgör ett företag skall bestämmelserna i *andra stycket* om så kallad fiktiv avräkning tillämpas. Om t.ex. det köpande företaget hör hemma i en annan stat måste det uppfylla kraven för att vara en utländsk juridisk person. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.

56 kap.

8 §

I paragrafen tas hänvisningar in till de nya bestämmelserna om partiella fissioner och andelsbyten.

57 kap.

1 §

Andra stycket har ändrats eftersom bestämmelserna i 57 kap. framöver även omfattar andelar m.m. som är särskilt kvalificerade på grund av en partiell fission.

7 §

Av *första stycket första meningen* framgår liksom tidigare att mottagna andelar vid ett andelsbyte skall anses kvalificerade om de erhållits i stället för kvalificerade andelar i det avyttrade företaget. I *första stycket andra meningen* anges att en andel som mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen ägt en kvalificerad andel i det överlåtande företaget. Motiven för den särskilda kvalificeringen finns i avsnitt 4.5.5. *Andra stycket* tar sikte på det sällsynta fallet att det överlåtande företaget vid en partiell fission inte längre är ett fåmansföretag men den skattskyldige har andelar som är kvalificerade på grund av bestämmelsen om en femårig karenstid i 57 kap. 6 § första stycket i företaget samt senare förvärvat andelar som är okvalificerade. I sådana fall skall samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som mottagarens kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av mottagarens samtliga andelar i detta. Utredningen föreslog en liknade bestämmelse i sitt förslag till 57 kap. 6 b §. I

förhållande till utredningens förslag innebär regeringens förslag en ändring genom att det tydligt framgår att kvotdelen skall beräknas utifrån *mottagarens* samtliga andelar i det överlåtande företaget. I *tredje stycket* anges liksom tidigare att optioner och förpliktelser i vissa fall kan anses kvalificerade.

Nuvarande första stycket andra meningen behandlar intern försäljning av särskilt kvalificerade andelar. Denna bestämmelse flyttas till 7 a § och kommer även att omfatta intern försäljning av andelar som blivit kvalificerade på grund en partiell fission. Nuvarande tredje meningen i första stycket anger hur tjänstebelopp skall fördelas vid interna försäljningar. Även denna bestämmelse utvidgas till andelar som blivit kvalificerade på grund av partiella fissioner och flyttas till 7 c § andra stycket. I nuvarande andra stycket sägs att om andel som är kvalificerad enligt första stycket övergår till någon annan genom ett benefikt fång skall den anses kvalificerad. Denna bestämmelse justeras och flyttas till 7 b § första stycket.

7 a §

Bestämmelsen är ny och motsvarar nuvarande 7 § första stycket andra meningen. Avsikten med bestämmelsen är att kvalificeringen inte skall kunna upphöra genom en intern avyttring.

7 b §

Paragrafen, som är ny, har sin förebild i nuvarande 7 § andra stycket. I *första stycket* sägs att om andel som är eller varit kvalificerad enligt 7 eller 7 a § övergår till någon annan genom ett benefikt fång skall den anses kvalificerad. Den fortsatta kvalificering som skall gälla efter de överlåtelser som anges har avsedd rättsverkan endast om innehavaren är en person som beskattas för tjänsteinkomst. För överlåtelser till juridiska personer och svenska handelsbolag finns enligt förslaget en regel i 57 kap. 24 b §.

I *andra stycket* tydliggörs vad som gäller enligt förslaget till 7 a § vid en intern avyttring av andelar som erhållits genom ett benefikt fång och anses kvalificerade enligt förslaget till första stycket. Sådana andelar skall behandlas på samma sätt som om den som erhållit andelarna genom det benefika fånget varit mottagare av andelarna vid en partiell fission eller ett andelsbyte.

Bestämmelsen i *tredje stycket* syftar på det sällsynta fallet att en andel som blivit kvalificerad på grund av ett benefikt fång i sin tur övergår till annan genom ytterligare ett benefikt fång.

7 c §

I paragrafen, som är ny, regleras i *första stycket* vad som skall ske med tjänstebeloppet för utdelning vid andelsbyte enligt 48 a kap. 8 b § första stycket och tjänstebeloppet för utdelning vid partiella fissioner enligt 48 kap. 18 d § andra stycket vid en sådan intern avyttring som avses i 7 a §. Tjänstebeloppen skall i sådana fall minskas med utdelning som tagits upp i inkomstslaget tjänst i det avyttrade företaget och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna. Enligt *andra stycket* skall tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten enligt 48 a kap. 8 b § andra stycket och

tjänstebeloppet för kapitalvinst vid partiell fission enligt 48 kap. 18 d § tredje stycket minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i fåmansföretaget.

10 a §

I bestämmelsen, som är ny, sägs att efter ett andelsbyte beräknas gränsbelopp för en mottagen andel som om andelen var en andel i det avyttrade företaget. Bestämmelsen gäller utdelning som sker under det beskattningsår andelsbytet genomförs. Anledningen är att gränsbeloppet som består av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme inte skall få tillgodoräknas mer än en gång under året. I avsnitt 4.6 visas med ett exempel hur bestämmelsen skall tillämpas. Den nya bestämmelsen får betydelse även i de fall de mottagna andelarna är kvalificerade t.ex. på grund av ägarens eller närstående aktivitet i företaget och alltså inte enbart särskilt kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b §.

11 a §

Avsikten med bestämmelsen, som är ny, är att undvika att årets gränsbelopp beräknas till större belopp för fissionsåret än det belopp som gällt om den partiella fissionen inte genomförts. Årets gränsbelopp beräknas normalt på ett underlag lika med omkostnadsbeloppet vid den tidpunkt då utdelning lämnas. Om utdelning i överlåtande företag lämnas före eller vid den partiella fissionen och i övertagande företag efter den partiella fissionen skulle en del av omkostnadsbeloppet kunna utgöra underlag för årets gränsbelopp två gånger. I exempel 1 i avsnitt 4.5.3 visas hur detta undviks genom att årets gränsbelopp anses vara kronor för mottagna andelar.

12 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att de alternativa omkostnadsbeloppen skall föras över på de mottagna andelarna vid ett andelsbyte. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 4.6. I *andra stycket* anges att de alternativa omkostnadsbeloppen skall fördelas på sätt som anges i 48 kap. 18 a § vid en partiell fission, dvs. på grundval av värdena vid tidpunkten för den partiella fissionen. Motiv för bestämmelsen finns i avsnitt 4.5.3.

13 §

I paragrafen behandlas termen sparad utdelningsutrymme. I *första stycket första meningen* anges liksom tidigare att om utdelningen understiger gränsbeloppet skall skillnaden föras vidare till nästa beskattningsår som sparad utdelningsutrymme. Detta är huvudregeln och i regel sker utdelning endast en gång under året. Om ytterligare utdelning sker under året har resterande sparad utdelningsutrymme i tillämpningen fått utnyttjas vid denna utdelning. Detta sägs nu uttryckligen i första stycket *andra meningen* genom att det anges att sparad utdelningsutrymme i dessa fall skall utgöra gränsbelopp enligt 20 §. I *tredje meningen* införs en regel för det fall att utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår som en partiell fission genomförs. I sådana fall skall årets gränsbelopp anses vara noll kronor för en mottagen andel enligt 11 a § för att inte årets gränsbelopp delvis skall tillgodoräknas dubbelt. Det

sparade utdelningsutrymme som fördelats vid den partiella fissionen enligt 15 § andra stycket bör dock få utnyttjas som gränsbelopp, vilket anges i tredje meningen. I exempel 2–6 i avsnitt 4.5.3 visas hur beräkningarna skall göras i dessa fall. I *fjärde meningen* anges att sparade utdelningsutrymme skall utnyttjas vid kapitalvinstberäkningen enligt 21 §. I nuvarande andra stycket första meningen anges att om en andel avyttras utan att utdelning skett under året skall det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Av 21 § första stycket framgår vidare att kapitalvinst till den del den överstiger sparade utdelningsutrymme skall tas upp i inkomstslaget tjänst. Den nya fjärde meningen syftar till att tydliggöra att resterande sparade utdelningsutrymme skall utnyttjas även i de fall utdelning skett under året. Så torde också ske i dag. Någon uppräknings skall inte ske i dessa fall, eftersom denna gjorts vid beräkning av gränsbeloppet.

Det nya *andra stycket* motsvarar den nuvarande andra meningen av första stycket. Det nya *tredje stycket* motsvarar motsvarande andra stycket.

15 §

I paragrafens *första stycke* sägs liksom tidigare att sparade utdelningsutrymme skall fördelas på mottagna andelar vid ett andelsbyte. Nuvarande andra stycket anger att sparade utdelningsutrymme skall fördelas vid sådana interna försäljningar som avses i nuvarande 57 kap. 7 § första stycket andra meningen. Detta stycke flyttas och blir ett nytt *tredje stycke*. I ett nytt *andra stycke* regleras det fall då det vid en partiell fission finns sparade utdelningsutrymme som hör till andelarna i det överlåtande företaget. Sådant sparade utdelningsutrymme skall fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §. I exempel 2–6 i avsnitt 4.5.3 visas hur fördelningen skall ske.

20 a §

I bestämmelsen, som är ny, sägs att utdelning i form av andelar i det övertagande företaget vid en partiell fission skall värderas till noll kronor. På så sätt säkerställs att årets gränsbelopp tillgodoräknas i fall då ingen utdelning sker före den partiella fissionen i det överlåtande företaget och inte heller någon kontant utdelning sker i samband med den partiella fissionen. I exempel 3 och 4 i avsnitt 4.5.3 visas hur gränsbelopp skall beräknas i dessa fall.

20 b §

Paragrafen är ny och gäller för andel som enbart är kvalificerad enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken hör ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten. Utdelning skall inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet tagits upp i inkomstslaget tjänst. En ackumulerad beräkning får ske av de utdelningar som tagits upp i inkomstslaget tjänst för att avgöra när tjänstebeloppet för utdelning uppnåtts. Utdelning som sker efter att taket för tjänstebeloppet uppnåtts kommer att beskattas i inkomstslaget kapital. Beskattning bör ske utan

kvotering till 2/3. Detta uppnås genom att andelarna inte härefter skall anses kvalificerade och att gränsbelopp således inte längre skall beaktas.

I *andra stycket* finns en särskild bestämmelse för det speciella fallet att utdelning beräknas för andelar i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och andelarna före den senaste partiella fissionen mottagits vid ett andelsbyte. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 7 § första stycket. Det skall i sådana fall ha beräknats ett tjänstebelopp för utdelning vid andelsbyten. Detta tjänstebelopp skall fördelas mellan de vid de vid den partiella fissionen mottagna andelarna och andelarna i de överlåtande företaget enligt förslaget till 48 kap. 18 e § andra stycket. För sådana fall skall endast utdelning som erhållits efter den partiella fissionen beaktas när beräkningen görs enligt första stycket.

20 c §

Paragrafen, som är ny, motsvarar 20 b § men gäller för andel till vilken hör ett tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission. I *första stycket* anges att utdelning inte längre skall tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet tagits upp i inkomstslaget tjänst. En ackumulerad beräkning får ske av de utdelningar som tagits upp i inkomstslaget tjänst för att avgöra när tjänstebeloppet för utdelning uppnåtts. När taket för tjänstebeloppet uppnåtts anses andelen inte längre kvalificerad.

I *andra stycket* finns liksom i 20 b § en särskild bestämmelse för det speciella fallet att utdelning beräknas för andelar i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission. I det här avsedda fallet har andelarna före den senaste partiella fissionen mottagits vid en tidigare partiell fission. Andelarna kan då vara kvalificerade enligt förslaget till 57 kap. 7 §. Det skall i sådana fall ha beräknats tjänstebelopp för utdelning vid partiell fission. Detta tjänstebelopp skall fördelas mellan de vid den senast aktuella partiella fissionen mottagna andelarna och andelarna i de överlåtande företaget enligt förslaget till 48 kap. 18 e § andra stycket. För sådana fall skall endast utdelning som erhållits efter den senaste partiella fissionen beaktas när beräkningen görs enligt första stycket.

24 §

Bestämmelsen gäller för andel som enbart är kvalificerad enligt 7, 7 a eller 7 b § och till vilken hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten. I bestämmelsen anges att den del av en kapitalvinst som skall tas upp i inkomstslaget tjänst inte skall överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten. Vidare anges att mer än tjänstebeloppet för utdelning skall inte tas upp som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst. Nuvarande *andra stycket* som säger att bestämmelsen inte gäller för andelar som är kvalificerade enligt 4 § eller 6 § första stycket tas bort, eftersom det i första stycket anges att begränsningen *enbart* gäller andelar som är kvalificerade enligt 7, 7 a eller 7 b §. I det nya *andra stycket* finns en särskild bestämmelse för hur utdelning skall beaktas i ett speciellt fall. Situationen beskrivs i kommentaren till 20 b § andra stycket. *Tredje stycket* har inte ändrats.

24 a §

Paragrafen som är ny motsvarar 24 § första och andra styckena men gäller för andel till vilken hör ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid partiella fissioner.

24 b §

Bestämmelsen, som är ny, har sin förebild i nuvarande 48 a kap. 14 § som gäller för särskilt kvalificerade andelar mottagna vid andelsbyte. Den nya bestämmelsen föreslås omfatta andelar som är kvalificerade såväl efter ett andelsbyte som efter en partiell fission. Nuvarande 48 a kap. 14 § föreslås upphävd.

Bilaga 37.1

I bilagan görs tillägg i rubriken till bilagan och för de associationsformer som genom ändringen av fusionsdirektivet lagts till i bilagan till direktivet och därigenom omfattas av direktivets tillämpningsområde.

Bilaga 37.2

I bilagan görs tillägg i rubriken till bilagan. Vidare görs en ändring, som gäller skatter i Italien.

Övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Ändringen i övergångsbestämmelserna punkt 7 till lagen (2005:1136) är en följd av att andelar kan bli särskilt kvalificerade enligt delvis andra regler än tidigare.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Punkt 1. Bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

Punkt 2. För bolag med brutet räkenskapsår kan förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 2007 komma att redovisas först vid 2008 års taxering. De nya bestämmelserna skall inte tillämpas på sådana förhållanden. I stället skall äldre bestämmelser tillämpas på den del av beskattningsåret som infaller före ikraftträdandet.

Punkt 3. De nya bestämmelserna om partiella fissioner skall bara vara tillämpligt på partiella fissioner som sker efter ikraftträdandet. Även de nya bestämmelserna om fiktiv avräkning skall endast kunna tillämpas på ombildningar eller förfaranden som sker efter ikraftträdandet.

Punkt 4. I denna punkt behandlas gamla uppskovsbelopp som fördelats på andelar enligt de regler som tidigare gällde för fysiska personer vid andelsbyten. Vid en partiell fission skall sådana uppskovsbelopp som avser andelar i överlåtande företag fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 18 a §. Sådant uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Detta motsvarar vad som annars skulle gällt för uppskovsbeloppet enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) jämfört med 49 kap. 19 § i dess lyselse före den 1 januari 2003.

Punkt 5. De nya bestämmelserna innebär att tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten skall bestämmas enligt 48 a kap. 8 b § och att dessa tjänstebelopp knyts till den mottagna andelen. Dessa tjänstebelopp utgör enligt förslagen till 57 kap. 20 b och 24 §§ ett tak för hur mycket av en utdelning eller kapitalvinst som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Enligt äldre bestämmelser beräknades endast ett tjänstebelopp enligt 48 a kap. 8 a § som knöts till den mottagna andelen. Tjänstebeloppet utgjorde ett tak för hur mycket av en kapitalvinst som skulle beskattas i inkomstslaget tjänst vid en avyttring av de mottagna andelarna om dessa enbart var kvalificerade på grund av andelsbytet. Det fanns däremot inget tak som begränsade hur mycket utdelning på de mottagna andelarna som kunde beskattas i inkomstslaget tjänst. Sådana mottagna andelar kan komma att avyttras även framöver. I punkt 5 tas därför in en övergångsbestämmelse som fångar in dessa försäljningar.

Punkt 6. Av förslaget till 57 kap. 7 c § andra stycket framgår att tjänstebeloppet för kapitalvinst vid andelsbyten vid en intern avyttring enligt 57 kap. 7 a § skall minskas med kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna. I punkt 6 tas in en bestämmelse som säger att även tjänstebelopp enligt äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a § skall fördelas i dessa fall.

Punkt 7. I förslagen till 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 c § finns bestämmelser som syftar på de speciella fallen att andelarna i det avyttrade företagen vid en partiell fission eller ett andelsbyte tidigare mottagits vid en partiell fission eller ett andelsbyte. Det skall i sådana fall ha beräknats ett tjänstebelopp för kapitalvinst vid andelsbyten om andelen mottagits vid ett andelsbyte. I 48 kap. 18 e § tredje stycket och i 48 a kap. 8 c tredje stycket sägs att tjänstebelopp för kapitalvinst som hör till en avyttrad andel skall fördelas om en partiell fission eller ett andelsbyte därefter sker. I punkt 7 tas in en bestämmelse som säger att även ett tjänstebelopp som beräknats enligt 48 a kap. 8 a i dess äldre lydelse skall fördelas i dessa fall.

Punkt 8. Andelar kan enligt de nya reglerna komma att bli kvalificerade enligt delvis andra regler än tidigare. I punkt 8 tas in övergångsbestämmelser som säger att vad som fr.o.m. 2008 års taxering i vissa fall skall gälla för andelar som blir kvalificerade efter andelsbyten, partiella fissioner, internförsäljningar m.m. enligt de nya bestämmelserna även skall gälla för andelar som blivit kvalificerade enligt de bestämmelser som gäller vid 2007 års taxering.

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

2 §

I *andra stycket* anges vilka utbetalningar till aktieägarna som skall anses som utdelning enligt kupongskattelagen (1970:624) och på vilka kupongskatt följaktligen skall tas ut. Ändringen innebär att delningsvederlag som utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget i samband med delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2

aktiebolagslagen (2005:551) fogas till uppräknigen av sådana utbetalningar. Undantag görs dock för sådan ersättning som inte skall tas upp enligt 42 kap. 16 b § IL, dvs. ersättning i form av andelar vid en partiell fission. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 4.5.8.

11.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

15 a och 16 a §§

I paragraferna har nya hänvisningar skett till följd av de nya reglerna i inkomstskattelagen om partiella fissioner. Uppgiftsskyldigheten i 15 a § kommer att utökas till följd av de nya tjänstebeloppen för utdelning och kapitalvinst vid andelsbyten samt de nya tjänstebeloppen för utdelning och kapitalvinst vid partiell fission. I övergångsbestämmelserna har regler tagits in som ser till att uppgiftsskyldigheten även kommer att gälla tjänstebelopp enligt äldre bestämmelser i 48 a kap. 8 a § inkomstskattelagen.

Rådets direktiv 2005/19/EG av den 17 februari 2005 om ändring av direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 94 i detta,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande⁴⁴,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande⁴⁵, och av följande skäl:

(1) I rådets direktiv 90/434/EEG⁴⁶ infördes gemensamma och från konkurrenssynpunkt neutrala regler för omstrukturering av företag.

(2) Syftet med direktiv 90/434/EEG är att beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst som härrör från omstruktureringar av företag skall skjutas upp och att medlemsstaternas beskattningsrätt skall bevaras.

(3) Ett av syftena med direktiv 90/434/EEG är att undanröja hinder för den inre marknadens funktion, t.ex. dubbelbeskattning. I den mån detta inte uppnås fullt ut genom bestämmelserna i det direktivet, bör medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att nå detta syfte.

(4) Av de erfarenheter som gjorts sedan direktiv 90/434/EEG började tillämpas i januari 1992 framgår att det i olika avseenden finns utrymme för att förbättra direktivet. Det framgår också hur de positiva effekterna av de gemensamma regler som antogs 1990 skulle kunna utökas.

(5) Den 8 oktober 2001 antog rådet förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag⁴⁷ och direktiv 2001/86/EG om komplettering av stadgan för europabolag⁴⁸ vad gäller arbetstagarinflytande. Den 22 juli 2003 antog rådet förordning (EG) nr 1435/2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar)⁴⁹ och direktiv 2003/72/EG om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande⁵⁰. En av europabolagets och den europeiska kooperativa föreningens viktigaste egenskaper är att de kan flytta sitt säte från en medlemsstat till en annan utan att behöva upplösas och likvideras.

(6) Flyttning av sätet är ett sätt att utöva den etableringsfrihet som fastställs i artiklarna 43 och 48 i fördraget. Inga tillgångar överförs, och flyttningen medför ingen inkomst, vinst eller kapitalvinst för bolaget och dess delägare. Ett bolags beslut att omstrukturera sin verksamhet genom att

⁴⁴ Yttrandet avgivet den 10 mars 2004 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁴⁵ EUT C 110, 30.4.2004, s. 30.

⁴⁶ EGT L 225, 20.8.1990, s. 1. Direktivet senast ändrat genom 2003 års anslutningsakt.

⁴⁷ EGT L 294, 10.11.2001, s. 1. Förordningen ändrad genom förordning (EG) nr 885/2004 (EUT L 168, 1.5.2004, s. 1).

⁴⁸ EGT L 294, 10.11.2001, s. 22.

⁴⁹ EGT L 207, 18.8.2003, s. 1. Förordningen ändrad genom beslut nr 15/2004 av Gemensamma EES-kommittén (EUT L 116, 22.4.2004, s. 68).

⁵⁰ EGT L 207, 18.8.2003, s. 25.

flytta sitt säte bör inte hindras av diskriminerande skatteregler eller av restriktioner, olägenheter eller snedvridningar som härrör från sådana nationella skattebestämmelser som strider mot gemenskapslagstiftningen. Flyttning av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan leder inte alltid till att europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen upphör att vara hemmahörande i förstnämnda medlemsstat. Europabolags eller europeiska kooperativa föreningars skattemässiga hemvist kommer även i fortsättningen att fastställas genom nationell lagstiftning och skatteavtal.

(7) Flyttning av ett bolags säte, eller en händelse i samband med flyttningen, som innebär att den skattemässiga hemvisten ändras, kan ge upphov till någon form av beskattning i den medlemsstat från vilken sätet flyttades. Beskattning kan också inträffa i sådana fall där flyttningen av sätet, eller en händelse i samband med flyttningen, inte leder till att den skattemässiga hemvisten ändras. För att klara av denna eventualitet har det vad avser europabolag och europeiska kooperativa föreningar införts ett antal nya regler i direktiv 90/434/EEG. Om europabolagets eller den europeiska kooperativa föreningens tillgångar efter flyttning av bolagets eller föreningens säte förblir knutna till ett fast driftställe som tillhör bolaget eller föreningen och som är beläget i den medlemsstat från vilket sätet har flyttats, bör detta fasta driftställe åtnjuta förmåner liknande dem som avses i artiklarna 4, 5 och 6 i direktiv 90/434/EEG. Dessa artiklar avser skattefria avsättningar och reserver samt övertagande av förluster. Dessutom bör i enlighet med principerna i fördraget delägare inte beskattas vid flyttningen av sätet. Med beaktande av medlemsstaternas skyldighet att i enlighet med fördraget vidta alla nödvändiga åtgärder för att avskaffa dubbelbeskattning, är det inte nödvändigt att i detta skede införa gemensamma regler för europabolagens eller de europeiska kooperativa föreningarnas skattemässiga hemvist.

(8) Direktiv 90/434/EEG behandlar inte förluster i ett fast driftställe i en annan medlemsstat som redovisats i den medlemsstat där europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen är hemmahörande. Särskilt, om ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte flyttas till en annan medlemsstat, hindrar detta inte den medlemsstat där bolaget eller föreningen har sin hemvist från att i rätt tid återföra det fasta driftställets förluster.

(9) Direktiv 90/434/EEG omfattar inte en typ av fission vid vilken det bolag som överlåter verksamhetsgrenar inte upplöses. Artikel 4 i det direktivet bör därför utvidgas till att omfatta sådana fall.

(10) I artikel 3 i direktiv 90/434/EEG fastställs vilka bolag som omfattas av direktivet. I bilagan till direktivet finns en förteckning över de associationsformer för vilka direktivet gäller. Vissa typer av bolag finns emellertid inte förtecknade i den bilagan trots att de för skatteändamål anses hemmahörande i en medlemsstat och är bolagsskattepliktiga där. Mot bakgrund av de erfarenheter som gjorts förefaller detta vara en oförsvarlig brist. Direktivet bör därför utvidgas till att omfatta sådana bolag som kan utöva gränsöverskridande verksamhet i gemenskapen och som uppfyller alla relevanta villkor.

(11) Eftersom europabolaget är ett aktiebolag, och eftersom SCE-föreningen är en kooperativ associationsform, vilka båda är snarlika andra associationsformer som redan omfattas av direktiv 90/434/EEG, bör

europabolag och europeiska kooperativa föreningar läggas till i förteckningen i bilagan till direktiv 90/434/EEG.

(12) De övriga nya bolag som finns med i förteckningen i bilagan till det här direktivet är bolagsskattepliktiga i den medlemsstat där de är hemmahörande, men vissa av dem betraktas av andra medlemsstater som skattemässigt transparenta. För att förmånerna enligt direktiv 90/434/EEG skall vara effektiva bör medlemsstater som behandlar bolagsskattepliktiga företag med hemvist i en annan medlemsstat som skattemässigt transparenta tillämpa direktivets förmåner på dem. Med tanke på att medlemsstaterna skattemässigt behandlar dessa särskilda bolagsskattepliktiga bolag på olika sätt, bör de ha möjlighet att välja att inte tillämpa relevanta bestämmelser i direktivet när de beskattar en direkt eller indirekt delägare i dessa bolag.

(13) I de fall där delägare i bolag som genomför sådana transaktioner som omfattas av direktivet behandlas som skattemässigt transparenta, bör personer som har andelar i det delägande företaget inte tvingas att betala skatt vid omstruktureringar.

(14) Det finns en viss osäkerhet rörande den tillämpningen av direktiv 90/434/EEG vid ombildning av filialer till dotterbolag. Vid dessa transaktioner överförs de tillgångar som är knutna till ett fast driftställe, och som utgör en verksamhetsgren i enlighet med definitionen i artikel 2 i i direktiv 90/434/EEG, till ett nystartat bolag som blir ett dotterbolag till det överlåtande företaget. Det bör klargöras att denna transaktion, vilken utgör en överföring av tillgångar från ett bolag i en medlemsstat som har ett fast driftställe som är beläget i en annan medlemsstat till ett bolag i den sistnämnda medlemsstaten, omfattas av direktivet.

(15) Nuvarande definition på ”utbyte av aktier eller andelar” i artikel 2 d i direktiv 90/434/EEG anger inte om denna term även omfattar ytterligare förvärv utöver innehav som ger en enkel röstmajoritet. Det är inte ovanligt att bolagens stadgar och röstningsregler är utformade på ett sådant sätt att det krävs ytterligare förvärv av aktier eller andelar innan köparen kan skaffa sig fullständig kontroll över det aktuella företaget. Definitionen av utbyte av aktier eller andelar bör därför ändras till att ange att denna term även omfattar alla sådana ytterligare förvärv.

(16) Vid fusioner och fissioner kan det övertagande bolaget göra en vinst i form av skillnaden i värde mellan de mottagna tillgångarna och skulderna och de aktier eller andelar som det kan ha innehaft i det överlåtande bolaget och som utslocknar till följd av dessa transaktioner. I artikel 7 i direktiv 90/434/EEG fastställs att sådana kapitalvinster inte skall beskattas, eftersom de lika lätt kan erhållas i form av utdelad vinst från det överlåtande bolaget, vilken är undantagen från skatt i enlighet med rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.⁵¹ Ändamålen med direktiv 90/434/EEG och direktiv 90/435/EEG överensstämmer i denna särskilda fråga, men de villkor som måste uppfyllas är inte desamma. Villkoren i direktiv 90/434/EEG bör därför anpassas till dem i direktiv 90/435/EEG, varvid även den lägre tröskeln för kapitalinnehav som fastställs i det direktivet bör beaktas.

⁵¹ EGT L 225, 20.8.1990, s. 6. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/123/EG (EUT L 7, 13.1.2004, s. 41).

(17) Med tanke på att direktiv 90/434/EEG har utvidgats till att omfatta partiella fissioner och flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte bör följaktligen räckvidden för den bestämmelse som rör motverkandet av skatteflykt och skatteundandragande ändras.

(18) Direktiv 90/434/EEG bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 90/434/EEG ändras på följande sätt:

1. Titeln skall ersättas med följande:

”Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.”

2. Artikel 1 skall ersättas med följande:

”Artikel 1

Varje medlemsstat skall tillämpa detta direktiv på

a) fusioner, fissioner, partiella fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater,

b) flyttning från en medlemsstat till en annan medlemsstat av sätet för ett europabolag (Societas Europaea eller SE-bolag) enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag* och europeiska kooperativa föreningar (SCE) enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar**.”

3. Artikel 2 skall ändras på följande sätt:

a) Följande led skall läggas till:

”b a) partiell fission: ett förfarande varigenom ett bolag utan att upplösas överför en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nya bolag, varvid åtminstone en verksamhetsgren förblir i det överlåtande bolaget, i utbyte mot att det till dess delägare i proportion till deras innehav utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i de bolag som övertar tillgångarna och skulderna, samt, om detta är tillämpligt, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av dessa värdepapper.”

b) Led d skall ersättas med följande:

”d) utbyte av aktier eller andelar: ett förfarande varigenom ett bolag förvärvar en sådan andel i ett annat bolags kapital att det erhåller röst-

* EGT L 294, 10.11.2001, s. 1. Förordningen ändrad genom förordning (EG) nr 885/2004 (EUT L 168, 1.5.2004, s. 1).

** EGT L 207, 18.8.2003, s. 1. Förordningen ändrad genom beslut nr 15/2004 av Gemensamma EES-kommittén (EUT L 116, 22.4.2004, s. 68).

majoritet i det bolaget eller, om det redan har en sådan majoritet, förvärvar ytterligare andelar i utbyte mot att det till det senare bolagets delägare, i utbyte mot deras värdepapper, utfärdas värdepapper som representerar kapitalet i det förra bolaget samt, i tillämpliga fall, att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 % av det nominella värdet eller, om det inte finns något nominellt värde, av det bokföringsmässiga parivärdet av de värdepapper som utfärdats i utbyte.”

c) Följande led skall läggas till:

”j) flyttning av säte: en transaktion varigenom ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening utan att det medför bolagets avveckling eller bildandet av en ny juridisk person flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat.”

4. Artikel 3 c åttonde strecksatsen som avser Italien skall ersättas med följande:

”— imposta sul reddito delle società i Italien,”

5. Rubriken till avdelning II skall ersättas med följande:

”AVDELNING II

Regler tillämpliga på fusioner, fissioner, partiella fissioner och utbyten av aktier eller andelar.”

6. Artikel 4 skall ersättas med följande:

”*Artikel 4*

1. En fusion, fission eller partiell fission skall inte leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde. I denna artikel används följande definitioner med de betydelser som här anges:

a) skattemässigt värde: det värde som skulle ha legat till grund för beräkning av vinst eller förlust vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst i det överlåtande bolaget om dess tillgångar eller skulder hade sålts vid tidpunkten för fusionen, fissionen eller den partiella fissionen men oberoende av denna.

b) överförda tillgångar och skulder: tillgångar och skulder i ett överlåtande bolag som till följd av fusionen, fissionen eller den partiella fissionen knyts till ett fast driftställe till det övertagande bolaget i det överlåtande bolagets medlemsstat och som bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas för skatteändamål.

2. Om en medlemsstat betraktar ett i medlemsstaten icke hemmahörande överlåtande bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades och därför beskattar delägarna för deras andel av det överlåtande bolagets vinst allteftersom denna vinst uppkommer, skall medlemsstaten, om punkt 1 är tillämplig, inte beskatta inkomst, vinst eller kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde.

3. Punkterna 1 och 2 skall gälla endast om det övertagande bolaget beräknar nya värdeminskingsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som överförts i enlighet med de regler som skulle ha gällt för det eller de överlåtande bolagen om fusionen, fissionen eller den partiella fissionen inte hade ägt rum.

4. Om det övertagande bolaget enligt lagstiftningen i det överlåtande bolagets medlemsstat har rätt att beräkna nya värdeminskingsavdrag och vinst eller förlust avseende de överförda tillgångarna och skulderna på en grund som skiljer sig från den som är angiven i punkt 3, skall punkt 1 inte tillämpas på de tillgångar och skulder beträffande vilka denna möjlighet utnyttjas.”

7. Artikel 6 skall ersättas med följande:

”Artikel 6

I den mån den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande skulle tillåta det övertagande bolaget att vid förfaranden enligt artikel 1 a mellan inhemska bolag ta över outnyttjade förlustavdrag i det överlåtande bolaget, skall detta utvidgas till att gälla sådana avdrag som tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen inom dess territorium.”

8. Artikel 7.2 skall ersättas med följande:

”2. Medlemsstaterna får avvika från punkt 1 om det övertagande bolagets andelar i det överlåtande bolaget understiger 20 %. Från och med den 1 januari 2007 skall innehavet av aktier eller andelar vara minst 15 %. Från och med den 1 januari 2009 skall innehavet av aktier eller andelar vara minst 10 %.”

9. Artikel 8 skall ersättas med följande:

”Artikel 8

1. Vid fusion, fission eller utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av värdepapper i det övertagande eller förvärvande bolaget till en delägare i det överlåtande eller förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.

2. Vid en partiell fission får tilldelningen av värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget till en delägare i det överlåtande bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare.

3. Om en medlemsstat betraktar en delägare som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som den delägaren har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades och därför beskattar de personer som har andelar i det delägande företaget för deras andel av delägarens vinst allteftersom denna vinst uppkommer, skall medlemsstaten inte beskatta dessa personer när det gäller inkomst, vinst eller kapitalvinst som uppkommer i samband med att delägaren tilldelas värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande eller förvärvande bolaget.

4. Punkterna 1 och 3 skall gälla endast om delägaren inte åsätter de mottagna värdepapperen ett skattemässigt värde som är högre än det som

de utbytta värdepapperen hade omedelbart före fusionen, fissionen eller utbytet av aktier eller andelar.

5. Punkterna 2 och 3 skall gälla endast om delägaren inte åsätter summan av de mottagna värdepapperen och innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget ett skattemässigt värde som är högre än det som innehavet av värdepapper i det överlåtande bolaget hade omedelbart före den partiella fissionen.

6. Tillämpningen av punkterna 1, 2 och 3 skall inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före förvärvet.

7. I denna artikel avses med uttrycket ”skattemässigt värde” det värde med utgångspunkt i vilket en vinst eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget.

8. Om en delägare enligt lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt får begära en skattemässig behandling som skiljer sig från den som anges i punkterna 4 och 5, skall punkterna 1, 2 och 3 inte tillämpas på de värdepapper för vilka denna möjlighet utnyttjas.

9. Punkterna 1, 2 och 3 skall inte hindra en medlemsstat från att vid beskattningen av delägare beakta kontant utbetalning vid fusion, fission, partiell fission eller utbyte av aktier eller andelar.”

10. Artikel 10 skall ersättas med följande:

”Artikel 10

1. Om de överförda tillgångarna vid en fusion, fission, partiell fission eller överföring av tillgångar omfattar ett fast driftställe som tillhör det överlåtande bolaget och är beläget i en annan medlemsstat än den där det överlåtande bolaget är hemmahörande, skall den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande avstå från varje rätt att beskatta det fasta driftstället. Det överlåtande bolagets medlemsstat får dock återföra till beskattning i det bolaget sådana förluster hos det fasta driftstället för vilka avdrag kan ha gjorts vid beräkningen av beskattningsbar vinst i bolaget i den staten och som inte har återförts. Den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget och det övertagande bolagets medlemsstat skall tillämpa bestämmelserna i detta direktiv på en sådan överföring som om den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget vore det överlåtande bolagets medlemsstat. Dessa bestämmelser skall gälla även när det fasta driftstället är beläget i den medlemsstat där det övertagande bolaget är hemmahörande.

2. Utan hinder av punkt 1 skall det överlåtande bolagets medlemsstat, om denna tillämpar ett system för beskattning av företags världsvida vinster, ha rätt att beskatta alla vinster eller kapitalvinster i det fasta driftstället som uppkommer till följd av fusionen, fissionen, den partiella fissionen eller överföringen av tillgångar, under förutsättning att den medger avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha belastat dessa vinster eller kapitalvinster i den medlemsstat i vilken det fasta driftstället är beläget, på samma sätt och med samma belopp som den skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats.”

11. Följande avdelning skall föras in:

”AVDELNING IV a

Det särskilda fallet med transparenta bolag

Artikel 10 a

1. Om en medlemsstat betraktar ett där icke hemmahörande överlåtande eller förvärvat bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades, skall den ha rätt att inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv när den beskattar detta bolags direkta eller indirekta delägare för inkomst, vinst eller kapitalvinst från bolaget.

2. En medlemsstat som utövar sin rätt enligt punkt 1 skall medge avräkning för den skatt som, om det inte vore för bestämmelserna i detta direktiv, skulle ha belastat det skattemässigt transparenta bolagets inkomst, vinst eller kapitalvinst på samma sätt och med samma belopp som den staten skulle ha gjort om denna skatt verkligen hade påförts och betalats.

3. Om en medlemsstat betraktar ett där icke hemmahörande övertagande eller förvärvande bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades, har den rätt att inte tillämpa artikel 8.1–8.3.

4. Om en medlemsstat betraktar ett där icke hemmahörande övertagande bolag som skattemässigt transparent på grundval av den statens bedömning av den rättsliga karaktär som bolaget har som en följd av den lag enligt vilken bolaget bildades, får den medlemsstaten för skatteändamål behandla alla direkta eller indirekta delägare på samma sätt som den skulle ha gjort om det övertagande bolaget vore hemmahörande i den medlemsstaten.”

12. Följande avdelning skall föras in:

”AVDELNING IV b

Regler tillämpliga vid flyttning av sätet för ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening

Artikel 10 b

1. Om

a) ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, eller

b) i samband med flyttningen av sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som är hemmahörande i den första medlemsstaten upphör att vara hemmahörande i den medlemsstaten och blir hemmahörande i en annan medlemsstat, skall denna flyttning av sätet eller det faktum att bolaget eller den kooperativa föreningen upphör att vara hemmahörande i en medlemsstat inte ge upphov till någon beskattning av kapitalvinst, som beräknats på grundval av artikel 4.1, i den medlemsstat från vilken flyttning av sätet har skett och som härrör från sådana tillgångar och skulder

hos europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen som till följd härav förblir knutna till ett fast driftställe till europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen i den medlemsstat varifrån flyttningen av sätet har skett och bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas i skattehänseende.

2. Punkt 1 skall gälla endast om europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen beräknar nya värdeminskingsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som förblir knutna till det fasta driftstället, som om flyttningen av sätet inte hade ägt rum eller som om europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen inte hade upphört att vara skattemässigt hemmahörande i medlemsstaten. 3. Om europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen enligt lagstiftningen i den medlemsstaten har rätt att beräkna nya värdeminskingsavdrag och vinst eller förlust avseende de tillgångar och skulder som kvarstår i den medlemsstaten på en annan grund än den som anges i punkt 2, skall punkt 1 inte tillämpas på de tillgångar och skulder beträffande vilka denna möjlighet utnyttjas.

Artikel 10 c

1. Om

a) ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, eller

b) i samband med flyttningen av sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat, ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening, som är hemmahörande i den första medlemsstaten, upphör att vara hemmahörande i den medlemsstaten och blir hemmahörande i en annan medlemsstat, skall medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder när avsättningar eller reservationer gjorts enligt gällande regler av europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen före flyttningen av sätet och dessa är helt eller delvis befriade från skatt och inte härrör från fasta driftställen i utlandet, för att säkerställa att sådana avsättningar eller reserver med samma skattebefrielse kan överföras till ett fast driftställe till det europabolag eller den europeiska kooperativa förening som är beläget/belägen inom den medlemsstats territorium från vilken flyttningen av sätet gjordes.

2. I den mån som ett bolag som flyttar sitt säte inom en medlemsstats territorium, skulle tillåtas att till en senare eller en tidigare period överföra sådana förluster för vilka avdragsmöjligheterna ännu inte fullt utnyttjats, skall medlemsstaten tillåta det fasta driftstället inom medlemsstatens territorium, vilket är en del av europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen som har flyttat sitt säte, att överta förluster som gjorts av europabolaget eller den europeiska kooperativa föreningen och för vilka avdragsmöjligheterna ännu inte fullt utnyttjats, under förutsättning att ett bolag som behållit sitt säte eller fortsatt att ha sin skattemässiga hemvist i den medlemsstaten under likartade förhållanden skulle ha haft möjlighet att överföra förlusten till en senare eller en tidigare period.

Artikel 10 d

1. Flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte skall inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos delägarna.

2. Tillämpningen av punkt 1 skall inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överföring av de värdepapper som motsvarar kapitalet i europabolaget eller den europeiska kooperativa förening som flyttar sitt säte.”

13. I artikel 11 skall punkt 1 ersättas med följande:

”1. En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i avdelningarna II, III, IV och avdelning IVb om det framgår att fusionen, fissionen, den partiella fissionen, överföringen av tillgångar, utbytet av aktier eller andelar respektive flyttning av ett europabolags eller en europeiska kooperativ förenings säte

a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionen kan utgöra en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, eller

b) leder till att ett bolag som, vare sig det självt deltar i transaktionen eller ej, inte längre uppfyller de nödvändiga villkoren för att de anställda skall vara företrädare i bolagets organ enligt de regler som gällde före transaktionen.”

14. Bilagan skall ersättas med texten i bilagan till det här direktivet.

Artikel 2

1. Medlemsstaterna skall senast den 1 januari 2006 sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa bestämmelserna i detta direktiv om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte och led a i bilagan till detta direktiv. De skall genast till kommissionen översända texten till dessa bestämmelser samt en tabell med en jämförelse mellan dem och detta direktiv. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna skall senast den 1 januari 2007 sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv vad gäller andra bestämmelser än de som avses i punkt 1. De skall genast till kommissionen översända texten till dessa bestämmelser samt en tabell med en jämförelse mellan dem och detta direktiv. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

3. Medlemsstaterna skall till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 17 februari 2005.

På rådets vägnar

J.-C. JUNCKER
Ordförande

Förteckning över bolag som avses i artikel 3 a

a) Bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande och europeiska kooperativa föreningar som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande.

b) Bolag som enligt belgisk rättsordning kallas 'société anonyme'/'naamloze vennootschap', 'société en commandite par actions'/'commanditaire vennootschap op aandelen', 'société privée à responsabilité limitée'/'besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid', 'société coopérative à responsabilité limitée'/'coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid', 'société coopérative à responsabilité illimitée'/'coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid', 'société en nom collectif'/'vennootschap onder firma', 'société en commandite simple'/'gewone commanditaire vennootschap', offentliga företag som antagit någon av de ovannämnda associationsformerna samt andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt.

c) Bolag som enligt tjeckisk rättsordning kallas 'akciová společnost', 'společnost s ručením omezeným'.

d) Bolag som enligt dansk rättsordning kallas 'aktieselskab' eller 'anpartsselskab'. Andra enligt bolagsskattelagen skattepliktiga bolag, i den utsträckning deras beskattningsbara inkomst beräknas och beskattas enligt de allmänna skatterättsliga bestämmelserna för 'aktieselskaber'.

e) Bolag som enligt tysk rättsordning kallas 'Aktiengesellschaft', 'Kommanditgesellschaft auf Aktien', 'Gesellschaft mit beschränkter Haftung', 'Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit', 'Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft', 'Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts' och andra bolag som bildats enligt tysk lag och som omfattas av tysk bolagsskatt.

f) Bolag som enligt estnisk rättsordning kallas 'täisühing', 'usaldusühing', 'osühing', 'aktsiaselts', 'tulundusühistu'.

g) Bolag som enligt grekisk rättsordning kallas 'ανώνυμη εταιρεία', 'εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)'.

h) Bolag som enligt spansk rättsordning kallas 'sociedad anónima', 'sociedad comanditaria por acciones' eller 'sociedad de responsabilidad limitada' samt offentlighetsrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler.

i) Bolag som enligt fransk rättsordning kallas 'société anonyme', 'société en commandite par actions', 'société à responsabilité limitée', 'sociétés par actions simplifiées', 'sociétés d'assurances mutuelles', 'caisses d'épargne et de prévoyance', 'sociétés civiles', som automatiskt omfattas av bolagsskatt, 'coopératives' eller 'unions de coopératives', industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag samt andra

bolag som bildats i enlighet med fransk lagstiftning och som omfattas av fransk bolagsskatt.

j) Bolag som bildats enligt irländsk rätt eller som i irländsk rätt betraktas som bolag, organ som registrerats enligt Industrial and Provident Societies Act, 'building societies' som bildats enligt Building Societies Acts samt 'trustee savings banks' i den mening som avses i Trustee Savings Banks Act från 1989.

k) Bolag som enligt italiensk rättsordning kallas 'società per azioni', 'società in accomandita per azioni', 'società a responsabilità limitata', 'società cooperativa' eller 'società di mutua assicurazione' samt privata och offentliga organ vars verksamhet helt och hållet eller huvudsakligen är av kommersiell karaktär.

l) Bolag som enligt cypriotisk rättsordning kallas 'εταιρείες' enligt definitionen i inkomstskattelagarna.

m) Bolag som enligt lettisk rättsordning kallas 'akciju sabiedrība', 'sabiedrība ar ierobežotu atbildību'.

n) Bolag som bildats enligt litauisk rättsordning.

o) Bolag som enligt luxemburgsk rättsordning kallas 'société anonyme', 'société en commandite par actions', 'société à responsabilité limitée', 'société coopérative', 'société coopérative organisée comme une société anonyme', 'association d'assurances mutuelles', 'association d'épargne-pension' eller 'entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public' samt andra bolag som bildats i enlighet med luxemburgsk lagstiftning och som omfattas av luxemburgsk bolagsskatt.

p) Bolag som enligt ungersk rättsordning kallas 'közkereseti társaság', 'betéti társaság', 'közös vállalat', 'korlátolt felelősségű társaság', 'résztvénytársaság', 'egyesülés', 'közhasznú társaság', 'szövetkezet'.

q) Bolag som enligt maltesisk rättsordning kallas 'Kumpaniji ta Responsabilita Limitata', 'Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet'.

r) Bolag som enligt nederländsk rättsordning kallas 'naamloze vennootschap', 'besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid', 'open commanditaire vennootschap', 'coöperatie', 'onderlinge waarborgmaatschappij', 'fonds voor gemene rekening', 'vereniging op coöperatieve grondslag' eller 'vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt' samt andra bolag som bildats i enlighet med nederländsk lagstiftning och som omfattas av nederländsk bolagsskatt.

s) Bolag som enligt österrikisk rättsordning kallas 'Aktiengesellschaft' eller 'Gesellschaft mit beschränkter Haftung', 'Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften'.

t) Bolag som enligt polsk rättsordning kallas 'spółka akcyjna', 'spółka z ograniczoną odpowiedzialnością'.

u) Handelsrättsliga bolag eller civilrättsliga bolag i kommersiell form samt andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade enligt portugisisk rättsordning.

v) Bolag som enligt slovensk rättsordning kallas 'delniška družba', 'komanditna družba', 'družba z omejeno odgovornostjo'.

w) Bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas 'akciová spoločnosť', 'spoločnosť s ručením obmedzeným', 'komanditná spoločnosť'.

x) Bolag som enligt finsk rättsordning kallas 'osakeyhtiö'/'aktiebolag', 'osuuskunta'/'andelslag', 'säästöpankki'/'sparbank' eller 'vakuutusyhtiö'/'försäkringsbolag'.

y) Bolag som enligt svensk rättsordning kallas 'aktiebolag', 'försäkringsaktiebolag', 'ekonomiska föreningar', 'sparbanker', 'ömsesidiga försäkringsbolag'.

z) Bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade kungariket.”

Lagförslag i betänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19)

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 37 kap. 12 §, 38 kap. 6–7 §§, 42 kap. 21 §, 48 kap. 10 samt 48 a kap. 14 § skall upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 37 kap. 16 § skall ha följande lydelse,

dels att 2 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 18 kap. 12 §, 19 kap. 15 §, 20 kap. 13 §, 21 kap. 20 §, 23 kap. 19 §, 24 kap. 2 §, 25 kap. 2 §, 26 kap. 15 §, 30 kap. 14 §, 31 kap. 23 §, 37 kap. 1, 2, 4, 6, 9, 11, 16, 17 och 18 §§, 38 kap. 1, 2, 3, 8, 16 och 17 §§, 40 kap. 2, 4 och 24 §§, 42 kap. 16 och 19 §§, 44 kap. 8 §, 48 kap. 7 §, 48 a kap. 1, 6 och 7 §§, 49 kap. 1, 2, 8, 9, 11, 19 a, 26 §§, 56 kap. 8 §, 57 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att bilagorna 37.1 och 37.2 till lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 17 kap. 6 a §, 23 kap. 23 a §, 24 kap. 3 a §, 37 kap. 30 a §, 38 kap. 2 a och 20 §§, 39 kap. 23 a, 32 och 33 §§, 42 kap. 16 b §, 43 kap. 28–32 §§, 48 kap. 28–30 §§, 48 a kap. 19 §, 49 kap. 3 a och 32 §§, 57 kap. 6 b och 15–22 §§ samt ett nytt kapitel 38 a kap. av följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 37 kap. 30 a §, 38 kap. 20 §, 39 kap. 32 §, 42 kap. 16 b §, 43 kap. 28 §, 48 kap. 28–30 §§, 48 a kap. 19 §, 49 kap. 32 §, 57 kap. 15 § skall införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §⁵²

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

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

-----	-----
kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §	kvalificerad fusion i 37 kap. 4 § <i>kvalificerad partiell fission i 38 a kap. 5 §</i> <i>kvalificerad verksamhetsavytt- ring i 38 kap. 2 a §</i>
-----	-----
option i 44 kap. 12 §	option i 44 kap. 12 § <i>partiell fission i 38 a kap. 3 §</i>

⁵² Senaste lydelsen 2004:985.

17 kap.Partiell fission*6 a §*

För andelar som mottagits vid en partiell fission, anses som anskaffningsvärde så stor del av anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar. Anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget skall minskas i motsvarande mån.

Om ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad skall fördelningen i stället beräknas i förhållande till det nettovärde som lämnas kvar hos det överlåtande företaget respektive överförs till det övertagande företaget.

Med nettovärde avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

33 §⁵³

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

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 7 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- kvalificerade verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

⁵³ Senaste lydelsen 2003:224.

18 kap.12 §⁵⁴

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 och 20 §§,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och*
 - *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
 - *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § och*
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

19 kap.15 §⁵⁵

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, *och*
 - *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
 - *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § och*
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

20 kap.13 §⁵⁶

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för markanläggningar finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- näringsbidrag i 29 kap. 6 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, *och*
 - kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §.
 - *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 § *och*
 - *kvalificerade partiella*

⁵⁴ Senaste lydelsen 2003:224.

⁵⁵ Senaste lydelsen 2003:224.

⁵⁶ Senaste lydelsen 2003:224.

21 kap.

20 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för skog finns när det gäller

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- kvalificerade verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § och
- förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

23 kap.19 §⁵⁷

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

Om förvärvaren är ett företag, skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. *Med kvalificerad andel avses i detta stycke inte en sådan andel som anses kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket.*

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

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

23 a §

En andel i ett förvärvande företag anses inte som en kvalificerad andel vid tillämpning av 18–22 §§ om den enbart är kvalificerad enligt 57 kap. 6 § andra stycket eller 6 b §.

24 kap.2 §⁵⁸

I inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget kapital om

⁵⁷ Senaste lydelsen 2002:1143.

⁵⁸ Senaste lydelsen 2003:1075.

- utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §,
 - utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19–21 §§,
 - insatsemission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §,
-

- utskiftning från ideella föreningar i 42 kap. 18 §,
 - utskiftning från ekonomiska föreningar i 42 kap. 19–20 §§,
 - insatsemission i ekonomiska föreningar i 42 kap. 21 a §,
-

Partiell fission

3 a §

Vid en partiell fission enligt 38 a kap. anses de andelar och pengar som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget som

Utdelning enligt första stycket i form av andelar i det övertagande företaget skall inte tas upp om den uppbärs på grund av innehav av andelar i det överlåtande företaget som är kapitaltillgångar.

Om andelarna i det överlåtande företaget däremot är lagertillgångar, skall utdelning enligt första stycket i form av andelar tas upp. Sådan utdelning skall dock inte tas upp med högre belopp än vad utdelningen medför i nedskrivning av den skattskyldiges andelar i det överlåtande företaget.

25 kap.

2 §⁵⁹

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

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelse i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §, och
- kvalificerade verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 13 § och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

⁵⁹ Senaste lydelsen 2003:224.

26 kap.15 §⁶⁰

Bestämmelser om att värdeminskingsavdrag m.m. inte skall återföras finns när det gäller

- skogsavdrag i 21 kap. 14 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 13 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 17 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 12 §, *och*
 - *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 12 §,
 - *kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 12 § och*
- förvärv av vissa tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 4 §.

30 kap.

14 §

Om näringsverksamheten i en juridisk person tas över av en annan juridisk person, får också periodiseringsfonderna tas över vid ombildningar enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags hela försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag som bildats för ändamålet.

Vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 §, får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens periodiseringsfonder.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, för *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § *och för kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.*

31 kap.

23 §

Vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens ersättningsfonder.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 §.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §, för *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § *och för kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. 14 §.*

37 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid fusioner och fissioner.

⁶⁰ Senaste lydelsen 2000:1341.

I 30 a § finns en bestämmelse för det fall att överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

2 §⁶¹

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

- *ekonomiska föreningar och medlemsbanker i 42 kap. 21 § jämförd med 48 kap. 10 §,*
- andelsbyten i 48 a kap., och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

Bestämmelser om uppskov med beskattningen respektive framskjuten beskattning hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en fusion eller fission finns i fråga om

- andelsbyten i 48 a kap., och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

4 §

Med kvalificerad fusion avses en fusion som uppfyller villkoren i 11–15 §§.

Med kvalificerad fusion avses en fusion *till den del den uppfyller villkoren i 11 § och* som uppfyller villkoren i 13–15 §§.

6 §

Med kvalificerad fission avses en fission som uppfyller villkoren i 11–15 §§.

Med kvalificerad fission avses en fission *till den del den uppfyller villkoren i 11 § och* som uppfyller villkoren i 13–15 §§.

9 §⁶²

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och
3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, *svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*

2. utländskt bolag, och
3. annat utländskt företag *som är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2,

⁶¹ Senaste lydelsen 2003:1102.

⁶² Senaste lydelsen 2001:1185.

undantag.

utan valmöjlighet eller rätt till undantag. Bilaga 2

11 §

Det överlåtande företaget skall omedelbart före fusionen eller fissionen vara skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit helt undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Fusionen eller fissionen är kvalificerad till den del

1. de överlåtna tillgångarna var knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det överlåtande företaget omedelbart före fusionen eller fissionen var skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte var undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och

2. de överlåtna tillgångarna förblir knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller fissionen är skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Beskattningen vid kvalificerade fusioner och fissioner

Beskattningen vid fusioner och fissioner

16 §

Vid kvalificerade fusioner och fissioner skall bestämmelserna i 17–30 §§ tillämpas.

Vid kvalificerade fusioner och fissioner skall bestämmelserna i 17–29 §§ tillämpas.

Bestämmelserna i 17–19 §§ och i 21–29 §§, i de delar som är relevanta, tillämpas beträffande periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap, rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 25 kap. 12 §, rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster enligt 48 kap. 26 § och liknande skattemässiga poster även till den del fusionen eller fissionen inte är kvalificerad under förutsättning att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen eller

fissionen bedriver en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det är skattskyldigt för i Sverige och under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

17 §

Det överlåtande företaget skall i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 11 § inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen.

Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen eller fissionen.

Företaget skall inte heller beskattas för resultatet för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen eller fissionen genomförs (det sista beskattningsåret).

18 §

Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företagens skattemässiga situation i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 17 §, om det inte framgår något annat av 20–28 §§.

Det övertagande företaget inträder i det överlåtande företagens skattemässiga situation, om det inte framgår något annat av 20–28 §.

Företaget skall anses ha bedrivit det överlåtande företagens näringsverksamhet från ingången av det överlåtande företagens sista beskattningsår.

30 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en fusion eller fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, gäller andra stycket till den del tillgångarna samt skulderna och förpliktelserna är knutna till en sådan plats i en medlemsstat som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten eller - om det inte finns något skatteavtal - som skulle ha varit ett fast driftställe om 2 kap. 29 § hade tillämpats i den staten.

Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska

Det överlåtande företaget har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om företaget faktiskt hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är beläget om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska

gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG).

gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, *partiell fission*, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater *samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan* (90/434/EEG).

Överlåtaren är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person

30 a §

Denna paragraf gäller när överlåtaren är en association, hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, om alla villkor hade varit uppfyllda, för att en fusion respektive en fission skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

*Den delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, *partiell fission*, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater *samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan* (90/434/EEG).*

38 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om *undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring.*

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning vid en verksamhetsavyttring.

I 20 § finns en bestämmelse för det fall att säljaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

2 §

Med verksamhetsavyttring avses en ombildning som uppfyller villkoren i 6–8 §§ samt följande förutsättningar:

Med verksamhetsavyttring avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företag (*det säljande företaget*) skall avyttra samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren (*de avyttrade tillgångarna*) till ett annat företag (*det köpande företaget*).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (*mottagna andelar*). Om det säljande företaget har skulder eller andra förpliktelser som hänför sig till de avyttrade tillgångarna, får ersättning lämnas också på det sättet att det köpande företaget tar över ansvaret för förpliktelserna.

2 a §

Med kvalificerad verksamhetsavyttring avses en verksamhetsavyttring till den del

1. de avyttrade tillgångarna var knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det säljande företaget omedelbart före avyttringen var skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte var undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och

2. de avyttrade tillgångarna förblir knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det köpande företaget omedelbart efter avyttringen är skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatte-

avtal.

En verksamhetsavyttring är bara kvalificerad om ersättningen är lika med eller högre än summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

3 §⁶³

3 § Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

3 § Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, *svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige*

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

8 §

Ersättningen skall överstiga summan av de skattemässiga värdena för de avyttrade tillgångarna.

Vid kvalificerad verksamhetsavyttring skall bestämmelserna i 9–18 §§ tillämpas.

Bestämmelserna i 17 § gäller när någon del av verksamhetsavyttringen är kvalificerad.

16 §

Om det säljande företaget har gjort avdrag för framtida utgifter som hänför sig till det som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget.

Om det köpande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter och som är hänförliga till den verksamhetsgren som avyttras, skall avdragen inte återföras hos det säljande företaget utan hos det köpande företaget, om företagen begär det.

⁶³ Senaste lydelsen 2001:1185

Det köpande företaget får inte ta över rätt till avdrag för underskott enligt 40 kap. eller rätt till avdrag för kvarstående kapitalförluster på delägarrätter enligt 48 kap. 26 §.

Det köpande företaget och företaget till vilket det köpande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs dra av underskott hos företaget som kvarstår från beskattningsåret före det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i första stycket tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt mellan det säljande och det köpande företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs.

Bestämmelsen i andra stycket tillämpas inte om en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om det köpande företaget får koncernbidrag från det säljande företaget avseende det beskattningsår då verksamhetsavyttringen genomförs. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket det köpande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via det köpande företaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från det säljande företaget.

Säljaren är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person.

20 §

Denna paragraf gäller när säljaren är en association, hemma-

⁶⁴ Senaste lydelsen 2002:1143.

hörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, om alla villkor hade varit uppfyllda, för att en verksamhetsavyttring skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (90/434/EEG).

38 a kap. Partiella fissioner

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattning vid partiella fissioner.

I 19 § finns en bestämmelse för det fall att överlåtaren är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

Beskattning av ägarna i det överlåtande företaget

2 §

Bestämmelser om beskattning

hos ägare till andelar i det överlåtande företaget vid en partiell fission finns i fråga om

- beräkning av anskaffningsvärdet för andelar i det övertagande och det överlåtande företaget i 17 kap. 6 a §,
- utdelning i 24 kap. 3 a §,
- utdelning i 42 kap. 16 b §
- fördelning av sparat lättnadsutrymme m.m. i 43 kap. 28–32 §§,
- beräkning av omkostnadsbeloppet för andelar i det övertagande och överlåtande företaget i 48 kap. 28 och 30 §§,
- turordning vid avyttring i 48 kap. 29 §, och
- kvalificerade andelar i 57 kap. 6 b § och 15–22 §§.

Definitioner

3 §

Med partiell fission avses en ombildning som uppfyller följande förutsättningar:

1. Ett företag (det överlåtande företaget) skall överlåta tillgångarna i en eller flera verksamhetsgrenar (de överlåtna tillgångarna) till ett befintligt eller nytt företag (det övertagande företaget).

2. Det överlåtande företaget skall behålla minst en verksamhetsgren.

3. Ersättning från det övertagande företaget får utgå till det överlåtande företaget i form av övertagande av sådana skulder och andra förpliktelser som hänförs till den överlåtna verksamhetsgrenen. Resterande del av ersättningen skall det övertagande företaget lämna till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget. Ersättningen skall bestämmas så att den partiella fissionen sker på marknadsmässiga villkor

4. Ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget skall lämnas i form av ande-

lar i det övertagande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna

4 §

Vad som sägs om det övertagande företaget gäller, om det finns flera övertagande företag, vart och ett av dessa till den del som berör respektive företag.

5 §

Med kvalificerad partiell fission avses en partiell fission till den del

1. de överlåtna tillgångarna var knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det överlåtande företaget omedelbart före avyttringen var skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte var undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och

2. de överlåtna tillgångarna förblir knutna till en sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet som det övertagande företaget omedelbart efter avyttringen är skattskyldig för i Sverige under förutsättning att denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

En partiell fission är bara kvalificerad om summan av övertagna förpliktelser och ersättningen till ägarna av andelarna i det överlåtande företaget är lika med eller högre än summan av de skattemässiga värdena för de överlåtna tillgångarna.

6 §

Med företag avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag och europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,

2. utländskt bolag, och

3. annat utländskt företag som är en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

7 §

Ett företag anses vid tillämpning av detta kapitel höra hemma i en viss stat som är medlem i Europeiska unionen, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan medlemsstat, skall det anses höra hemma i denna andra medlemsstat.

Beskattningen vid partiell fissionInledning

8 §

För en kvalificerad partiell fission skall bestämmelserna i 9–17 §§ tillämpas.

Bestämmelserna i 16 § gäller när någon del av den partiella fissionen är kvalificerad.

9 §

Det överlåtande företaget skall inte ta upp någon annan intäkt på grund av den partiella fissionen än vad som framgår av 10 §

10 §

För andra tillgångar än kapitaltillgångar skall det överlåtande företaget ta upp de skattemässiga värdena som intäkt.

Om inventarier som avyttras bara är en del av överlåtarens samtliga inventarier, skall en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp.

11 §

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det överlåtande företaget på grund av den partiella fissionen skall inte tas upp respektive får inte dras av.

12 §

Värdeminskningsavdrag m.m. för avyttrad näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt skall inte återföras enligt 26 kap. hos det överlåtande företaget.

Hos det övertagande företaget

13 §

Det övertagande företaget skall anses ha anskaffat andra förvärvade tillgångar än kapitaltillgångar för ett belopp som motsvarar det belopp som det överlåtande företaget skall ta upp enligt 10 §.

I fråga om kapitaltillgångar inträder det övertagande företaget i det överlåtande företags skattemässiga situation.

14 §

Periodiseringsfonder och ersättningsfonder hos det överlåtande företaget skall tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det övertagande företaget skall i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av periodiseringsfonder och ersättningsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen.

15 §

Om det övertagande företaget tar över förpliktelser som legat till grund för avdrag för framtida utgifter och som är hänförliga till den verksamhetsgren som överläts, skall avdragen inte återföras hos det överlåtande företaget utan hos det övertagande företaget, om företagen begär det.

16 §

Det övertagande företaget och företag till vilket det övertagande företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs, skall först det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs dra av underskott från beskattningsåret före det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs.

Bestämmelsen i första stycket tillämpas inte om koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt

mellan det överlåtande och det övertagande företaget avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs.

Bestämmelsen i andra stycket tillämpas inte om en sådan begränsning av rätt till avdrag för underskott (avdragsbegränsning) som anges i koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § gäller om det övertagande företaget får koncernbidrag från det överlåtande företaget avseende det beskattningsår då den partiella fissionen genomförs. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket det övertagande företaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via det övertagande företaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från det överlåtande företaget.

Räkenskapsenlig avskrivning

17 §

Om inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företagens räkenskaper än som följer av 13 §, får företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt. Intäkten skall tas upp det beskattningsår då den partiella fissionen sker eller fördelas med lika belopp på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

Tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat EU-land

18 §

Om tillgångar samt skulder och andra förpliktelser förs över genom en partiell fission från ett företag som hör hemma i Sverige till ett företag som hör hemma i en annan stat som är medlem i

*Europeiska unionen, tillämpas Bilaga 2
bestämmelserna i 37 kap. 30 §.*

***Överlåtaren är en association
från ett annat EU-land och är
inte en utländsk juridisk person***

19 §

Denna paragraf gäller när överlåtaren är en association, hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen, om alla villkor hade varit uppfyllda, för att en partiell fission skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i associationen som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (90/434/EEG).

39 kap.

23 a §

Utdelning i form av andelar i det övertagande företaget vid en partiell fission får inte dras av enligt 22 eller 23 §.

Europabolag och europeisk kooperativ förening

32 §

När ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening flyttar sitt registrerade säte från Sverige till en annan stat som är medlem i Europeiska unionen utan att det medför bolagets eller föreningens avveckling eller bildandet av en ny juridisk person skall 33 § tillämpas.

33 §

Bestämmelserna i andra och tredje styckena skall tillämpas beträffande sådan näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet

– som europabolaget respektive den europeiska kooperativa föreningen omedelbart före flytten är skattskyldig för i Sverige, och denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal och,

– som europabolaget respektive den europeiska kooperativa föreningen omedelbart efter flytten inte längre är skattskyldig för i Sverige och denna näringsverksamhet inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Tredje stycket gäller till den del tillgångar samt skulder och andra förpliktelser före flytten är knutna till en plats som är ett fast driftställe enligt ett skatteavtal mellan Sverige och en annan stat.

Europabolaget respektive den europeiska kooperativa föreningen har vid tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt rätt till avräkning av utländsk skatt som om bolaget respektive föreningen hade betalat den skatt som skulle ha betalats i den stat där det fasta driftstället är

beläget om näringsverksamheten avyttrats. Avräkningen begränsas till ett belopp lika med den svenska skatt som skulle utgått på den svenska inkomst som beräknas uppstå vid den tänkta avyttringen.

40 kap.

2 §

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21–26 och 28 §§, om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21–26 och 28 §§, om *kvalificerade* verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 §, om *kvalificerade partiella fissioner* i 38 a kap. 16 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

4 §

Med *underskottsföretag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna i 37 kap. 24 och 25 §§ om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner.

Med *underskottsföretag* avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 § eller bestämmelserna om rätt till avdrag för underskott efter kvalificerade fusioner eller fissioner i 37 kap. 24 och 25 §§, efter *kvalificerade verksamhetsavyttringar* i 38 kap. 17 § och efter *kvalificerade partiella fissioner* i 38 a kap. 16 §.

24 §

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

I 37 kap. 21–26 och 28 §§ och 38 kap. 17 § finns bestämmelser om behandlingen av avdrag för underskott vid kvalificerade fusio-

I 37 kap. 21–26 och 28 §§, 38 kap. 17 § och 38 a kap. 16 § finns bestämmelser om behandlingen av avdrag för underskott vid kvalifi-

ner och fissioner respektive vid verksamhetsavyttringar.

cerade fusioner och fissioner, vid *kvalificerade* verksamhetsavyttringar *respektive vid kvalificerade partiella fissioner.*

Bilaga 2

42 kap.

16 §⁶⁵

Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1. utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,
2. aktier i moderbolaget är marknadsnoterade,
3. samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,
4. andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget,
5. dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och
6. dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

Första stycket gäller även om mottagaren av utdelningen inte äger aktierna i det utdelande bolaget.

I 48 kap. 8 § finns bestämmelser om anskaffningsutgiften på andelarna i moderbolaget och dotterbolaget.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas inte om bestämmelserna om partiell fission skall tillämpas.

Utdelning vid partiell fission

16 b §

Vid en partiell fission enligt 38 a kap. anses de andelar och pengar som andelsägarna i det överlåtande företaget erhåller från det övertagande företaget som utdelning från det överlåtande företaget. Sådan utdelning i form av andelar i det övertagande företaget skall inte tas upp.

19 §

Vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses behandlas som utdelning, om det

Vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses behandlas som utdelning, om det

⁶⁵ Senaste lydelsen 2001:1176.

inte framgår något annat av 20 eller 21 §.

inte framgår något annat av 20 §.

Bilaga 2

Vid fusioner och fissioner enligt 37 kap. skall vad som skiftas ut till andelsägarna i det företaget inte behandlas som utdelning.

43 kap.

Partiell fission

28 §

För en andel som mottagits vid en partiell fission och som omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel gäller 29–31 §§ om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen äger en andel i det överlåtande företaget som också omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel.

29 §

Lättnadsbelopp beräknas inte för en mottagen andel i det övertagande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum.

Lättnadsbelopp beräknas för en andel i det överlåtande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum utan beaktande av fördelning enligt 30 §, 31 § och 48 kap. 28 §.

30 §

Omkostnadsbelopp beräknat enligt 17 och 18 §§ för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

31 §

Sparat lättnadsutrymme för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som

omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §. Bilaga 2

32 §

För en andel som mottagits vid en partiell fission gäller andra stycket om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen äger en andel i det överlåtande företaget som omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel och den mottagna andelen inte omfattas av tillämpningsområdet för detta kapitel.

Sparat lättnadsutrymme för en andel i det överlåtande företaget skall fördelas enligt 31 § och anses som lättnadsbelopp enligt 3 §. För dessa andelar tillämpas vidare 6, 7 och 8 §§.

44 kap.

8 §

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,
2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller
3. upplöses genom fusion eller fission.

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

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

Av 37 kap. 29 § första stycket framgår att bestämmelsen i första stycket 3 inte gäller värdepapper som innehas av det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission.

48 kap.

7 §⁶⁶

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

⁶⁶ Senaste lydelsen 2004:66.

Om en andel i en investeringsfond är förvaltarregistrerad enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om investeringsfonder, skall vid tillämpning av genomsnittsmetoden enligt första stycket bortses från andra andelar i samma fond som är registrerade i annan förvaltares eller andelsinnehavarens eget namn.

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

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

I 30 §, 48 a kap. 16 § och 49 kap. 29 § finns ytterligare *tre* undantag från bestämmelsen i första stycket som gäller partiella fissioner, andelsbyten med framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten.

Andelar som förvärvas genom en partiell fission

Omkostnadsbeloppet

28 §

För andelar som mottagits vid en partiell fission, anses som anskaffningsutgift så stor del av omkostnadsbeloppet för andelarna i det överlåtande företaget – beräknat vid tidpunkten för den partiella fissionen – som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som den partiella fissionen medför för dessa andelar.

När det skall beräknas ett omkostnadsbelopp för andelarna i det överlåtande företaget, skall den genomsnittliga anskaffningsutgiften minskas i motsvarande mån.

Om ingen andel i det överlåtande företaget är marknadsnoterad skall fördelningen i stället beräknas i förhållande till det nettovärde – beräknat vid tidpunkten för den partiella fissionen – som lämnas kvar hos det överlåtande företaget respektive det nettovärde som överförs till det övertagande företaget.

Med nettovärde avses här skill-

naden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen.

Turordning vid avyttring m.m. av andelar i det övertagande företaget

29 §

Om en ägare i det överlåtande företaget äger andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för den partiella fissionen (gamla andelar) eller förvärvar sådana andelar efter den partiella fissionen (nya andelar), skall avyttringar anses ske i följande ordning:

- 1. gamla andelar,*
- 2. mottagna andelar,*
- 3. nya andelar.*

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt när äganderätten övergår till någon annan på annat sätt än genom avyttring.

Genomsnittsmetoden

30 §

Om andelar som mottagits vid en partiell fission inte är marknadsnoterade eller är kvalificerade enligt 57 kap. 6 b §, skall de vid tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det övertagande företaget som innehas av mottagaren.

48 a kap.

1 §⁶⁷

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andels-

I detta kapitel finns bestämmelser för fysiska personer om framskjuten beskattning vid andels-

⁶⁷ Senaste lydelsen 2002:1143.

byten. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång, gäller dock bestämmelserna i 49 kap.

byten. Om den avyttrade andelen var en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening vars innehav var betingat av näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, gäller dock bestämmelserna i 49 kap.

I 19 § finns en bestämmelse för det fall att den association som det avyttras andelar i är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

6 §⁶⁸

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,
2. ett utländskt bolag, eller
3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag, *en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*
2. ett utländskt bolag, eller
3. ett annat utländskt företag *som är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

7 §⁶⁹

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 § *eller en svensk ekonomisk förening.*

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 6 §.

Den association som det avyttras andelar i är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person

19 §

Denna paragraf gäller när den

⁶⁸ Senaste lydelsen 2001:1176.

⁶⁹ Senaste lydelsen 2002:1143.

association som det avyttras andelar i är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen och alla villkor hade varit uppfyllda, för att ett andelsbyte skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i den association som det avyttras andelar i som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (90/434/EEG)

49 kap.

1 §⁷⁰

I detta kapitel finns bestämmelser för juridiska personer och delägare i svenska handelsbolag om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten.

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den av-

I detta kapitel finns bestämmelser för juridiska personer, delägare i svenska handelsbolag och obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om uppskov med beskattningen vid uppskovsgrundande andelsbyten

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller bestämmelserna inte bara för andelar som är kapitaltillgångar utan också för andelar som är lagertillgångar. Om den av-

⁷⁰ Senaste lydelsen 2002:1143.

yttrade andelen var en lagertillgång, gäller bestämmelserna i detta kapitel även för fysiska personer.

yttrade andelen var en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, gäller bestämmelserna i detta kapitel även för fysiska personer.

I 32 § finns en bestämmelse för det fall att den association som det avyttras andelar i är en utländsk association som inte är en utländsk juridisk person.

2 §⁷¹

Med uppskovsgrundande andelsbyte avses ett förfarande som uppfyller villkoren i 8-13 §§ samt följande förutsättningar:

1. En säljare (säljaren) skall avyttra en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) till ett annat företag (det köpande företaget).

2. Ersättningen skall vara marknadsmässig och lämnas i form av andelar i det köpande företaget (mottagna andelar). Ersättningen får till en del lämnas i pengar, dock högst med tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Om det saknas nominellt värde på de mottagna andelarna, skall den högsta ersättningen i pengar i stället beräknas på den del av det inbetalda kapitalet som belöper sig på andelarna.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person *eller* ett svenskt handelsbolag.

3. Om den avyttrade andelen var en kapitaltillgång, skall säljaren vara en juridisk person, ett svenskt handelsbolag *eller, såvitt avser en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §, en fysisk person.*

3 a §

Vad som i detta kapitel sägs om delägare i svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person och vad som sägs om svenska handelsbolag gäller på motsvarande sätt i fråga om en i utlandet delägarbeskattad juridisk person till den del denna ägs av obegränsat skattskyldiga delägare.

⁷¹ Senaste lydelsen 2002:1143.

8 §⁷²

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång, skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

Om säljaren är en fysisk person och har avyttrat en andel som var en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §*, skall han vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här.

9 §

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag,

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

Det köpande företaget skall vara en juridisk person av något av följande slag:

1. ett svenskt aktiebolag, *en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en europeisk kooperativ förening med säte i Sverige,*

2. ett utländskt bolag, eller

3. ett annat utländskt företag *som är en utländsk juridisk person* som hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen och som bedrivs i någon av de utländska associationsformer som anges i bilaga 37.1 och är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 37.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

11 §

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 9 § *eller en svensk ekonomisk förening.*

Det avyttrade företaget skall vara en sådan juridisk person som anges i 9 §.

19 a §⁷³

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

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

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

⁷² Senaste lydelse 2002:1143.

⁷³ Senaste lydelsen 2003:224.

eller sådana andelar i en kooperativ förening som är tillgångar i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §.

26 §⁷⁴

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskavsbeloppet tas upp som intäkt.

Om en fysisk person som har avyttrat en lagertillgång *eller en sådan andel i en kooperativ förening som är en tillgång i näringsverksamheten enligt 13 kap. 7 §* inte längre uppfyller villkoret i 8 § om att vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här, skall uppskavsbeloppet tas upp som intäkt.

Den association som det avyttras andelar i är en association från ett annat EU-land och är inte en utländsk juridisk person

32 §⁷⁵

Denna paragraf gäller när den association som det avyttras andelar i är hemmahörande i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen och alla villkor hade varit uppfyllda, för att ett uppskavsgrundande andelsbyte skulle anses föreligga, om associationen hade varit en utländsk juridisk person.

Den delägare i den association som det avyttras andelar i som beskattas med anledning av transaktionen har vid tillämpning av 16 kap. 18 och 19 §§ och av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt samma rätt till avdrag respektive avräkning av utländsk skatt som om associationen hade betalat den skatt som associationen skulle ha betalat i den stat där den är hemmahörande om det inte hade funnits sådan lagstiftning där som avses i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om ett

⁷⁴ Senaste lydelsen 2002:1143.

⁷⁵ Tidigare 32 § upphävd genom 2002:1143.

gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (90/434/EEG).

56 kap.

8 §⁷⁶

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

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

57 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om utdelningar, räntor och kapitalvinster på andelar och andra delägar rättigheter som getts ut av fåmansföretag och tidigare fåmansföretag.

I 6 § andra stycket och 6 b § finns bestämmelser som innebär att detta kapitel även omfattar andra andelar än de som anges i första stycket.

⁷⁶ Senaste lydelsen 2003:224.

6 b §

En andel som har mottagits vid en partiell fission anses kvalificerad om mottagaren omedelbart före den partiella fissionen äger en kvalificerad andel i det överlåtande företaget. Om mottagaren även innehar andelar i det överlåtande företaget som inte är kvalificerade, skall samma andel av mottagna andelar vara kvalificerade som dennes andel kvalificerade andelar i det överlåtande företaget utgör av samtliga andelar i detta.

En andel som är kvalificerad enligt denna paragraf förblir kvalificerad om den övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. En andel skall också anses kvalificerad om den förvärvats med stöd av en andel som är kvalificerad enligt denna paragraf.

En andel upphör att vara kvalificerad enligt denna paragraf beskattningsåret efter det beskattningsår då mottagarens samtliga andelar i det överlåtande företaget upphört att vara kvalificerade enligt 57 kap. Om mottagaren dessförinnan inte längre innehar några andelar i det överlåtande företaget upphör en mottagen andel att vara kvalificerad enligt denna paragraf fem beskattningsår efter det beskattningsår då mottagaren inte längre innehar några andelar i det överlåtande företaget.

Partiella fissioner

15 §

Gränsbelopp beräknas inte för en mottagen andel i det övertagande företaget för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum.

Gränsbelopp beräknas för en andel i det överlåtande företaget

för det beskattningsår då den partiella fissionen äger rum utan beaktande av fördelningen enligt 16 §, 17 § och 48 kap. 28 §

16 §

Omkostnadsbelopp beräknat enligt 43 kap. 17 och 18 §§ för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan de mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

17 §

Sparat utdelningsutrymme för en andel i det överlåtande företaget fördelas mellan mottagna andelarna och andelarna i det överlåtande företaget på det sätt som omkostnadsbeloppet fördelas enligt 48 kap. 28 §.

18 §

För en andel som är kvalificerad enbart enligt 6 b § gäller bestämmelserna i 19 och 20 §§.

19 §

Ett belopp som motsvarar det värde på en mottagen andel i det övertagande företaget som används vid fördelning enligt 48 kap. 28 § minskat med det sparade utdelningsutrymme som enligt 17 § är hänförligt till andelen utgör ett tjänstebelopp för utdelning för andelen

Ett belopp lika med vad som skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst om en mottagen andel hade avyttrats omedelbart efter att den hade mottagits utgör ett tjänstebelopp för kapitalvinst för andelen. Som ersättning i denna beräkning gäller det värde på en mottagen andel som används vid fördelning enligt 48 kap. 28 §. Vid beräkningen av tjänstebeloppet för kapitalvinst skall sparad utdel-

ningsutrymme enligt 17 § och separat lättadsutrymme enligt 43 kap. 31 § beaktas.

20 §

Utdelning på en mottagen andel skall inte längre tas upp i inkomstslaget tjänst när sammanlagt ett belopp lika med tjänstebeloppet för utdelning tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår.

Om en mottagen andel avyttras, skall den del av kapitalvinsten som tas upp i inkomstslaget tjänst inte överstiga tjänstebeloppet för kapitalvinst. För en mottagen andel skall sammanlagt som utdelning och kapitalvinst i inkomstslaget tjänst inte tas upp mer än tjänstebeloppet för utdelning

21 §

Övergår äganderätten till en mottagen andel som är kvalificerad enligt 6 § andra stycket eller 6 b § genom gåva eller testamente till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, skall andelen anses avyttrad för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

22 §

Avyttras en andel som anses kvalificerad enligt 6 § andra stycket eller 6 b § till ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag som säljaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel i gäller andra eller tredje stycket.

På en andel som är kvalificerad enligt 6 § andra stycket skall tjänstebeloppet minskat med kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar behandlas fortsättningsvis som andelar som är kvalificerade

enligt 6 § andra stycket.

På en andel som är kvalificerad enligt 6 b § skall tjänstebeloppet för utdelning minskat med de belopp av utdelning och kapitalvinst som tagits upp som inkomst av tjänst på andelen fördelas på säljarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat den kvalificerade andelen. Dessa andelar behandlas fortsättningsvis som andelar som är kvalificerade enligt 6 b §. Tjänstebeloppet tillämpas för såväl utdelning som kapitalvinst.

Bilaga 37.1⁷⁷

Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 4 a kap. 6 § 3

Associationsformer som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 38 a kap. 6 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:

a) Bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande och europeiska kooperativa föreningar som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande.

– *bolag som enligt belgisk rättsordning kallas "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen" eller*

b) Bolag som enligt belgisk rättsordning kallas "société anonyme"/"naamloze vennootschap", "société en commandite par actions"/"commanditaire vennootschap op aandelen",

⁷⁷ Senaste lydelsen 2004:614.

”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” och sådana offentligrättsliga organ som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– *bolag* som i tjeckisk rättsordning kallas “akciová společnost” eller “společnost s ručením omezeným”,

– *bolag* som enligt dansk rättsordning kallas ”aktieselskab” eller ”anpartsselskab”,

– *bolag* som enligt tysk rättsordning kallas ”Aktiengesellschaft”, ”Kommanditgesellschaft auf Aktien”, ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung” eller ”Bergrechtliche gewerkschaft”,

– *bolag* som i estnisk

”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, “société coopérative à responsabilité limitée”/”coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, “société coopérative à responsabilité illimitée”/”coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid”, “société en nom collectif”/”vennootschap onder firma”, “société en commandite simple”/”gewone commanditaire vennootschap”, offentliga företag som antagit någon av de ovannämnda associationsformerna samt andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt.

c) *Bolag* som enligt tjeckisk rättsordning kallas “akciová společnost”, “společnost s ručením omezeným”.

d) *Bolag* som enligt dansk rättsordning kallas “aktieselskab” eller “anpartsselskab”. Andra enligt bolagsskattelagen skattepliktiga bolag, i den utsträckning deras beskattningsbara inkomst beräknas och beskattas enligt de allmänna skatterättsliga bestämmelserna för “aktieselskaber”.

e) *Bolag* som enligt tysk rättsordning kallas “Aktiengesellschaft”, “Kommanditgesellschaft auf Aktien”, “Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, “Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit”, “Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft”, “Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts”, och andra bolag som bildats enligt tysk lag och som omfattas av tysk bolagsskatt.

f) *Bolag* som enligt estnisk

rättsordning kallas "täisühing", "usaldusühing", "osaühing", "aktsiaselts" eller "tulundusühistu",

– *bolag* som enligt grekisk rättsordning kallas "anvnumh etaireia",

– *bolag* som enligt spansk rättsordning kallas "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones" eller "sociedad de responsabilidad limitada" och de offentlighetsorgan som fungerar enligt civilrättsliga regler,

– *bolag* som enligt fransk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions" eller "société à responsabilité limitée"

och industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag,

– *bolag* som enligt irländsk rättsordning kallas "public companies limited by shares or by guarantee", "private companies limited by shares or by guarantee", organ registrerade enligt "the Industrial and Provident Societies Acts" eller byggnadsföretag registrerade enligt "the Building Societies Acts",

– *bolag* som enligt italiensk rättsordning kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni" eller "società a responsabilità limitata" och offentliga och privata organ som bedriver industriell och kommersiell verksamhet,

rättsordning kallas "täisühing", "usaldusühing", "osaühing", "aktsiaselts", "tulundusühistu".

g) *Bolag* som enligt grekisk rättsordning kallas "anvnumh etaireia", "etaireia periorismevhV euquvhV (E.II.E.)".

h) *Bolag* som enligt spansk rättsordning kallas "sociedad anónima", "sociedad comanditaria por acciones" eller "sociedad de responsabilidad limitada" samt offentlighetsorgan som fungerar enligt civilrättsliga regler.

i) *Bolag* som enligt fransk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "sociétés par actions simplifiées", "sociétés d'assurances mutuelles", "caisses d'épargne et de prévoyance", "sociétés civiles", som automatiskt omfattas av bolagsskatt, "coopératives" eller "unions de coopératives", industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag samt andra bolag som bildats i enlighet med fransk lagstiftning och som omfattas av fransk bolagsskatt.

j) *Bolag* som bildats enligt irländsk rätt eller som i irländsk rätt betraktas som bolag, organ som registrerats enligt Industrial and Provident Societies Act, "building societies" som bildats enligt Building Societies Acts samt "trustee savings banks" i den mening som avses i Trustee Savings Banks Act från 1989.

k) *Bolag* som enligt italiensk rättsordning kallas "società per azioni", "società in accomandita per azioni", "società a responsabilità limitata", "società cooperativa" eller "società di mutua assicurazione" samt privata och offentliga organ vars verksam-

– i cypriotisk rättsordning “etaireîeV” enligt definitionen i *inkomstskattelagstiftningen*,

– *bolag* som enligt lettisk rättsordning kallas “akciju sabiedrība” eller “sabiedrība ar ierobežotu atbildību”,

– *bolag* som är bildade enligt litauisk rättsordning,

– *bolag* som enligt luxemburgsk rättsordning kallas ”société anonyme”, ”société en commandite par actions” eller ”société à responsabilité limitée”,

– *bolag* som i ungersk rättsordning kallas “közkereseti társaság”, “betéti társaság”, “közös vállalat”, “korlátolt felelőségu társaság”, “részvénytársaság”, “egyesülés”, “közhasznú társaság” eller “szövetkezet”,

– *bolag* som enligt maltesisk rättsordning kallas “Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata” eller “Socjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet”,

– *bolag* som enligt nederländsk rättsordning kallas ”naamloze vennootschap” eller ”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”,

het helt och hållet eller huvudsakligen är av kommersiell karaktär.

l) *Bolag* som enligt cypriotisk rättsordning kallas “etaireîeV” enligt definitionen i *inkomstskattelagarna*.

m) *Bolag* som enligt lettisk rättsordning kallas "akciju sabiedrība", "sabiedrība ar ierobežotu atbildību".

n) *Bolag* som bildats enligt litauisk rättsordning.

o) *Bolag* som enligt luxemburgsk rättsordning kallas "société anonyme", "société en commandite par actions", "société à responsabilité limitée", "société coopérative", "société coopérative organisée comme une société anonyme", "association d'assurances mutuelles", "association d'épargne-pension" eller "entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public" samt andra bolag som bildats i enlighet med luxemburgsk lagstiftning och som omfattas av luxemburgsk bolagsskatt

p) *Bolag* som enligt ungersk rättsordning kallas "közkereseti társaság", "betéti társaság", "közös vállalat", "korlátolt felelőségu társaság", "részvénytársaság", "egyesülés", "közhasznú társaság", "szövetkezet".

q) *Bolag* som enligt maltesisk rättsordning kallas "Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata" "Socjetajiet en commandite li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet".

r) *Bolag* som enligt nederländsk rättsordning kallas "naamloze vennootschap", "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid", "open commanditaire vennootschap",

- "coöperatie", "onderlinge waarborgmaatschappij", "fonds voor gemene rekening", "vereniging op coöperatieve grondslag" eller "vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt" samt andra bolag som bildats i enlighet med nederländsk lagstiftning och som omfattas av nederländsk bolagsskatt.
- bolag som enligt österrisk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft" eller "Aktiengesellschaft" eller "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften".
- bolag som enligt polsk rättsordning kallas "spółka akcyjna" eller "spółka z ograniczoną odpowiedzialnością",
- handelsföretag eller bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform liksom också andra juridiska personer som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade i enlighet med portugisisk rätt,
- bolag som enligt slovensk rättsordning kallas "delniška družba", "komanditna družba" eller "družba omejeno odgovornostjo".
- bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas "akciová spoločnosť" "spoločnosť s ručením obmedzeným", "verejná obchodná spoločnosť" eller "komanditná spoločnosť"
- bolag som enligt finsk rättsordning kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" eller "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag",
- bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,
- s) Bolag som enligt österrisk rättsordning kallas "Aktiengesellschaft" eller "Gesellschaft mit beschränkter Haftung", "Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften".
- t) Bolag som enligt polsk rättsordning kallas "spółka akcyjna", "spółka z ograniczoną odpowiedzialnością".
- u) Handelsrättsliga bolag eller civilrättsliga bolag i kommersiell form samt andra juridiskapersoner som bedriver handel eller industriell verksamhet, bildade enligt portugisisk rättsordning.
- v) Bolag som enligt slovensk rättsordning kallas "delniška družba", "komanditna družba" "družba z omejeno odgovornostjo".
- w) Bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas "Akciová spoločnosť", "Spoločnosť s ručením obmedze"
- x) Bolag som enligt finsk rättsordning kallas "osakeyhtiö/aktiebolag", "osuuskunta/andelslag", "säästöpankki/sparbank" eller "vakuutusyhtiö/försäkringsbolag".
- z) Bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade konungariket.

Bilaga 37.2⁷⁸

Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:	Skatter som avses i 37 kap. 9 § 3, 38 kap. 3 § första stycket 3, 38 a kap. 6 § första stycket 3, 48 a kap. 6 § 3 och 49 kap. 9 § 3:
---	--

– impôt des sociétés/vennootschapsbelasting i Belgien,

----- – imposta sul reddito delle persone giuridiche i Italien, – impôt sur le revenu des collectivités i Luxemburg, -----	----- – imposta sul reddito delle società i Italien, -----
--	---

1. Bestämmelserna i 37 kap. 9 § 1, 38 kap. 3 § första stycket 1, 38 a kap. 6 § första stycket 1, 39 kap. 32 och 33 §§, 48 a kap. 6 § 1 och 49 kap. 9 § 1, såvitt avser europeiska kooperativa föreningar, träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas från och med 2007 års taxering. Detsamma gäller bilaga 37.1, såvitt avser europabolag och europeiska kooperativa föreningar.

2. Övriga bestämmelser i denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med 2008 års taxering.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)

dels att 1 § skall ha följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

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

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige och andel i svensk investeringsfond.

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

Vad i denna lag sägs om aktie i svenskt aktiebolag gäller även aktie i europabolag med säte i Sverige och andel i svensk investeringsfond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

⁷⁸ Senaste lydelsen 2004:614.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER OCH KONTROLLUPPGIFTER

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 16 b och 16 c §§,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Partiella fissioner

16 b §

Den som har mottagit en andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 6 b § inkomstskattelagen (1999:1229) skall lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket skall kunna besluta om tjänstebelopp för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst enligt 57 kap. 19 § den lagen. Vidare skall uppgifter lämnas om utdelning och kapitalvinst på sådana andelar.

16 c §

Om äganderätten till andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 6 b § inkomstskattelagen (1999:1229) har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall förvärvaren lämna

1. uppgift om antalet andelar som har förvärvats,

2. uppgift om tjänstebelopp för varje andel, och

3. identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått skall årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för frågan om tjänstebeloppet för utdelning och tjänstebelopp för kapitalvinst skall tas upp till beskattning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas från och med 2008 års taxering.

Remissyttranden över betänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19)

Bilaga 3

Följande remissinstanser har yttrat sig. Skatteverket, Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Göteborg, Ekobrottsmyndigheten, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarna, Kooperativa förbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Försäkringsförbundet.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter. Finansinspektionen, Riksrevisionen, Bolagsverket, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Finansbolagens förening, HSB Riksförbund, Näringslivets regelnämnd, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Svenska handelskammarförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Tjänstemännens Centralorganisation TCO, Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO, Landsorganisationen LO, Svenska Riskkapitalföreningen och FöretagarFörbundet.

Stockholms Handelskammare, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen och Fastighetsägarna i Sverige har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.