

Regeringens proposition

2001/02:140

Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i Prop.
inkomstslaget näringsverksamhet på delägarrätter och 2001/02:140
på andelar i svenska och utländska handelsbolag m.m.

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 11 april 2002

Ingela Thalén

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen lämnas förslag till begränsningar av möjligheten att i inkomstslaget näringsverksamhet dra av kapitalförluster på delägarrätter och på andelar i svenska handelsbolag samt på andelar i utländska delägarbeskattade företag. Juridiska personers kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter skall fortsättningsvis endast få dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Den särskilda undantagsreglering som möjliggör en vidare avdragsrätt för kapitalförluster på delägarrätter vars innehav betingas av rörelsen avskaffas. En förändring med motsvarande innebörd föreslås för kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag och för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag samt för andelar i utländska juridiska personer vars inkomster beskattas hos delägarna.

Syftet med förslagen är att motverka att nuvarande regler utnyttjas för omfattande och tilltagande skatteplanering mot bakgrund av att regeringen i budgetpropositionen för 2002 förklarat att det är angeläget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En sådan förändring medför även att avdragsrätten avskaffas för kapitalförluster på sådana andelar.

I avvaktan på den nämnda reformeringen av företagsbeskattningen finns det en uppenbar risk för att de nuvarande reglerna utnyttjas för skatteplanering i ökad omfattning med avsevärt skattebortfall som följd. Det föreligger därför särskilda skäl för att med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa den föreslagna lagstiftningen fr.o.m. dagen efter överlämnandet av en skrivelse om detta till riksdagen. Regeringen har den 6 december 2001 överlämnat en skrivelse (skr. 2001/02:77) till riksdagen i vilken förslagen i propositionen rörande delägarrätter och andelar i svenska handelsbolag har aviserats. De nya reg-

lerna föreslås även bli tillämpliga fr.o.m. dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse på avyttringar som skett tidigare men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt bestämmelsen i 25 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inte har inträffat senast dagen för avlämnandet.

Beträffande reglerna om kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars inkomster beskattas hos delägarna föreslår regeringen att de nya reglerna tillämpas på avyttringar fr.o.m. dagen efter avlämnandet av denna proposition till riksdagen, dvs. fr.o.m. den 16 april 2002. De föreslås även tillämpas på kapitalförluster på sådana andelar som avyttrats före den 16 april 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL inträffat efter den 15 april 2002.

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation	10
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt.....	11
3	Ärendet och dess beredning.....	12
4	Bakgrund.....	14
5	Överväganden och förslag	17
5.1	En begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på delägarätter, på andelar i svenska handelsbolag och på andelar i utländska delägarbeskattade företag.....	17
5.1.1	Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarätter.....	24
5.1.2	Avdrag för kapitalförluster på delägarätter som uppkommit i svenska handelsbolag.....	25
5.1.3	Avdrag för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag.....	28
5.1.4	Beräkning av värdenedgång och värdeuppgång på en delägar rätt som innehas av ett handelsbolag.....	32
5.1.5	Avdrag för kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag	35
5.2	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	36
6	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	40
7	Konsekvensanalys för mindre företag	41
8	Författningskommentar.....	42
8.1	Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)..	42
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation	51
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt.....	52
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstlagen näringsverksamhet på delägarätter och andelar i svenska handelsbolag (Fi2001/4621).....	53
Bilaga 2	Lagförslagen i promemorian Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstlagen	

	näringsverksamhet på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag (Fi2001/4621).....	54
Bilaga 3	Lagradsremissens lagförslag.....	58
Bilaga 4	Lagrådets yttrande.....	64
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 april 2002	74

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2001/02:140

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation,
3. lag om ändring i lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighets-skatt.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 48 kap. 26 och 27 §§ skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 kap.

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

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

1. begär det vid samma års taxering, och

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

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

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

Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som inte är förvaltningsföretag avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

27 §¹

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19–21, 23 och 24 §§.

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

Kapitalförluster på delägarrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, får dras av bara mot handelsbolagets kapitalvinster på delägarrätter. Om en del av en förlust inte kan dras av, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarrätter i handelsbolaget det följande beskattningsåret.

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

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

50 kap.

12 §

Den del av en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som motsvarar delägarrens del av en värdenedgång under delägarrens innehavstid på en delägarrätt i handelsbolaget eller i ett annat handelsbolag som direkt eller indirekt ägs eller ägts av handelsbolaget, får dras av bara mot delägarrens kapitalvinster på delägarrät-

¹ Senaste lydelse 2000:540.

ter om

– delägarrätten är en kapitaltillgång hos handelsbolaget,

– innehavet av delägarrätten betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, och

– värdenedgången inte motsvaras av en värdeuppgång på en annan delägarrätt hos handelsbolaget under delägarrens innehavstid av andelen i handelsbolaget som kapitalförlusten hänförs till.

Om en del av en förlust inte kan dras av på grund av bestämmelserna i första stycket behandlas den som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt om delägarrätten i stället ägs eller ägts genom en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägaren.

13 §

När en värdenedgång eller värdeuppgång på en delägarrätt som avses i 12 § beräknas skall

– som anskaffningsutgift för en delägarrätt som har förvärvats av handelsbolaget före delägarrens förvärv av andelen i handelsbolaget, anses marknadsvärdet på delägarrätten vid tidpunkten för förvärvet av andelen, och

– en delägarrätt som innehas av handelsbolaget när andelen i handelsbolaget avyttras värderas till marknadsvärdet vid avyttringstidpunkten.

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

8 §

Bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ om begränsad avdragsrätt för kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag skall tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförlust på en andel i en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägaren.

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

2. Vid tillämpningen av den nu upphävda bestämmelsen i 48 kap. 26 § tredje stycket skall även ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde.

3. De nya bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ tillämpas på kapitalförluster på delägarrätter som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. De nya bestämmelserna tillämpas också på kapitalförluster på delägarrätter som avyttrats före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 6 december 2001.

4. De nya bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ tillämpas på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. Vid tillämpningen av bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ beaktas inte värdeförändringar på delägarrätter som avyttrats före den 7 december 2001 försåvitt inte avyttringen omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 §. De nya bestämmelserna tillämpas också på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 6 december 2001.

5. De nya bestämmelserna i 52 kap. 8 § tillämpas på kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer som anges i 6 kap. 14 § och som avyttrats den 16 april 2002 eller senare. Vid tillämpningen av bestämmelserna i 52 kap. 8 § beaktas inte värdeförändringar på delägarrätter som avyttrats före den 16 april 2002 försåvitt inte avyttringen omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 §. De nya bestämmelserna tillämpas också på kapitalförluster på andelar som avyttrats före den 16 april 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 15 april 2002.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation

Prop. 2001/02:140

Härigenom föreskrivs att 17 § lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 §

Skattereduktion enligt denna lag skall räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt samt mot statlig fastighetsskatt.

Skattereduktionen tillgodo-räknas den skattskyldige före skattereduktion enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och efter skattereduktion enligt lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 års *taxering*.

Skattereduktionen tillgodo-räknas den skattskyldige före skattereduktion enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och efter skattereduktion enligt lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 *och* 2003 års *taxeringar*.

Skattereduktionen skall inte beaktas vid beräkning av skattebeloppet enligt 4 § lagen (1997:324) om begränsning av skatt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt

Prop. 2001/02:140

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §

Skattereduktion för fastighetsskatt räknas av mot kommunal och statlig inkomstskatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) samt mot statlig fastighetsskatt.

Skattereduktion för fastighets- skatt tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation och skattereduktion enligt inkomstskattelagen, men efter skattereduktion enligt lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 års *taxering*.

Skattereduktion för fastighets- skatt tillgodoräknas den skattskyldige före skattereduktion enligt lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation och skattereduktion enligt inkomstskattelagen, men efter skattereduktion enligt lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 och 2003 års *taxeringar*.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002.

Regeringen beslutade den 10 september 1998 att tillkalla en särskild utredare med huvudsakligt uppdrag att dels se över företagsskattefrågor i samband med omstruktureringar av företag (dir. 1998:55) som en fortsättning på det arbete som genomfördes av 1992 års företagsskatteutredning, dels göra en översyn av reglerna om svenska företags möjligheter att skattefritt ta emot utdelning på andelar i utländska juridiska personer (dir. 1998:74). Utredningarna – 1998 års företagsskatteutredningar – lämnade i februari 2001 det gemensamma betänkandet *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar* (SOU 2001:11). I betänkandet föreslås bl.a. att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas. En sådan förändring av skattebestämmelserna innebär en risk för att oönskade skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteavdragsarbitrage genomförs. Därför föreslår utredningen även nya och utvidgade regler för beskattning av s.k. CFC-bolag (controlled foreign company) med främsta syfte att motverka ränteavdragsarbitrage och även i övrigt motverka att den svenska bolagsskattebasen urholkas.

Betänkandet har remissbehandlats och förslaget om att undanta både utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar från beskattning har i huvudsak mottagits positivt av remissinstanserna. På andra väsentliga punkter har dock framförts omfattande och bitvis hård kritik.

Regeringen förklarade i budgetpropositionen för 2002 att det är angeläget med en förändring av skattereglerna i linje med det tidigare nämnda utredningsförslaget som innebär att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och därmed även avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar. Samtidigt uttalade regeringen att ett lagförslag till riksdagen kan lämnas tidigast under våren 2002 (prop. 2001/02:1, s. 196).

Mot bakgrund av den effekt som regeringens uttalande kunde få för företagets hantering av kapitalvinster och kapitalförluster och eftersom det dessutom uppmärksammades att de nuvarande reglerna om avdragsrätt för kapitalförluster användes i handel med bolag som endast innehöll kapitalförluster på delägarätter, lämnade regeringen den 6 december 2001 en skrivelse till riksdagen med meddelande om kommande förslag om ändringar i reglerna om rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag (skr. 2001/02:77).

Inom Finansdepartementet har utarbetats en promemoria med förslag till begränsningar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag (Fi2001/4621). Promemorian har remissbehandlats. Flera tunga remissinstanser har tillstyrkt att förslaget, med vissa förändringar, läggs till grund för lagstiftning. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1* och en sammanställning över remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

I propositionen föreslås även ett par klarlägganden till tidigare genomförd lagstiftning.

Synpunkter har under hand inhämtats från Riksskatteverket.

Regeringen beslutade den 14 mars 2002 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*.

Lagrådet konstaterar att det för närvarande är oklart hur den kommande reformen rörande kapitalvinstbeskattningen kommer att utformas mer i detalj. Den omständigheten hindrar emellertid enligt Lagrådets mening inte att det nu införs regler som kan väntas komma att gälla under en ganska kort tid och som måste väsentligt revideras i samband med de kommande mera genomgripande lagändringarna. Lagrådet anser i och för sig att det finns goda skäl som talar för att inkomstskattelagen inte bör belastas med lagregler av kort varaktighet och ifrågasätter därför om det inte vore att föredra att de nu föreslagna bestämmelserna togs in i en särskild lag av tidsbegränsad giltighet. Om den ena eller andra tekniken skall väljas får emellertid närmast anses vara en lämplighetsfråga, varför Lagrådet av detta skäl inte vill ta ställning mot det framlagda förslaget. Inte heller i övrigt anser sig Lagrådet ha anledning att motsätta sig huvudlinjerna i förslaget. Lagrådet menar dock att förslaget leder till att reglerna om utnyttjande av förluster på delägarätter m.m. har blivit svåröverskådliga och har därför särskilt inriktat sig på att försöka göra regleringen tydligare.

Beträffande den föreslagna retroaktiviteten i tillämpningen av förslagen menar Lagrådet inledningsvis att det inte finns några formella hinder mot att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen för att möta anpassningen från företagets sida till väntade regelförändringar utan att det är riksdagen sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka. I fråga om hur den aktuella bestämmelsen i regeringsformen skall tillämpas i olika situationer av uppskjuten skattskyldighet eller, som i nu förevarande fall, av uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, uttrycker majoriteten av Lagrådets ledamöter tveksamhet om hur bestämmelsen skall tillämpas. Beträffande frågan om vilken omständighet som utlöser avdragsrätten – och därmed skattskyldigheten vilket är den ur grundlagssynpunkt relevanta omständigheten – menar majoriteten att ett ”särskilt förhållande som i det nu aktuella fallet talar för att vad som utlöser avdragsrätten skall anses vara den omständighet som medför att tillgången inte längre kommer att tillhöra företagsgruppen är att den tidigare uppkomna kapitalförlusten varit följden av en intern överlåtelse inom en och samma företagsgrupp, vilket kan utgöra ett särskilt skäl för att reducera dess skattemässiga betydelse”. Med hänsyn härtill anger majoriteten att man närmast är av uppfattningen att bestämmelserna i punkt 2 andra meningen och punkt 3 andra meningen i lagrådsremissens övergångsbestämmelser inte strider mot 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Samtidigt finner majoriteten det osäkert hur frågan kan komma att bedömas vid en rättslig prövning inför domstol. Det finns, enligt Lagrådets mening, anledning att iaktta särskild försiktighet i fråga om bestämmelser vilkas grundlagsenlighet skulle kunna ifrågasättas, och Lagrådet förordar därför att de nya bestämmelserna inte görs tillämpliga på kapitalförluster grundade på avyttringar som skett före den 7 december 2001 (delägarätter och andelar i svenska handels-

bolag) respektive den 1 juli 2002 (andelar i utländska delägarbeskattade företag), vilket regeringen föreslagit i lagrådsremissen beträffande kapitalförluster för vilka gäller uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL.

Regeringen har i propositionen utformat lagförslagen med ledning av Lagrådets förslag till redaktionella ändringar av lagtexten. Lagrådets förslag har dock i vissa fall bearbetats ytterligare för att bättre falla in i inkomstskattelagens uttryckssätt och struktur. Beträffande de fåtaliga materiella förändringar i lagförslagen som Lagrådet föreslagit har regeringen följt Lagrådets förslag i flertalet fall.

I frågan om den retroaktiva tillämpningen av de nya bestämmelserna på koncerninterna avyttringar för vilka gäller uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL gör regeringen en annan bedömning än Lagrådet och föreslår därför att de nya bestämmelserna skall tillämpas på sådana kapitalförluster även om den aktuella förlusten hänför sig till en avyttring av en delägar rätt eller en andel i ett svenskt handelsbolag före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöser avdragsrätten inträffat efter den 6 december 2001. Motsvarande förslag lämnas för kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag där den omständighet som utlöser avdragsrätten inträffat efter den 15 april 2002. Regeringen återkommer till retroaktivitetsfrågan i avsnitt 5.2.

Innehållet i punkt 2 i de föreslagna övergångsbestämmelserna till ändringen i inkomstskattelagen och förslagen till ändringarna i 17 § lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation samt i 14 § lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt har inte granskats av Lagrådet. Ändringarna består av rättelser och konsekvensändringar och är enligt regeringens mening av så enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Ändringarna kommenteras i författningskommentaren.

4 Bakgrund

Frågan om rätten till avdrag för kapitalförluster på företagsägda delägar rätter och andelar i svenska handelsbolag måste ses i ljuset av reglerna för beskattning av utdelning och, framför allt, av kapitalvinster på företagsägda andelar. Inledningsvis ges därför en kortfattad beskrivning av dessa regler. Därefter följer en beskrivning av nuvarande regler om rätt till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägar rätter och på andelar i svenska handelsbolag.

Näringsbetingade andelar

I fråga om andelar som är kapitaltillgångar (dvs. andelar som inte är lagertillgångar) skiljer man mellan näringsbetingade andelar och övriga andelar. Andelar som tillhör den senare gruppen brukar kallas kapitalplaceringsandelar eller – med den internationellt vedertagna terminologin – portföljandelar.

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

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

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

Kapitalvinster och utdelning på andelar

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

Kapitalförluster på delägarätter

Bestämmelser om avdragsrätt för juridiska personers kapitalförluster på andelar och andra slags delägarätter finns i 48 kap. 26 § IL, den s.k. kvittningsfällan. Juridiska personer får enligt huvudregeln bara dra av kapitalförluster på delägarätter mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en sådan förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret. I lagrummets andra och tredje stycket finns dock undantag från begränsningen i avdragsrätten. Begränsningen gäller inte om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. Begränsningen gäller inte heller för kapitalförluster i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar, svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag, på andelar om det sammanlagda röstetalet för innehavet vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget. Regeln omfattar inte förvaltningsföretag.

Av bestämmelsen i 48 kap. 27 § IL följer att för kapitalförluster på delägarätter som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas bestämmelserna i 48 kap. 19–21 och 24 §§ IL om avdragsrätt för kapitalförluster i inkomstlaget kapital som innebär en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster. Kapitalförluster på marknadsnoterade delägarätter och kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar (48 kap. 20 § IL). Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i värdepappersfonder som bara innehåller svenska fordringsrätter skall dock dras av i sin helhet (48 kap. 21 § IL). Om inte hela kapitalförlusten kan dras av enligt bestämmelserna i 20 och 21 §§, skall 70 procent dras av (48 kap. 24 § IL). Kvoteringen är den-

samma som för fysiska personer trots att avdraget görs i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalförluster på delägarätter skall dock alltid dras av i sin helhet om innehavet betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära (48 kap. 27 § andra stycket IL).

Kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag

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

Kapitalförluster på delägarätter som uppkommit i utländska delägarbeskattade företag och kapitalförluster på andelar i sådana företag

Inkomster i vissa utländska juridiska personer beskattas direkt hos delägaren enligt de regler som finns i 6 kap. 12–16 §§ IL. Enligt 6 kap. 14 § IL är delägaren skattskyldig för sin del av den utländska juridiska personens inkomster om delägaren beskattas för sin del av inkomsterna i den stat där den juridiska personen hör hemma, s.k. delägarbeskattade företag. Delägaren kan även vara skattskyldig enligt de regler som finns i 6 kap. 15 § IL för inkomster i s.k. CFC-bolag. Delägare som är juridiska personer får inte dra av underskott som uppkommit i bolag som omfattas av de sist nämnda reglerna utan underskottet sparas och får dras av vid beräkning av den utländska juridiska personens inkomster efterföljande år (14 kap. 11 § IL).

Kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på andelar i utländska delägarbeskattade företag bör som regel omfattas av reglerna i 52 kap. IL och får dras av enligt reglerna i 52 kap. 6–7 §§ IL även om rättspraxis även har hänvisat till reglerna för avyttring av aktier (RÅ 1992 ref. 94). Enligt huvudregeln i 52 kap. får kapitalförluster dras av i sin helhet. Har kapitalförlusten uppkommit i ett svenskt handelsbolag får bara 70 procent av förlusten dras av om inte innehavet av andelen i det utländska delägarbeskattade företaget betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolagets eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära. Förlusten får i dessa senare fall dras av i sin helhet.

Avdragsgilla koncerninterna kapitalförluster o.d. får dras av som en kostnad först när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som är i intressegemenskap med det säljande företaget eller av det säljande företaget (25 kap. 30 § IL). Koncernbanden måste antingen klippas av till det företag i vilket kapitalförlusterna finns, dvs. det säljande företaget, eller klippas av till den avyttrade tillgången, för att kapitalförlusten skall kunna utnyttjas av det säljande företaget.

5 Överväganden och förslag

5.1 En begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på delägarrätter, på andelar i svenska handelsbolag och på andelar i utländska delägarbeskattade företag

Regeringens bedömning: Rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägarrätter och på andelar i svenska handelsbolag och utländska delägarbeskattade företag måste begränsas.

Som huvudregel bör gälla att kapitalförluster på delägarrätter bara får dras av mot kapitalvinster på delägarrätter.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket (RSV), Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Östergötlands län och Landsorganisationen i Sverige (LO)* tillstyrker i huvudsak att förslagen i promemorian läggs till grund för lagstiftning i avvaktan på den av regeringen aviserade reformeringen av företagsbeskattningen. RSV och Länsrätten i Stockholms län föreslår vissa förändringar i och tillägg till förslagen.

Verket för näringslivsutveckling, NUTEK, menar att i första hand bör förslagen i betänkandet SOU 2001:11 genomföras men vill även understryka vikten av att regeringen verkar för en sund och långsiktig lagstiftning inom företagsområdet vilket innefattar åtgärder som beivrar skattefusk. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* uttrycker förståelse för skälen för regeringens förslag och vill inte motsätta sig att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

Sveriges advokatsamfund avstyrker förslagen i promemorian och anser bl.a. att det inte är visat att ett ingripande är påkallat. Begränsningen i avdragsrätten bör i vart fall inskränkas till att avse handel med bolag som bara innehåller kapitalförluster. Samfundet motsätter sig även att reglerna införs med retroaktiv verkan.

Näringslivets organisationer är i varierande grad negativa till promemorians förslag. Ett flertal av dessa, bl.a. *Näringslivets skattedelegation, Sveriges Fastighetsägareförbund, Föreningen auktoriserade revisorer (FAR)* och *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att det är tillräckligt att åtgärder vidtas mot handel med andelar i företag som i huvudsak in-

nehåller kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter m.m. som inte uppstått under den aktuella ägarens innehav. Organisationerna kritiserar även den föreslagna retroaktiviteten i förslagen.

Skälen för regeringens bedömning: Den nuvarande beskattningen av företagens kapitalvinster på andelar i dotter- och intresseföretag medför att företagens vinster beskattas både i dotterföretaget och i moderföretaget. Detta är inte önskvärt eftersom en vinst endast bör beskattas en gång i företagssektorn. Härtill kommer att dagens system många gånger kan kringgå. Många företag har strukturerat sina innehav av dotterbolag på så sätt att vinstgivande aktieförsäljningar sker i länder där kapitalvinster på försäljningar av dotterbolag inte beskattas. Förlustförsäljningar realiseras däremot i Sverige med avdragsrätt för den uppkomna förlusten.

Följande exempel illustrerar den faktiska asymmetri som kan uppkomma i sådana situationer. Ett svenskt eller utländskt rörelsedrivande företag som skall avyttras kan t.ex. ägas av ett nederländskt holdingföretag som ägs av det svenska koncernmoderföretaget. Om andelarna i det rörelsedrivande företaget har stigit i värde, kan avyttringen ske utan att vinsten beskattas genom att det nederländska holdingföretaget säljer andelarna i det rörelsedrivande företaget. Har andelarna sjunkit i värde, kan det svenska koncernmoderföretaget sälja andelarna i det nederländska holdingföretaget med avdragsrätt för förlusten. Den beskrivna situationen är inte acceptabel. Dessutom medför det förhållandet att kapitalvinster på aktier i dotterföretag m.m. är skattefria i en del andra länder att det är svårt att upprätthålla beskattningen av sådana vinster i Sverige.

Frågan om beskattning av kapitalvinster på näringsbetingade andelar rymmer en mängd komplexa och svåra frågeställningar och har utretts av 1998 års företagsskatteutredningar (dir. 1998:55 och dir. 1998:74). Utredningarna lämnade i februari 2001 det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). Huvudförslaget är att kapitalvinster – på samma sätt som gäller för utdelning mellan svenska bolag och som är huvudregel när det gäller utdelning från utländska bolag – på näringsbetingade andelar skall vara skattefria. Som en konsekvens av förslaget om att avskaffa kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar föreslås även att kapitalförluster vid försäljningar av sådana andelar inte längre skall få dras av.

Förändringen av skattebestämmelserna kan ge upphov till oönskade skatteplaneringsåtgärder i form av s.k. ränteavdragsarbitrage. Med detta förstås att ett svenskt företag lånefinansierar investeringar i dotterföretag i länder med låg eller obefintlig bolagsskatt. Genom avdragsrätten för låneräntan skulle skattepliktiga inkomster i det svenska moderföretaget kunna transformeras till en skattefri kapitalvinst vid avyttring av dotterbolaget. Motsvarande gäller även vid utdelning från det utländska dotterbolaget. För att motverka ränteavdragsarbitrage och i övrigt motverka att den svenska bolagsskattebasen urholkas föreslår utredningen även nya och utvidgade regler för beskattning av s.k. CFC-bolag (controlled foreign company). Betänkandet har remissbehandlats och förslaget om att undanta både utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar från beskattning har i huvudsak mottagits positivt av remissinstanserna. På andra och väsentliga punkter har dock framförts omfattande och bitvis hård kritik. Kritiken tar bl.a. sikte på de föreslagna CFC-reglerna.

Regeringen har tidigare i budgetpropositionen för år 2002 förklarat att det är angeläget med en förändring av skattereglerna i linje med det tidigare nämnda utredningsförslaget som innebär att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffas och därmed även avdragsrätten för kapitalförluster på sådana andelar. Samtidigt har regeringen uttalat att ett lagförslag till riksdagen kan lämnas tidigast under våren 2002 (prop. 2001/02:1, s. 196). Mot bakgrund av regeringens principiella ställningstagande i budgetpropositionen finns det en risk för att företagen väljer att realisera kapitalförluster innan en sådan reformering av reglerna har trätt i kraft och väntar med att realisera kapitalvinster tills dess att beskattningen av dessa vinster har avskaffats. Som en bekräftelse på att reglerna om avdrag för kapitalförluster var satta under press uppmärksammades dessutom i massmedia under senhösten 2001 att de nuvarande reglerna om avdragsrätt för kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan utnyttjas i samband med finansiella rekonstruktioner av en förlustbringande verksamhet. Enkelt uttryckt kan man säga att genom att sälja ett bolag som i normalfallet endast innehåller kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan säljaren kapitalisera och tillgodogöra sig en del av det värde som kapitalförlusterna har för köparen av bolaget.

Mot denna bakgrund och eftersom det föreligger en uppenbar risk för att de nuvarande reglerna om avdrag för kapitalförluster kommer att utnyttjas i en alltmer tilltagande omfattning och många gånger även på ett icke avsett sätt, föreslås regler om en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på delägarätter. Begränsningen av avdragsrätten motverkar en tilltagande skatteplanering som torde medföra avsevärda skattebortfall. Utan något ingripande skulle skattebortfallet kunna hota genomförandet av reformeringen av företagsbeskattningen.

Som nämnts i avsnitt 3 har regeringen den 6 december 2001 genom en skrivelse till riksdagen aviserat begränsningar i avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter och andelar i svenska handelsbolag.

Från näringslivshåll kritiserar promemorians förslag till ändringar med hänvisning till att det ännu inte har presenterats någon lagrådsremiss beträffande förslaget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Regeringen vill därför framhålla att det pågår ett intensivt beredningsarbete i regeringskansliet med att förbereda en lagrådsremiss. Arbetet bedrivs med inriktning att en lagrådsremiss skall kunna beslutas före sommaren med efterföljande proposition under hösten 2002. De förslag som regeringen lämnar nu utgör en nödvändig förutsättning i arbetet med att reformera företagsbeskattningen i den riktning som förespråkats sedan länge av bl.a. näringslivets intresseorganisationer.

Näringslivets skattedelegation kritiserar även förslagen om en begränsad eller avskaffad avdragsrätt för kapitalförluster utifrån ett resonemang att det i de allra flesta fall är materiellt riktigt att tillåta avdragsrätt för förluster på näringsbetingade andelar även om skattskyldigheten för vinster på sådana andelar avskaffas. Delegationen menar att för ett bolag bör skatteeffekterna vara desamma oavsett om bolaget bedriver en verksamhet i filialform eller genom ett dotterbolag där det saknas möjlighet till resultatutjämning mellan bolagen. Bedrivs verksamhet genom en filial beskattas vinsten direkt hos bolaget. När förlust uppstår erhåller bolaget

avdrag för denna. För att uppnå samma effekt vid bedrivande av rörelse i dotterbolagsform krävs att utdelningar liksom kapitalvinster är skattefria hos moderbolaget, samtidigt som förluster på dotterbolagsaktier beroende på en äkta värdenedgång på aktierna är avdragsgilla. Annars uppnås inte en likformig behandling. Resonemanget kan verka bestickande men är dock, enligt regeringens mening, inte helt korrekt och fritt från invändningar. Eftersom en filial utgör en del av ett och samma bolag är det korrekta jämförelseobjektet det helägda dotterföretaget. Beträffande helägda dotterföretag finns – om även övriga förutsättningar är uppfyllda – möjlighet till resultatutjämnning mellan bolagen. Möjligheterna till resultatutjämnning mellan ett svenskt moderföretag och ett utländskt dotterföretag är visserligen begränsade men samtidigt gäller att resultatet i en utländsk filial beskattas medan det i normalfallet inte finns några svenska beskattningsanspråk på en verksamhet som bedrivs i utlandet av ett svenskägt utländskt bolag. Den jämförelse som görs av skattedelegationen ger därför inte stöd åt slutsatsen att skatteneutraliteten mellan verksamhetsformer inom företagssektorn förutsätter avdragsrätt för kapitalförluster på näringsbetingade andelar i ett system utan kapitalvinstbeskattning.

Regeringen kan dock instämma i uppfattningen att det kan finnas situationer där en avskaffad avdragsrätt för kapitalförluster skulle kunna vålla företag bekymmer och där det finns anledning till särskilda överväganden. Det gäller särskilt de fall där ett bolag tillskjutit riskkapital eller kapital för att täcka förluster i ett annat bolag och kapitaltillskottet inte kunnat göras med avdragsrätt i form av koncernbidrag. En situation som nämnts är att en internationellt verksam koncern satsar kapital i ett utländskt dotterbolag för att bygga upp t.ex. en tillverkningsindustri. Om detta bolag likvideras eller säljs med förlust skulle det ur ett företagsekonomiskt perspektiv kunna vara berättigat att det svenska moderföretaget – som gjort kapitaltillskottet – får göra avdrag för sin förlust eftersom kapitaltillskottet i princip har gjorts med beskattade vinstmedel. Det samma kan gälla s.k. joint venture projekt som bedrivs i Sverige där rätt att lämna eller ta emot koncernbidrag saknas. Regeringen har därför tagit initiativ till att tillkalla en särskild utredare för att behandla frågor som sammanhänger med den omtalade situationen, bl.a. frågan om en reformering av reglerna om koncernbidrag (dir. 2002:28).

Begränsningens omfattning

Flera av de remissinstanser som företräder näringslivsintressen menar att det är tillräckligt med att införa regler som motverkar handel med bolag som huvudsakligen innehåller kapitalförluster på delägarätter. FAR föreslår t.ex. regler liknande dem som avser att stoppa s.k. Lundintransaktioner [24 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL] och Näringslivets skattedelegation föreslår införandet av en bestämmelse med innebörd att anskaffningsutgiften för näringsbetingade andelar skall anses utgöra deras marknadsvärde vid ingången av beskattningsåret om det värdet är lägre än den verkliga anskaffningsutgiften och om det bestämmande inflytandet över det företag som innehar andelarna ändrats under beskattningsåret. Även Advokatsamfundet anser att begränsningen endast bör omfatta transaktioner som innebär handel med förlustbolag.

Regeringen vill understryka att förslagen syftar till att motverka tilltagande och omfattande skatteplanering inom hela företagssektorn inför det kommande förslaget om att avskaffa kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar. Den typ av skatteplanering som innebär handel med bolag som bara innehåller kapitalförluster på näringsbetingade andelar och som fick stor uppmärksamhet under hösten 2001 är bara en omständighet som visar på nödvändigheten av att generellt begränsa avdragsrätten. Att enbart genomföra regelförändringar som motverkar handel med bolag som innehåller kapitalförluster, t.ex. genom att införa avdragsbegränsningar för kapitalförluster efter ägarförändringar, är inte en effektiv åtgärd om man, som regeringen, strävar efter att avskaffa kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar utan att samtidigt skapa incitament till omfattande och tilltagande skatteplanering. Regeringens förslag uppfyller detta eftersträvade syfte. I sammanhanget måste även poängteras att förslaget innebär att avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter kvarstår även om den begränsas. I den mån förluster inte kan dras av mot kapitalvinster på delägarätter föreslås att de får sparas till efterföljande år. Det måste betonas att alternativet i nuläget – att helt avskaffa avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar – är en betydligt mer ingripande åtgärd.

Skattebortfallet

Som nämnts riskeras ett avsevärt bortfall av skatteintäkter genom omfattande och tilltagande skatteplanering. Det är inte möjligt att mer bestämt uppskatta hur stort bortfallet riskerar att bli men det finns underlag som entydigt visar på att det rör sig om avsevärda belopp. För beskattningsåret 2000² beräknas bara de redovisade skattemässiga förlusterna på näringsbetingade aktier inom aktiebolagssektorn uppgå till nära 16 miljarder kronor. Det bedöms inte som sannolikt att motsvarande siffror för 2001 och 2002 kommer att vara lägre. Tvärtom bör den vikande konjunkturen under 2001 ha medfört att kapitalförlusterna på näringsbetingade andelar ökat betydligt. Härtill kommer att hela företagssektorn i nuläget har ett incitament till att skatteplanera med vetskapen att beskattningen av kapitalvinster och avdragsrätten för kapitalförluster kommer att avskaffas. Som illustrativt exempel kan nämnas de ansevärliga kapitalförluster – ibland orealiserade eller koncerninterna – som ansamlats i bolag inom IT-sektorn. I sammanhanget bör även hållas i minnet att allmänt inom bolagssektorn finns koncerninterna kapitalförluster från tidigare år och för vilka gäller en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL. Avskaffas kapitalvinstbeskattningen jämte möjligheten till avdrag för kapitalförluster på näringsbetingade andelar finns det i nuläget mycket starka incitament att använda sig av dessa förluster. Det presumtiva skattebortfallet är heller inte begränsat till ett eller två år utan kan även påverka kommande års skatteintäkter eftersom underskott får rullas vidare till efterföljande år. Som nämnts tidigare skulle skattebortfallet dessutom kunna hota genomförandet av reformeringen av företagsbeskattningen. Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att det är uppenbart att ett avsevärt skattebortfall riskeras utan de föreslagna förändringarna i av-

² 2000 års siffror i Finansdepartementets databas FRIDA.

dragsrätten och att en retroaktiv tillämpning av de regler som aviserats i regeringens skrivelse är befogad.

Prop. 2001/02:140

Frågan om ägarförändringar

RSV anser att det finns skäl att överväga att även införa någon slags begränsning i avdragsrätten vid ägarskiften mot bakgrund av att förslagen leder till att storleken på kapitalförluster som bara får dras av mot kapitalvinster på delägarätter ökar kraftigt. Detta torde, enligt RSV, leda till en ökad handel med bolag som innehåller sådana kapitalförluster vilket i sig inte kan anses önskvärt.

Det går inte att utesluta att de föreslagna reglerna kan ge upphov till ökad handel med bolag som huvudsakligen innehåller kapitalförluster som nu är i fråga. Det ligger dock en avsevärd begränsning i att förlusterna i dessa bolag enligt förslagen bara får dras av mot kapitalvinster på delägarätter. Härtill kommer att ifrågavarande förslag till förändringar utgör en övergångslösning till ett system där kapitalförluster på näringsbetingade andelar som regel inte bör få dras av överhuvudtaget. Dessa skäl talar för att någon avdragsbegränsning inte bör införas vid ägarskiften.

Fordringar på ett företag i intressegemenskap

Begränsningen i avdragsrätten omfattar inte fordringsrätter, t.ex. en fordran på ett företag i intressegemenskap med företaget som avyttrar andelarna i det förstnämnda företaget. RSV menar att det bör införas regler som motverkar möjligheten att använda sig av lånefinansiering i stället för att tillskjuta kapital till ett företag i syfte att kunna göra avdrag på en kapitalförlust. Frågan har behandlats i 1998 års företagsskatteutredningars betänkande (SOU 2001:11, s. 177). Regeringen delar uppfattningen att det i det pågående reformarbetet finns skäl att överväga regler som motverkar kringgåenden av det slag som nämnts. Förevarande lagstiftningsärendet syftar dock – som varande en mjukare övergångslösning – endast till att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på delägarätter inte att helt avskaffa denna. Frågan om vilka regler som skall gälla för avdrag på fordringsrätter mellan företag i intressegemenskap får i stället övervägas i det fortsatta och pågående reformarbetet med att avskaffa kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar.

Kapitalförluster i svenska handelsbolag och kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag

De föreslagna regelförändringarna för kapitalförluster på delägarätter som uppkommer i svenska handelsbolag och på andelar i sådana bolag har kritiserats av många remissinstanser för att vara alltför komplicerade. Kammarrätten i Göteborg befarar att de föreslagna reglerna kan komma att medföra betydande tillämpningssvårigheter. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anser att förslaget är komplext och att det är svårt att bilda sig en uppfattning om det är heltäckande i sitt syfte eller om det kan leda till oförutsedda oönskade effekter. Advokatsamfundet menar att det visserligen förefaller logiskt att även begränsa avdragsrät-

ten för kapitalförluster som uppkommer i ett handelsbolag men att förslaget är relativt komplicerat och sannolikt kommer att medföra tillämpningssvårigheter samt att reglerna torde ha en mycket marginell betydelse i det praktiska livet. Näringslivets skattedelegation framhåller att det är ovanligt i de större industrikoncernerna att näringsbetingade aktier ägs genom handelsbolag.

Med syfte att upprätthålla nuvarande balans vid behandlingen av kapitalförluster inom näringslivssektorn och även motverka försök till kringgåenden genom användandet av blandade aktiebolags- och handelsbolagsstrukturer är det även nödvändigt att vidta förändringar med motsvarande innebörd i avdragsrätten avseende svenska handelsbolag. Regeringen kan hysa viss förståelse för de synpunkter som lämnats beträffande de föreslagna reglerna för handelsbolagssektorn. Enkla skatteregler bidrar till att stärka skattesystemets legitimitet och önskemålet på enkelhet sammanfaller i allmänhet med övriga önskemål på skattesystemet. För att åstadkomma likformiga regler som ger ett materiellt korrekt skatteuttag kan det dock i vissa fall vara nödvändigt med komplicerade skatteregler. Avvägningen mellan dessa intressen får göras från fall till fall. I önskemålet om likformiga skatteregler ligger också en strävan att skattereglerna så långt möjligt skall vara neutrala i sin påverkan på individers och företags ekonomiska beslut. De föreslagna reglerna har i vissa delar komplicerande inslag. Reglerna har dock utformats för att bibehålla balansen mellan företagsformerna, dvs. eftersträva ett likformigt skatteuttag, och motverka försök till kringgåenden. Samtidigt har önskemålet om att undvika alltför komplicerade regler, särskilt med beaktande av att det rör sig om ett övergångsskede, medfört att ett visst avkall fått göras beträffande önskemålet om likformighet och neutralitet. Enligt regeringens mening är de i promemorian föreslagna reglerna nödvändiga och väl avvägda.

För att skapa ett mer heltäckande regelverk har RSV föreslagit att även avdragsrätten för kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag som äger delägaraktier begränsas. Regeringen delar RSV:s uppfattning och föreslår därför även förändringar med motsvarande innebörd för kapitalförluster vid avyttring av utländska delägarbeskattade företag.

I det följande föreslår regeringen begränsningar av rätten till avdrag på kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägaraktier, andelar i svenska handelsbolag och andelar i utländska juridiska personer vars inkomster beskattas hos delägarna.

Den huvudsakliga förändringen i förhållande till gällande rätt är att "kvittningsfållan" för delägaraktier i 48 kap. 26 § IL utvidgas genom att undantagen i nuvarande andra och tredje styckena i paragrafen slopas. Juridiska personers kapitalförluster på delägaraktier som innehas som ett led i den skattskyldiges rörelse eller där innehavet vid avyttringen motsvarade minst 25 procent av röstetalet på samtliga andelar i företaget, får fortsättningsvis dras av endast mot kapitalvinster på delägaraktier. Som nämnts föreslås förändringar med motsvarande innebörd för handelsbolagssektorn och utländska delägarbeskattade företag.

De föreslagna inskränkningarna i avdragsrätten motverkar och begränsar möjligheterna till omfattande och tilltagande skatteplanering mot bakgrund av regeringens uttalade ambition att avskaffa beskattningen av

kapitalvinster på näringsbetingade andelar med följd att avdragsrätten för kapitalförluster avskaffas. Samtidigt innebär de föreslagna förändringarna inte något avdragsförbud utan rätten till avdrag för kapitalförluster på näringsbetingade andelar bibehålls om än i begränsad omfattning. Innan ett förslag om att avskaffa kapitalvinstbeskattningen kan läggas fram är de nu föreslagna lösningarna de mest ändamålsenliga och minst ingripande. I nuläget måste regelförändringarna ses som ett nödvändigt led i att genomföra den av regeringen planerade reformeringen av företagsbeskattningen.

5.1.1 Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter

Regeringens förslag: Juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter.

Inom ett koncernförhållande får kapitalförluster på delägarrätter dras av mot kapitalvinster på delägarrätter.

Promemorians förslag: Ger inte möjlighet att utnyttja en kapitalförlust på en delägarrätt inom ett koncernförhållande.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* menar att förslaget missgynnar koncernbildningar i det fall kapitalförlusten uppkommer i ett koncernbolag samtidigt som ett annat koncernbolag har en kapitalvinst.

Skälen för regeringens förslag: Bakgrunden till och skälen för regeringens bedömning att det är nödvändigt att begränsa avdragsrätten för rörelsebetingade delägarrätter har lämnats i avsnitt 5.1. Regeringens förslag innebär att juridiska personers kapitalförluster på delägarrätter som innehåses som ett led i rörelsen fortsättningsvis endast får dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Bestämmelserna i 48 kap. 26 § andra och tredje styckena IL, som ger obegränsad avdragsrätt för sådana kapitalförluster, upphör därmed att gälla.

Koncernkvittning

Regeringen anser, i likhet med Näringslivets skattedelegation, att situationen när det finns kapitalförluster och kapitalvinster som uppkommer i olika koncernbolag kräver särskilda överväganden. Möjligheterna till kvittning av kapitalförluster mot kapitalvinster inom en koncern bör således inte vara mindre än om verksamheten inom koncernen i stället bedrivits inom ett företag. I det fall det uppstår en kapitalförlust på en näringsbetingad delägarrätt i ett företag bör förlusten – om den inte fullt ut kan dras av i detta företag mot en kapitalvinst på delägarrätter – få dras av mot en kapitalvinst i ett annat företag under förutsättning att båda företagen sig emellan under beskattningsåret med avdragsrätt har kunnat lämna och ta emot koncernbidrag enligt 35 kap. IL. Eftersom ett system med två olika fallor för kapitalförluster i ett företag – för vilka skulle gälla skilda möjligheter till kvittning inom koncernen – skulle komplicera regelverket och tillämpningen i alltför hög grad föreslås att koncernkvittningen inte begränsas till kapitalförluster på näringsbetingade del-

ägarrätter. Förenklings-skäl leder därför till slutsatsen att även kapitalförluster på delägarrätter som inte är näringsbetingade bör få utnyttjas för att kvittas mot en kapitalvinst i ett annat företag under förutsättning att det finns möjlighet att med avdragsrätt lämna och ta emot koncernbidrag. Som en ordningsföreskrift bör dessutom gälla att båda företagen vid samma taxering begär att bestämmelsen tillämpas.

Någon begränsning för mottagaren av kapitalförlusten att dra av det andra företagets kapitalförlust mot en kapitalvinst som uppstått vid en andelsöverlåtelse inom en koncern kan inte anses motiverad och föreslås därför inte. Koncerninterna kapitalförluster för vilka gäller en uppskjuten avdragsrätt kan givetvis inte utnyttjas av ett annat företag om inte villkoren i 25 kap. 30 § IL är uppfyllda.

Bestämmelsen om möjligheten att dra av kapitalförluster mot kapitalvinster om det råder ett koncernförhållande tas in som ett tillägg till huvudregeln i 48 kap. 26 § IL.

5.1.2 Avdrag för kapitalförluster på delägarrätter som uppkommit i svenska handelsbolag

Regeringens förslag: Kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter som uppkommit i svenska handelsbolag får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter.

Promemorians förslag: Medger inte avdrag för kapitalförluster för alla slags delägarrätter.

Remissinstanserna: RSV befarar att det kommer att finnas ett incitament att få handelsbolags innehav av delägarrätter klassificerat som ”icke rörelsebetingat” och att det därför finns anledning att överväga en uttrycklig reglering i vilka situationer som ett innehav skall anses vara rörelsebetingat. Verket pekar även på att 48 kap. 20 § IL bara omfattar onoterade svenska aktiebolag och onoterade utländska juridiska personer. Bestämmelsen omfattar t.ex. inte onoterade ekonomiska föreningar eller onoterade konvertibla skuldebrev. *Näringslivets skattedelegation och Sveriges Fastighetsägareförbund* anser att förslaget inte bör genomföras eller i vart fall inskränkas till att avse förluster på aktier som handelsbolaget förvärvat från delägaren till ett pris som överstiger marknadsvärdet vid förvärvet.

Skälen för regeringens förslag: För att motverka försök till kringgåenden är det nödvändigt att även avdragsrätten för kapitalförluster i svenska handelsbolag på delägarrätter begränsas. Flertalet remissinstanser som yttrat sig menar att de föreslagna reglerna, liksom de föreslagna reglerna om en begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag, är komplicerade och svåra att tillämpa. Om detta, liksom om regeringens bedömning i anledning av kritiken, har redogjorts för tidigare i avsnitt 5.1.

För kapitalförluster som uppkommit när svenska handelsbolag har avyttrat delägarrätter som innehafts som ett led i rörelsen föreslås att sådana förluster fortsättningsvis inte skall omfattas av den obegränsade avdragsrätten i 48 kap. 27 § andra stycket IL. Eftersom en likformig behandling

av kapitalförluster på delägarätter eftersträvas, föreslås även att bestämmelsen i 48 kap. 24 § IL om 70 procents avdragskvotering på den del av en förlust som inte kan kvittas mot vinster på delägarätter, inte skall tillämpas på kapitalförluster på delägarätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära. Kapitalförluster på delägarätter som får avdragskvoteras enligt bestämmelsen i 48 kap. 24 § IL föreslås tas i anspråk efter kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter som inte får dras av enligt nämnda regel eftersom sådana förluster föreslås få dras av bara mot handelsbolagets kapitalvinster på delägarätter. Denna turordning föreslås även gentemot kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och andelar utländska delägarbeskattade företag som bara får dras av mot handelsbolagets kapitalvinster på delägarätter i enlighet med vad som föreslås i avsnitt 5.1.3 och 5.1.5.

I de fall kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter inte kan dras av mot kapitalvinster föreslås att de får sparas till efterföljande beskattningsår och då utnyttjas på samma sätt.

Reglerna skulle visserligen bli enklare att tillämpa om alla kapitalförluster i handelsbolag på delägarätter – oavsett om delägarätterna i fråga utgör kapitalplaceringar eller betingats av handelsbolagets rörelse – bara fick dras av mot vinster på delägarätter. En sådan lösning för dock med sig att den nuvarande balansen i behandlingen av kapitalförluster inom näringslivssektorn rubbas till nackdel för handelsbolagen. Eftersom förslagen i lagrådsremissen endast utgör en övergångslösning i ett pågående arbete med att reformera kapitalvinstbeskattningen inom näringslivssektorn är det angeläget att inte göra mer ingripande förändringar än vad som är oundgängligt.

RSV har mot bakgrund av promemorians lagförslag ställt sig frågan om det är meningen att t.ex. andelar i onoterade ekonomiska föreningar eller onoterade konvertibla skuldebrev inte skall omfattas av reglerna om den begränsade avdragsrätten eftersom dessa inte omfattas av reglerna i 48 kap. 20 § IL och om dessa slags delägarätter istället skall omfattas av bestämmelserna i 48 kap. 24 § IL om avdrag med 70 procent. Enligt RSV:s uppfattning finns inte skäl att undanta dessa tillgångar eller andra tillgångar som behandlas som delägarätter från den begränsade avdragsrätten. Regeringen har i skrivelsen till riksdagen den 6 december 2001 uttalat att kapitalförluster som uppkommit när svenska handelsbolag har avyttrat delägarätter som innehafts som ett led i rörelsen inte skall omfattas av den obegränsade avdragsrätten i nuvarande 48 kap. 27 § andra stycket IL. Samtidigt uttalade regeringen att den s.k. kvoteringsregeln i 48 kap. 24 § IL inte skall tillämpas på dessa slags kapitalförluster (skr. 2001/02:77, s. 7). Som RSV påtalat skulle promemorians lagförslag leda till ett resultat som inte är avsett, eftersom kvittningsregeln i 48 kap. 20 § inte omfattar alla slags delägarätter, t.ex. andelar i vissa ekonomiska föreningar. Samtidigt skulle kapitalförluster på dessa från uppräknningen i 48 kap. 20 § exkluderade delägarätter inte kunna dras av med stöd av bestämmelsen i 48 kap. 24 § om 70-procents kvotering. En sådan ordning är givetvis inte avsedd och skulle heller inte vara acceptabel. I förhållande till promemorians lagförslag har därför bestämmelsen justerats både materiellt och redaktionellt. Med syfte att uppnå likformig behandling av

kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter som uppkommit i ett handelsbolag och även uppnå viss förenkling bör därför kapitalförluster på sådana delägarätter få dras av mot kapitalvinster på delägarätter som handelsbolaget haft. I förhållande till promemorians lagförslag utvidgas därför möjligheten att dra av kapitalförluster på delägarätter.

Överlåter en delägare i ett handelsbolag egendom till bolaget till överpris innebär överlåtelsen ett uttag från handelsbolaget. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för andelen i handelsbolaget skall anskaffningsutgiften justeras för bl.a. uttag från bolaget. Handelsbolagets anskaffningsvärde för egendomen torde enligt allmänna regler bli marknadsvärdet. Även om det alltså inte är möjligt att med verkan vid beskattningen flytta avdragsrätten för en kapitalförlust från ett aktiebolag till ett handelsbolag i de fall värdenedgången inträffat före överlåtelsen är det enligt regeringens mening nödvändigt av neutralitetsskäl att göra motsvarande avdragsbegränsning i fråga om delägarätter som innehas genom handelsbolag som för aktiebolag.

En fråga som RSV pekat på är att handelsbolag i syfte att kunna utnyttja 70-procentkvoteringen av kapitalförluster på delägarätter argumenterar för att avyttrade delägarätter har innehaft för kapitalplaceringsändamål. Det saknas en mekanisk regel för att enkelt kategorisera delägarätter som innehas av handelsbolag liknande den som finns i nuvarande 48 kap. 26 § tredje stycket IL. I allmänhet bör det dock inte möta några svårigheter att bedöma huruvida innehavet betingas av rörelsen eller utgör en kapitalplacering. Till bilden hör att det torde vara ovanligt att rörelsebetingade aktieinnehav förekommer i handelsbolag, vilket också påpekats vid remissbehandlingen. Skälet till det är att aktieutdelningen oavsett aktieinnehavets storlek alltid är skattepliktigt för ett handelsbolag.

Den föreslagna regeln har, som nämnts tidigare, till syfte att upprätthålla balansen i behandlingen av kapitalförluster inom näringslivssektorn och även motverka försök till kringgåenden genom användande av blandade bolagsstrukturer. Det är därför angeläget med enhetliga regler. Några särregler för behandlingen av kapitalförluster på delägarätter som uppkommer i handelsbolag som har fysiska personer som delägare föreslås inte mot denna bakgrund. Även fysiska personer som är delägare kommer således att påverkas i det fallet att kapitalförluster på delägarätter i handelsbolaget inte kan dras av mot handelsbolagets kapitalvinster. Härtill kommer att särregler om en differentierad avdragsrätt för del av en kapitalförlust i ett handelsbolag avsevärt skulle komplicera regelverket och tillämpningen.

Eftersom en delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel av bolagets resultat och inte för de enskilda intäkts- och kostnadsposterna innebär den föreslagna regeln inte att handelsbolagsdelägaren får dra av handelsbolagets kapitalförluster på delägarätter mot sina egna kapitalvinster på delägarätter.

Rätten att dra av de gamla kapitalförlusterna mot kapitalvinster i handelsbolaget kommer även att gälla för nya delägare i handelsbolaget. Det sagda gäller nya delägare som inträtt i bolaget under det aktuella beskattningsåret liksom delägare som inträder under senare år. Om handelsbolaget har en kapitalförlust på en delägar rätt och denna förlust inte har kunnat dras av i bolaget medför det att vid beräkning av den justerade an-

skaffningsutgiften enligt 50 kap. 5 § IL skall anskaffningsutgiften inte justeras med kapitalförlusten eftersom den inte har dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott och inte heller minskat den skattskyldiges andel av bolagets inkomster. Det beskattningsår då förlusten dras av i handelsbolaget mot kapitalvinster på delägarätter minskar inkomsten i handelsbolaget vilket gör att anskaffningsutgiften kommer att justeras med ett lägre belopp än som eljest blivit fallet.

Förslaget föranleder ändringar i 48 kap. 27 § IL.

5.1.3 Avdrag för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag

Regeringens förslag: Kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag får, till den del förlusten motsvarar delägarens del av en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en delägar rätt vars innehav betingats av rörelse som handelsbolaget bedriver, dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Vid bedömningen om det föreligger en värdenedgång på delägarätter i handelsbolaget skall hänsyn tas till om det finns delägarätter i handelsbolaget som har stigit i värde. Även indirekta innehav genom annat handelsbolag skall beaktas.

Promemorians förslag: Ger en mer begränsad möjlighet att dra av en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag mot kapitalvinster på delägarätter och innehåller inte någon bestämmelse om att indirekta innehav av delägarätter genom ett annat handelsbolag skall beaktas. I promemorians förslag tas inte heller hänsyn till eventuella värdeuppgångar på delägarätter i handelsbolaget vid bedömningen om det finns en realiserad eller orealiserad värdenedgång på delägarätter.

Remissinstanserna: RSV pekar på att regleringen inte omfattar från tidigare år ”fållade” förluster och anser att lagtexten bör kompletteras så att även äldre sparade kapitalförluster omfattas. Myndigheten menar även att det är svårt att se något motiv till att inte tillåta avdrag mot kapitalvinster på alla slags delägarätter utan att begränsa avdragsrätten mot sådana som nämns i 48 kap. 20 § IL. *Advokatsamfundet* ifrågasätter om inte kapitalförluster borde få dras av även mot kapitalvinster på andelar i handelsbolag, åtminstone till den del sådana kapitalvinster är hänförliga till avyttrarens andel av en kapitalvinst eller värdeuppgång på delägarätter som handelsbolaget varit ägare till. Härutöver har flera remissinstanser uppfattat reglerna som komplicerade och svåra att tillämpa. Kritiken har bemötts i avsnitt 5.1.

Skälen för regeringens förslag: Möjligheterna att i inkomstslaget näringsverksamhet dra av kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag föreslås bli begränsade i förhållande till nuvarande bestämmelser i 50 kap. 10 och 11 §§ IL. Genom att den valda lösningen endast omfattar rörelsebetingade delägarätter undviks att reglerna kommer till användning annat än i förhållandevis få fall. Begränsningen skall gälla om handelsbolaget har sålt delägarätter med kapitalförlust eller har delägarätter som har sjunkit i värde.

Enligt promemoriaförslaget och lagrådsremissens förslag tas inte hänsyn till handelsbolagets eventuella kapitalvinster på delägaraktier vid tillämpningen av bestämmelsen om den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på en andel i ett svenskt handelsbolag. Endast realiserade (kapitalförluster) eller orealiserade värdenedgångar på handelsbolagets delägaraktier beaktas enligt förslagen. Lagrådet anmärker att enligt det remitterade förslaget gäller vid såväl direktinnehav som vid innehav genom handelsbolag att kapitalförluster på rörelsebetingade delägaraktier får dras av mot kapitalvinster på delägaraktier (48 kap. 26 och 27 §§ i det remitterade förslaget). I det perspektivet finns det såvitt Lagrådet kan bedöma inte anledning att särbehandla en värdenedgång på en delägaraktier om det finns motsvarande värdeuppgångar på andra – rörelsebetingade eller icke rörelsebetingade – delägaraktier i handelsbolaget. Regeringen ansluter sig till Lagrådets uppfattning att även värdeuppgångar, realiserade eller orealiserade, bör beaktas även om det innebär en ytterligare komplicerande av bestämmelsens tillämpning. Som en förutsättning för tillämpningen av regeln om den begränsade avdragsrätten bör därför gälla att värdenedgången inte motsvaras av en värdeuppgång på en annan delägaraktier i handelsbolaget under delägarens innehavstid.

En förutsättning för begränsningens tillämpning är att innehavet av delägarakterna betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

Lagrrådet menar att utifrån syftet med den föreslagna lagstiftningen – att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägaraktier, oavsett om det är fråga om ett direktinnehav eller ett innehav genom ett handelsbolag – förefaller det rimligt att begränsa tillämpningsområdet för den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på andelar i handelsbolag till de fall då det är fråga om ett rörelsebetingat innehav av en andel i ett handelsbolag. Regeringen har förståelse för Lagrådets uppfattning men är ändå av den mening att det inte är lämpligt att uppställa ett sådant villkor. Den föreslagna regleringen syftar till att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på rörelsebetingade delägaraktier med bibehållen likformighet i avdragsrätten oavsett om delägarakterna ägs direkt eller genom ett handelsbolag. Annorlunda uttryckt; om en delägaraktier som handelsbolaget äger hade varit rörelsebetingad hos ägaren av andelen i handelsbolaget om denne hade ägt delägarakterna direkt, skall hela eller en viss del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget bara få dras av mot andelsägarens kapitalvinster på delägaraktier. En lagbestämmelse med en sådan lydelse skulle dock bli svårtillämpad i nuläget. Av detta skäl har en annan teknik valts som innebär att det avgörande är om handelsbolagets innehav av delägarakterna är rörelsebetingat eller ej. Lagrådet anser att det dessutom skall krävas att själva innehavet av andelen i handelsbolaget är rörelsebetingat hos ägaren. Ett sådant villkor för dock med sig att om man i ett fall skulle göra bedömningen att innehavet av en andel i ett handelsbolag inte är rörelsebetingat kan regeln om den begränsade avdragsrätten för kapitalförlusten på handelsbolagsandelen inte tillämpas trots att handelsbolagets rörelsebetingade innehav av en eller flera delägaraktier hade varit rörelsebetingat om ägaren till handelsbolagsandelen hade ägt dem direkt. Enligt regeringens mening uppfylls inte syftet med regleringen i samma utsträckning om den av Lagrådet

förordade lösningen väljs. Det är i och för sig möjligt att det i praktiken inte skulle innebära någon större skillnad oavsett vilken modell som väljs eftersom ett andelsinnehav i ett handelsbolag många gånger torde vara rörelsebetingat om handelsbolaget samtidigt innehar delägar rättigheter som är rörelsebetingade. Gränsdragningsproblem skulle dock kunna uppstå. Anta att ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag som i sin tur äger delägar rättigheter till ett värde av 1 miljon kronor varav en fjärdedel av värdet belöper på delägar rättigheter vars innehav är rörelsebetingat hos handelsbolaget och som även hade varit ett rörelsebetingat innehav om handelsbolagsdelägaren – aktiebolaget – hade ägt dessa direkt. Skall aktiebolagets innehav av andelen i handelsbolaget anses vara rörelsebetingat eller inte? Enligt regeringens mening förloras en del av effektiviteten i lagstiftningen om man dessutom skulle uppställa villkoret att även innehavet av andelen i handelsbolaget skall vara rörelsebetingat. Dessutom riskerar ett sådant villkor, som framgår av exemplet, att leda till såväl ett materiellt otillfredsställande resultat i vissa fall som gränsdragningsproblem.

Konsekvensen av den föreslagna regeln är följande. Om handelsbolaget har sålt en rörelsebetingad delägar rätt med förlust eller delägar rätten har sjunkit i värde, skall en viss del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget dras av mot kapitalvinster på delägar rättigheter. Den del som skall dras av på detta sätt är den del som beloppsmässigt motsvarar delägar ens andel av handelsbolagets kapitalförlust på den rörelsebetingade delägar rätten (realiserad värdenedgång) respektive värdenedgången (orealiserad värdenedgång) på den rörelsebetingade delägar rätten som handelsbolaget innehar. Den beräknade realiserade eller orealiserade värdenedgången skall härefter i förekommande fall justeras med hänsyn tagen till realiserade eller orealiserade värdeuppgångar på andra delägar rättigheter.

Slutligen föreslås att en kapitalförlust som inte kan dras av mot kapitalvinster får sparas och utnyttjas på motsvarande sätt följande beskattningsår.

För att uppnå åsyftad effekt bör regeln även tillämpas i det fall att ett handelsbolag indirekt har ägt eller äger rörelsebetingade delägar rättigheter genom ett annat handelsbolag. Kapitalförluster och värdenedgångar på delägar rättigheter som ägs indirekt genom ett sådant företag skall således beaktas när man skall fastställa hur stor del av en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som bara får dras av mot avyttrarens kapitalvinster på delägar rättigheter. Den del som på detta sätt skall påverka avdragsrätten för kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget är avyttrarens indirekta andel av kapitalförlusten eller värdenedgången på delägar rätten i det indirekt ägda svenska eller utländska handelsbolaget. Lagrådet har i sitt förslag till formulering av bestämmelsen även satt upp ett villkor som innebär att bestämmelsen om den begränsade avdragsrätten skall tillämpas på indirekt ägda andelar och delägar rättigheter, om förhållandena är sådana att vinst eller förlust vid en avyttring av delägar rätten påverkar inkomsten hos det handelsbolag som den med förlust avyttrade handelsbolagsandelen är hänförlig till. Villkoret synes ha tillkommit för att markera att om det i ägarkedjan finns t.ex. ett aktiebolag, så skall det indirekta ägandet inte beaktas. Enligt regeringens mening framstår villkoret som onödigt om det markeras att det är fråga om delägar rättigheter som innehas av ett direkt eller indirekt ägt handelsbolag eller utländskt subjekt som delägar beskattas. Härtill kommer att om man uppställer ett villkor att vinst

eller förlust vid en avyttring av den indirekt ägda delägarrrätten måste påverka inkomsten hos det handelsbolag som ligger först i ägarkedjan så torde det under vissa förhållanden finnas möjlighet att kringgå bestämmelsen om det indirekta innehavet genom att använda sig av tillskott som förmedlas vidare i en kedja av handelsbolag.

RSV pekar på att enligt lagtexten i promemorieförslaget omfattar begränsningen inte från tidigare år sparade kapitalförluster. Regeringen instämmer i att lagtexten bör vara utformad så att även sparade kapitalförluster omfattas av den begränsade avdragsrätten även om den föreslagna regleringen endast är avsedd att tillämpas under en begränsad tid. Att det är nödvändigt att sparade kapitalförluster omfattas av begränsningen kan illustreras med ett exempel. Ett handelsbolag ägs av två aktiebolag. Handelsbolaget äger i sin tur ett aktiebolag, AB1. AB1 är handelsbolagets enda tillgång. AB1 har gått ned i värde sedan det förvärvades. Handelsbolaget kan avyttra AB1, som är en rörelsebetingad delägarrrätt, med kapitalförlust år 1. Denna förlust får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrrätter och sparas i handelsbolaget till nästa år. År 2 kan ägarna till handelsbolaget avyttra handelsbolaget med kapitalförlust. Ägarnas justerade anskaffningsutgift för handelsbolaget har inte påverkats av handelsbolagets kapitalförlust vid avyttringen av AB1, eftersom denna kapitalförlust sparats i handelsbolaget. Kapitalförlusten vid avyttringen av handelsbolaget behöver då inte dras av bara mot avyttrarens kapitalvinster på delägarrrätter vilket inte är meningen. I det förslag som nu lämnas omfattas även i handelsbolaget sparade kapitalförluster.

RSV tar även upp frågan om begränsningen i avdragsrätten mot sådana delägarrrätter som nämns i 48 kap. 20 § IL i det fallet ett handelsbolag äger en andel i ett annat handelsbolag och menar att det är svårt att se något motiv till promemorians lagförslag att inte tillåta avdrag mot kapitalvinster på alla slags delägarrrätter. Regeringen delar även denna uppfattning. I förhållande till promemorians lagförslag har därför bestämmelsen justerats så att begränsningen i avdragsrätten på en andel i ett handelsbolag inte inskränks till att gälla endast sådana delägarrrätter som anges i 48 kap. 20 §. I det fall det skall gälla en begränsad avdragsrätt för en del av ett handelsbolags kapitalförlust på en andel i ett annat handelsbolag, får denna del dras av mot kapitalvinster på delägarrrätter utan någon inskränkning.

Beträffande frågan om kapitalförluster på delägarrrätter bör få dras av mot kapitalvinster på andelar i handelsbolag, åtminstone till den del sådana kapitalvinster är hänförliga till avyttrarens andel av kapitalvinst eller värdeuppgång på delägarrrätter som handelsbolaget varit ägare till bör framhållas att förslagen syftar till att dels upprätthålla nuvarande balans för behandlingen av kapitalförluster på delägarrrätter inom näringslivssektorn, dels motverka kringgåenden. Härtill skulle en sådan regel avsevärt öka komplexiteten i det nu föreslagna regelsystemet. Förslaget i promemorian bör därför vidhållas i denna del.

Som redogjorts för i avsnitt 5.1.2 medför en kapitalförlust på en delägarrrätt som inte har kunnat dras av i handelsbolaget att vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. 5 § IL skall denna inte justeras med kapitalförlusten eftersom den inte har dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott och inte heller minskat den skattskyldiges andel av bolagets inkomster. Det beskattningsår då förlus-

ten dras av i handelsbolaget mot kapitalvinster på delägarätter minskar inkomsten i handelsbolaget vilket gör att anskaffningsutgiften kommer att justeras med ett lägre belopp än som eljest blivit fallet.

Den justerade anskaffningsutgiften har inte bara inverkan på delägarrens kapitalvinst/förlust vid avyttring av andelen utan för fysiska personer även vid räntefördelning (33 kap. 19 §) och vid tillämpning av reglerna om expansionsfonder (34 kap. 13 §). I de fall en kapitalförlust inte kan utnyttjas fullt ut mot kapitalvinster i handelsbolaget kan det inträffa att handelsbolaget visar ett positivt resultat som blir större än vad som skulle varit fallet med nuvarande avdragsmöjligheter. Ett större belopp skall då tas upp som inkomst hos en delägare som är en fysisk person vilket även leder till att det belopp som får avsättas till expansionsfonden ökar. I gengäld minskar avsättningsutrymmet när den sparade kapitalförlusten kvittas mot en kapitalvinst. Det förefaller därför inte nödvändigt att, som någon remissinstans ifrågasätter, överväga särskilda regler i fråga om expansionsfonder. Några särskilda regler är inte heller påkallade i fråga om räntefördelning.

Förslagen föranleder införandet av två nya paragrafer, 50 kap. 12 och 13 §§.

5.1.4 Beräkning av värdenedgång och värdeuppgång på en delägar rätt som innehas av ett handelsbolag

Regeringens förslag: Särskilda regler införs för beräkning i vissa fall av värdenedgång och värdeuppgång på en delägar rätt som innehas av ett handelsbolag.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens.

Remissinstanserna: RSV tillstyrker förslaget men anser att beräkning av onoterade delägar rätters marknadsvärde alltid är mycket komplicerat och osäkert och erfarenhetsmässigt leder till tvister mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Myndigheten bedömer dock att de fall i vilka det blir aktuellt att göra en sådan beräkning är relativt få, bl.a. med hänsyn till att reglerna förutsätts gälla under endast en mycket kort tidsperiod. *Advokatsamfundet* befarar att förslaget kan komma att medföra närmast olösliga värderingsproblem. Samfundet väcker även frågan om hur man skall gå till väga om andelarna i handelsbolaget har förvärvats successivt. *Föreningen Auktoriserade revisorer* menar att åtskilliga tvister mellan skattskyldiga och skattemyndigheter gäller att bestämma vad som utgör vedertagna värderingsprinciper vilket talar mot att införa de föreslagna reglerna utan ytterligare överväganden.

Skälen för regeringens förslag: Om ett handelsbolag har sålt en rörelsebetingad delägar rätt med förlust eller delägar rätten har sjunkit i värde, skall enligt de föreslagna bestämmelserna i 50 kap. 12 § IL en viss del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget dras av mot avyttrares kapitalvinster på delägar rätter. Den del som skall dras av på detta sätt är den del som beloppsmässigt motsvarar delägarrens andel av handelsbolagets kapitalförlust på den rörelsebetingade delägar rätten (realiserad värdenedgång) respektive värdenedgången på den rörelsebetingade

delägarrrätten som handelsbolaget innehar (orealiserad värdenedgång). I förekommande fall skall värdenedgången justeras på grund av en värdeuppgång på andra delägarrrätter i handelsbolaget.

För att fastställa storleken på värdenedgång och värdeuppgång måste jämförelsevärden bestämmas.

Jämförelsevärden

Anskaffningsutgift

Har handelsbolaget förvärvat delägarrrätten före handelsbolagsdelägarrens förvärv av handelsbolagsandelen utgörs den fiktiva anskaffningsutgiften av marknadsvärdet på delägarrrätten vid förvärvet av andelen i handelsbolaget.

Om delägarrrätten har förvärvats av handelsbolaget efter handelsbolagsdelägarrens förvärv av handelsbolagsandelen utgör givetvis handelsbolagets anskaffningsutgift vid förvärvet utgångspunkt.

Villkorslöst tillskott som handelsbolaget gör, t.ex. till ett aktiebolag, efter delägarrens förvärv av andelen i handelsbolaget beaktas vid den fiktiva vinstberäkningen.

Andelar i ett handelsbolag har förvärvats successivt

Advokatsamfundet tar upp frågan om hur reglerna skall tillämpas om en delägar i ett handelsbolag har förvärvat andelar i handelsbolaget vid olika tillfällen. Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag skiljer dock inte på en delägarers olika andelar i ett handelsbolag. Enligt den civilrättsliga regleringen förhåller det sig i princip på så sätt att en delägar endast har en andel även om delar av denna har förvärvats vid skilda tillfällen.

Det krävs särskilda överväganden om beräkningen av delägarrrättens anskaffningsutgift om andelen i handelsbolaget har förändrats. Skall i dessa situationer den fiktiva vinstberäkningen av handelsbolagets rörelsebetingade delägarrrätter enbart ske med utgångspunkt i marknadsvärdet på delägarrrätten vid det initiala förvärvet av andelen i handelsbolaget eller skall hänsyn även tas till marknadsvärdet vid de senare tidpunkter när andelen har ökat i storlek? En regel som enbart tar hänsyn till marknadsvärdet vid en tidpunkt är att föredra. Alternativet utgörs av genomsnittet av marknadsvärdena på en viss delägarrrätt vid förvärvet av andelen i handelsbolaget och dessutom vid det eller de tillfällen när andelstalet ändrats. En sådan metod leder dock till att regelverket och tillämpningen kompliceras på ett oacceptabelt sätt. Med syfte att förenkla tillämpningen av den särskilda beräkningsregeln bör därför anskaffningsutgiften för en bestämd delägarrrätt avse marknadsvärdet på denna när andelen i handelsbolaget anskaffas utan att hänsyn tas till eventuella efterkommande förändringar i andelstalet i handelsbolaget. Frågan bör lösas på samma sätt när en viss delägarrrätt anskaffas efter det att andelen i handelsbolaget anskaffats. I ett sådant fall bör handelsbolagets anskaffningsutgift vid förvärvet av delägarrrätten användas som utgångspunkt för att bestämma omkostnadsbeloppet utan hänsyn till efterkommande förändringar i andelsinnehavet.

Avstämningsvärde

I avyttringsfallet är det givetvis ersättningen för den avyttrade delägarretten som utgör avstämningsvärdet som ligger till grund för den fiktiva vinstberäkningen.

När delägarretten finns kvar i handelsbolaget när andelen i handelsbolaget avyttras är det i stället marknadsvärdet på delägarretten vid tidpunkten för avyttringen av andelen i handelsbolaget som utgör avstämningsvärdet som skall användas för beräkning av värdenedgång respektive värdeuppgång.

Värderingsfrågor

I vissa fall är en särskild marknadsvärdering av delägarretten nödvändig för att erhålla en korrekt beräknad anskaffningsutgift respektive ett korrekt beräknat avstämningsvärde. Det är i två situationer, som för övrigt kan föreligga samtidigt. Det ena fallet är när en delägarrett har förvärvats av handelsbolaget före den skattskyldiges förvärv av andelen i handelsbolaget. I det andra fallet är det fråga om att fastställa en värdenedgång på en delägarrett som är i handelsbolagets ägo när andelen i handelsbolaget avyttras.

För marknadsnoterade delägarätter är det marknadsnoteringarna på delägarretten vid den aktuella tidpunkten som är utgångspunkten för beräkningen.

Onoterade delägarätter kan erbjuda utredningssvårigheter i de fall anskaffningsutgift respektive avstämningsvärde skall bestämmas utifrån marknadsvärdet på delägarretten vid tidpunkten för förvärvet respektive avyttringen av andelen i handelsbolaget. För dessa slag av delägarätter måste en särskild värdering göras för att bestämma marknadsvärdet vid den aktuella tidpunkten. Från remissinstanserna har framförts att skilda uppfattningar om denna värdering riskerar att leda till komplicerade tvister mellan skattskyldiga och myndigheter. Regeringen kan instämma i att det kan uppkomma värderingsproblem. Svårigheterna får dock inte överdrivas. Marknadsmässig värdering av onoterade delägarätter är inte någonting ovanligt eller okänt i näringslivet utan förekommer alltid inför företagsförvärv och förvärv av delägarätter. Såsom RSV framhållit bör dessutom de fall som kan tänkas ge upphov till komplicerade värderingsfrågor vara få. Det finns metoder för att värdera onoterade företag och delägarätter i onoterade företag. Den metod som ligger närmast till hands är förstås substansvärdesmetoden, dvs. företagets värde motsvaras av värdet på dess tillgångar minus värdet av skulderna. Beträffande val av metod kan det dock i vissa fall finnas utrymme för skilda bedömningar. Många gånger får den skattskyldiges bedömning av marknadsvärdet vid aktuell tidpunkt tas för god om den framstår som sannolik. Någon närmare reglering om värderingen bör därför inte införas utan denna får ske med tillämpning av vedertagna värderingsmetoder.

Förutom reglerna som ger de särskilda jämförelsevärdena tillämpas – förutom de allmänna reglerna i 44 kap. IL – reglerna i 48 kap. IL om bl.a. beräkning av omkostnadsbelopp. Länsrätten i Stockholms län tar i remissvaret upp frågan om vilka bestämmelser i 48 kap. IL som skall tillämpas när man skall bestämma storleken på en kapitalförlust eller värdenedgång på rörelsebetingade delägarätter som ett handelsbolag ägt eller äger. Enligt regeringens mening bör schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL inte få användas eftersom denna utifrån syftet med den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på handelsbolagsandelar skulle ge ett felaktigt resultat. Beträffande genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § IL är det däremot närmast en praktisk nödvändighet att denna får tillämpas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet. Detta gäller t.ex. om handelsbolaget har anskaffat samma sorts delägarätter såväl före som efter delägarrens förvärv av handelsbolagsandelen och sedan avyttrar endast en del av delägarätterna.

Särregleringen för beräkning av värdenedgång och värdeuppgång kommer till uttryck i en ny 50 kap. 13 § IL.

5.1.5 Avdrag för kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag

Regeringens förslag: Avdragsrätten begränsas för kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars inkomster skall beskattas hos delägarna.

Promemorians förslag: Omfattar inte kapitalförluster på andelar utländska delägarbeskattade företag.

Remissinstanserna: För att regelverket skall bli mer heltäckande anser RSV att även andelar i utländska delägarbeskattade företag bör omfattas av begränsningarna i avdragsrätten för kapitalförluster.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen är av den uppfattningen att även andelar i utländska delägarbeskattade företag bör omfattas av den begränsade avdragsrätten. Reglerna bör utformas efter samma mönster som föreslås för andelar i svenska handelsbolag.

Beträffande beskattningen av inkomster från en utländsk juridisk person som delägarbeskattas liksom beskattningen av kapitalvinster på en andel i en sådan person så är rättsläget inte helt klart. Klart är att delägaren blir beskattad enligt svenska skatteregler för den utländska juridiska personens alla inkomster i Sverige och i utlandet. Detta gäller också om den utländska juridiska personen inte är skattskyldig, t.ex. därför att den bedrivit verksamhet bara i utlandet. Vad som däremot inte är helt klart är vilka svenska skatteregler som delägaren skall tillämpa när han skall beräkna resultatet av sin andel i de fall det finns olika regler för olika skattskyldiga. Alla de oklarheter som sammanhänger med beskattningen av delägarbeskattade utländska juridiska personer är inte lämpliga att lösa i detta lagstiftningsärende. Mot bakgrund av förslagen om den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag är det emellertid nödvändigt att reglera frågan hur kapi-

talförluster på andelar i en delägarbeskattad utländsk juridisk person skall behandlas i avdragshänseende. En reglering bör därför införas i 52 kap. IL som behandlar avyttring av andra tillgångar.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 52 kap. 8 § IL.

5.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på kapitalförluster vid avyttringar av delägarätter och andelar i svenska handelsbolag fr.o.m. den 7 december 2001, dvs. dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse till riksdagen där förslaget om de nya reglerna aviserats.

Reglerna som aviserats i regeringens skrivelse skall även tillämpas på redan gjorda avyttringar med kapitalförlust till företag i intresse-gemenskap men där avdragsrätten inte har kunnat utnyttjas i enlighet med bestämmelsen i 25 kap. 30 § IL före den 7 december 2001.

Bestämmelserna om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars inkomster skall beskattas hos delägarna, tillämpas på kapitalförluster på andelar som avyttrats den 16 april 2002 eller senare. De tillämpas också på kapitalförluster på andelar i fall där andelen avyttrats före den 16 april 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL inträffat efter den 15 april 2002.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förutom att promemorian inte innehåller förslag som avser delägarbeskattade utländska juridiska personer.

Remissinstanserna: *Länsrätten i Stockholms län* menar att det kan ifrågasättas om det med tillräcklig tydlighet framgår av regeringens skrivelse till riksdagen (skr. 2001/02:77) att delägare i handelsbolag som är fysiska personer omfattas av regleringen. Syftet med regleringen är ju att motverka att nuvarande regler utnyttjas för skatteplanering mot bakgrund av att regeringen förklarat att det är angeläget att avskaffa beskattningen på näringsbetingade andelar. Det är då enligt länsrätten inte enkelt för den fysiska person som är delägare i ett handelsbolag att inse att förslaget kommer att omfatta även honom. Detta gäller särskilt i fråga om de handelsbolag som enbart har fysiska personer som delägare.

Advokatsamfundet menar att redan regeringens skrivelse till riksdagen om kommande förändringar i avdragsrätten har medfört att de fall man ville ingripa mot har blivit stoppade. Samfundet anser inte heller att det visats att en retroaktiv tillämpning skulle vara av sådan statsfinansiell betydelse att retroaktiviteten är motiverad. När det gäller förslaget att även förluster som skjutits upp med stöd av 25 kap. 30 § IL skall omfattas av de nya reglerna anser samfundet att detta står i strid med retroaktivitetsförbudet i regeringsformen.

Näringslivets skattedelegation anser att stopplagstiftningen bör få en mer begränsad omfattning och menar även att det är en brist att man inte har någon klar bild av vad regeringen eller riksdagens kommande beslut i fråga om beskattningen av näringsbetingade andelar kommer att innebära. *Företagarnas Riksorganisation* anser att en retroaktiv tillämpning

skulle kunna få oskäligen konsekvenser för enskilda. Detta gäller inte minst i de fall där avdragsrätten inte kunnat utnyttjas utan har uppskjutits och där företagaren inte haft någon möjlighet att förutse att avdrag för förlusten skulle komma att vägras. Att avvakta med en tillämpning av de föreslagna reglerna till ikraftträdandet skulle kunna medföra ett skattebortfall men drabbar inte något enskilt företag. *Lantbrukarnas Riksförbund* ifrågasätter om det finns sådana särskilda skäl för retroaktiv lagstiftning som avses i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och gör gällande att promemorian inte innehåller någon bedömning beträffande riskerna för en ökad skatteplanering av annat slag än handel med förlustbolag. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att det givetvis hade varit bättre om skatten på vinster tagits bort från samma datum som gäller för avdragsbegränsningen.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen har tillkännagett att den anser det angeläget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Det har även framkommit att det i nuläget finns en uppenbar risk för att de nuvarande bestämmelserna om avdragsrätt för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag kommer att utnyttjas i en alltmer tilltagande omfattning och många gånger även på ett icke avsett sätt. Lagrådet har i den allmänna retroaktivitetsfrågan konstaterat att det inte finns några formella hinder mot att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen för att möta anpassningen från företagets sida till väntade regelförändringar utan att det är riksdagen sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka. Mot bakgrund av det avsevärda skattebortfall som torde bli följden om inte avdragsrätten begränsas och som även skulle kunna hota genomförandet av den aviserade företagsskattereformen, föreligger enligt regeringens mening särskilda skäl för att med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpa de föreslagna reglerna på avyttringar av delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag fr.o.m. dagen efter överlämnandet av en skrivelse till riksdagen. Regeringen har den 6 december 2001 överlämnat en skrivelse (skr. 2001/02:77) till riksdagen i vilken har aviserats promemorians förslag rörande kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag.

Länsrätten i Stockholms län har ifrågasatt om regeringens skrivelse till riksdagen haft sådan utformning att reglerna om kapitalförluster i handelsbolag kan tillämpas med retroaktiv verkan mot delägare som är fysiska personer. Den skrivelse som regeringen lämnat till riksdagen lämnar inte utrymme för uppfattningen att fysiska personer som är delägare i ett svenska handelsbolag skulle vara undantagna från tillämpningen av de föreslagna kommande reglerna. Någon undantagsreglering för dessa aviserats inte i skrivelsen. I skrivelsen betonas dessutom att förändringarna tar sikte på inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer som är delägare i ett handelsbolag faller inkomster från handelsbolaget, med undantag för kapitalvinster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter, inom detta inkomstslag. Någon tvekan om vad som åsyftas och tillämpningen av de nya reglerna bör därför, enligt regeringens mening, inte föreligga i aktuellt hänseende. I sitt remissvar har domstolen också mycket riktigt utgått ifrån att förändringarna även omfattar delägare som är fysiska personer.

De nya reglerna föreslås även vara tillämpliga fr.o.m. dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse på redan gjorda avyttringar och därmed uppkomna kapitalförluster men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt bestämmelsen i 25 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inte har inträffat senast dagen för överlämnandet av skrivelsen. Advokatsamfundet har gjort gällande att en sådan tillämpning skulle strida mot regeringsformen.

Lagrådet har granskat förslaget och redovisar i yttrandet skilda rekommendationer i denna fråga (minoriteten i Lagrådet anser att det inte föreligger några konstitutionella hinder mot den föreslagna övergångsordningen).

Lagrådets majoritet har förklarat att man med hänsyn till att det är fråga om koncerninterna avyttringar med förlust närmast är av uppfattningen att de föreslagna bestämmelserna i punkt 2 andra meningen och punkt 3 andra meningen i övergångsbestämmelserna till det remitterade förslaget inte strider mot 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Emellertid finner Lagrådet det osäkert hur frågan kan komma att bedömas vid en rättslig prövning inför domstol. Det finns enligt Lagrådets mening anledning att iaktta särskild försiktighet i fråga om bestämmelser vilkas grundlagsenlighet skulle kunna ifrågasättas, och Lagrådet förordar därför att de nya bestämmelserna inte görs tillämpliga på kapitalförluster grundade på avyttringar som skett före den 7 december 2001 (dagen efter det att regeringen överlämnade skrivelsen till riksdagen där de nya bestämmelserna rörande kapitalförluster på delägaraktier och andelar i svenska handelsbolag aviserades). Lagrådet förordar även att de nya bestämmelserna om kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag inte görs tillämpliga på kapitalförluster grundade på avyttringar som skett före den föreslagna dagen för ikraftträdande.

Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen gäller som huvudregel att skatt inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Enligt en av undantagsreglerna i samma stycke får dock, om riksdagen finner särskilda skäl påkalla det, en lag innebära att skatt tas ut trots att lagen inte hade trätt i kraft när nämnda omständighet inträffade under förutsättning att regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Av avgörande betydelse för bestämmelsernas räckvidd är således vilken omständighet som skall anses utlösa skattskyldigheten.

Frågan rör visserligen kapitalförluster men bedömningen tar naturligtvis sin utgångspunkt i när en kapitalvinstbeskattning aktualiseras. Denna beskattning blir aktuell först om och när en tillgång avyttrats. Avyttringen är därför normalt den omständighet som utlöser skattskyldigheten. De aktuella kapitalförlusterna kännetecknas emellertid av att de har uppkommit vid försäljning mellan företag i intressegemenskap. För dessa kapitalförluster finns en särskild reglering i 25 kap. 30 § IL. Regleringen präglas, liksom den tidigare regleringen i 2 § 4 a mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt där en annan teknik kom till användning, av synsättet att företagsgruppen i det här sammanhanget skall ses som en enhet. Innan förlusten blir definitiv för företagsgruppen skall avdrag inte komma i fråga. Om någon externavyttring inte kommer till stånd leder internavyttringen inte till något avdrag. Internavyttringen

grundar alltså inte mer än en i hög grad villkorad avdragsrätt och avyttringen kan därför inte tillmätas någon avgörande betydelse vid beskattningen.

Enligt den aktuella bestämmelsens ordalydelse uppkommer avdragsrätten först när det inträffar en sådan omständighet som nämns i bestämmelsen, t.ex. att tillgången som avyttrats inte längre innehas av en juridisk person inom samma koncern. Den relevanta omständigheten är i dessa fall, för att ta normalfallen, när det köpande företaget avyttrar tillgången till en extern köpare alternativt att intressegemenskapen mellan det säljande och köpande företaget bryts. Det innebär i förevarande fall att skattskyldigheten skall anses utlöst, i den mening som avses i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, först när den omständighet inträffat som medför att den aktuella tillgången inte existerar eller på något av de sätt som anges i 25 kap. 30 § IL har lämnat den företagskrets som anges i 25 kap. 28 § IL.

Det finns konstitutionell praxis på området som bör nämnas. Med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen gjordes genom lagstiftning 1999 (skr.1998/99:50, prop. 1998/99:113, bet. 1998/99:SkU23, SFS 1999:646) ingrepp i bl.a. 14 § den nu upphävda lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Enligt den tidigare lydelsen eftergavs ett koncerninternt uppskov vid vissa fusioner. Enligt den nya lydelsen – som skall tillämpas på fusioner som genomförs efter den 19 mars 1999 – efterges inte uppskovet utan knyts till de andelar i det övertagande företaget som innehas av det säljande företaget och företag som ingår i samma koncern som detta. Lagrådet framförde inga synpunkter på retroaktiviteten.

År 1987 slopades rätten till förlustavdrag för allmännyttiga bostadsföretag (och jämställda) som förlorat sin allmännyttiga ställning (lex Poseidon). Slopandet gällde förluster som uppkommit under den tid företaget var allmännyttigt (schablonbeskattat). Tidpunkten för den omständighet (t.ex. en aktieöverlåtelse) som föranleder återkallelse av tidigare godkännande som allmännyttigt är avgörande. Har den omständigheten inträffat efter dagen för regeringens skrivelse den 19 januari 1987 går företaget miste om möjligheten att utnyttja gamla förluster (skr.1986/87:73, prop. 1986/87:119, SkU44, SFS 1987:336). Lagrådet hade inga erinringar.

Regeringen delar Lagrådets uppfattning att det som en allmän princip finns anledning att iaktta särskild försiktighet i fråga om bestämmelser vilkas grundlagsenlighet skulle kunna ifrågasättas. Regeringen kan dock inte tolka Lagrådets ståndpunkt i sakfrågan på annat sätt än att även Lagrådet instämmer i regeringens bedömning att det inte finns något konstitutionellt hinder mot de av regeringen föreslagna övergångsbestämmelserna beträffande kapitalförluster för vilka gäller en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § IL. Med hänsyn till den konstitutionella praxis som finns på området anser regeringen inte att det är motiverat att anlägga sådana försiktighetsaspekter som Lagrådet gör i denna fråga. Härutöver finns skäl att framhålla att en annan bedömning av den aktuella retroaktivetsfrågan torde medföra att det inte skulle vara möjligt att införa och upprätthålla skatteregler som medger en uppskjuten beskattning, t.ex. i fråga om koncerninterna kapitalvinster (25 kap. 17 § IL) och uppskovsgrundande andelsbyten (48 a kap. och 49 kap. IL). Uppskovsinstitutet

förutsätter tvärtom möjligheten att tillämpa nya beskattningsregler på tidigare meddelade uppskov.

Sammanfattningsvis gör regeringen bedömningen att de föreslagna övergångsreglerna inte strider mot regeringsformens förbud mot retroaktiv lagstiftning.

Beträffande de förändringar och tillägg som skett i förhållande till de förslag som aviserades i regeringens skrivelse den 6 december 2001 så är de inte av sådant slag att de går i en för den enskilde skärpande riktning. Beträffande den föreslagna bestämmelsen i 50 kap. 12 § IL om att även värdenedgångar på delägarätter som ägs indirekt genom ett annat handelsbolag skall beaktas, så gör regeringen, i likhet med Lagrådet, bedömningen att denna bestämmelse endast utgör en ytterligare precisering av förslaget till begränsning i avdragsrätten för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som aviserats den 6 december 2001.

Utländska delägarbeskattade företag

Reglerna om kapitalförluster på andelar i utländska delägarbeskattade företag omfattas inte av de förslag till förändringar som aviserats i skrivelsen till riksdagen den 6 december 2001. I lagrådsremissen föreslogs att reglerna som tar sikte på andelar i dessa företag skulle träda i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas på andelsavyttringar efter ikraftträdandet. I konsekvens med vad som föreslås beträffande delägarätter och andelar i svenska handelsbolag och för att inte de gamla reglerna i slutet av sin giltighetstid skall kunna utnyttjas i stegrad omfattning är en retroaktiv tillämpning befogad. Regeringen föreslår därför att de nya reglerna för kapitalförluster på andelar i delägarbeskattade företag med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas fr.o.m. dagen efter överlämnandet av denna proposition. Regeringen avser att överlämna propositionen till riksdagen den 15 april 2002. De nya reglerna bör således tillämpas fr.o.m. den 16 april 2002.

Regelförändringarna föreslås även bli tillämpliga på redan gjorda avyttringar och därmed uppkomna kapitalförluster men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt bestämmelsen i 25 kap. 30 § IL inte har inträffat senast den 15 april 2002. Beträffande förslaget överensstämme med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen har regeringen ovan gjort bedömningen att en sådan övergångsreglering inte strider mot den nämnda bestämmelsen.

6 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

De föreslagna förändringarna av rätten till avdrag för kapitalförluster på delägarätter, på andelar i svenska handelsbolag och utländska motsvarigheter kan sammantagna inte anses ge någon budgetförstärkning eftersom förändringarna endast syftar till att upprätthålla skatteuttaget enligt

gällande regler i avvaktan på att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas. Frågan om storleken på bortfallet av skatteintäkter om nuvarande regler om avdragsrätt för kapitalförluster bibehålls, har behandlats i avsnitt 5.1.

De föreslagna reglerna om kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och utländska delägarbeskattade företag är till sin natur sådana att de – i förhållande till nuvarande regler – förutsätter en utförligare prövning av skattemyndigheten. Som framhållits av några remissinstanser kan de även i vissa fall ge upphov till värderingstvister mellan skattemyndighet och enskilda. Det skulle dock, såvitt framkommit, röra sig om ett mycket begränsat antal fall under en relativt kort period. Det finns därför inte skäl att anta att de nya reglerna ger upphov till ökade kostnader för skatteförvaltningen eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7 Konsekvensanalys för mindre företag

De föreslagna förändringarna utgör ett nödvändigt led i arbetet med att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar. För mindre företag som inte har byggt upp utländska bolagsstrukturer och som därmed saknar möjlighet att skatteplanera bort beskattningen av kapitalvinster, får en sådan förändring särskild betydelse.

Enligt *Företagarnas Riksorganisation* är det inte helt ovanligt att enmansföretagare samarbetar med andra enmansföretagare i ett gemensamt handelsbolag eller aktiebolag som ägs av enmansföretagarnas bolag. Man menar att det förekommer att dessa små aktiebolag inte har några andra innehav av delägarätter. Förslagen skulle då leda till att ägarföretagen inte får möjlighet till avdrag för en kapitalförlust eventuellt till följd av en rörelseförlust i det samägda bolaget. Det är oundvikligt att reglerna får konsekvenser för de mindre företagen – på samma sätt som för storföretagen – i så måtto att avdragsrätten för kapitalförluster begränsas. För mindre företag bör det typiskt sett vara mindre vanligt att det finns kapitalvinster på delägarätter som kapitalförluster på delägarätter kan dras av mot. Mot detta skall ställas att det av tillgänglig deklarationsstatistik³ förefaller vara ovanligt att små aktiebolag äger delägarätter eller andelar i handelsbolag som är betingade av rörelsen. När det gäller skattemässiga kapitalförluster på näringsbetingade aktier inom aktiebolagssektorn torde det regelmässigt vara så att företag med en balansomslutning på mindre än 20 miljoner kronor inte uppvisar några skattemässiga kapitalförluster på sådana aktier⁴. Det sagda talar för att de minsta företagen inte påverkas i någon beaktansvärd omfattning av en begränsning i avdragsrätten för kapitalförluster. Eftersom det trots allt finns mindre företag som har kapitalförluster på näringsbetingade aktier finns det dock anledning att återigen påpeka att de föreslagna reglerna inte utgör ett avdragsförbud utan att kapitalförluster får dras av mot kapitalvinster och att förluster som inte kan utnyttjas ett år får sparas till efterföljande år. Avslutningsvis bör det även poängteras att det generellt sett är mindre och medelstora

³ Finansdepartementets skattedatabas FRIDA.

⁴ 2000 års deklarationsuppgifter i Finansdepartementets skattedatabas FRIDA.

företag, vilka har mindre resurser och möjligheter till skatteplanering, som trots allt har de största fördelarna av att kapitalvinstbeskattningen avskaffas. Vissa remissinstanser har kritiserat den föreslagna retroaktiviteten i tillämpningen av förslagen. Som framgår av avsnitt 5.1 har regeringen gjort bedömningen att den uppenbara risken för avsevärda skattebortfall motiverar en retroaktiv tillämpning av de förslag som lämnas.

8 Författningskommentar

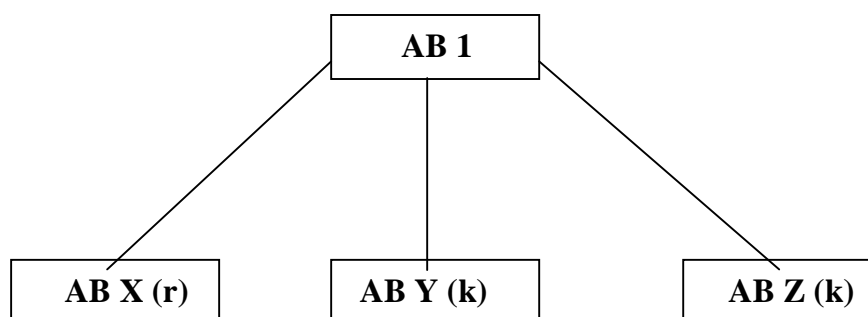
8.1 Förslaget till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

48 kap.

26 §

Som en konsekvens av att den enhetliga ”fällan” för kapitalförluster på delägaraktier införs har nuvarande *andra* och *tredje* styckena utgått. Kapitalförluster på delägaraktier som avyttrats av juridiska personer får därmed endast dras av mot kapitalvinster på delägaraktier oavsett om innehavet av de avyttrade delägaraktierna som gett upphov till förlusten är betingat av rörelsen eller om det är fråga om en kapitalplacering.

Nedanstående exempel illustrerar.



Rörelsebetingat innehav:(r), Kapitalplaceringsinnehav:(k)

AB 1 är ett rörelsedrivande företag med aktieinnehav i AB X, Y och Z. Innehavet i AB X är rörelsebetingat och innehaven i AB Y och Z är kapitalplacering. AB 1 redovisar en rörelsevinst (exkl. kapitalvinster och förluster) om 200 mnkr det aktuella beskattningsåret. Under beskattningsåret har aktieinnehaven i AB X, Y och Z avyttrats. Avyttringen av aktierna i

AB X (r) har medfört en kapitalförlust på 50 mnkr,
 AB Y (k) har medfört en kapitalvinst på 25 mnkr,
 AB Z (k) har medfört en kapitalförlust på 30 mnkr.

Enligt *nuvarande regler* skall kapitalförlusten på AB X (50 mnkr) dras av från rörelsevinsten i AB 1 (200 mnkr). Rörelsevinsten blir alltså 150 mnkr. Kapitalförlusten på AB Z (30 mnkr) får dock endast dras av mot kapitalvinsten på AB Y (25 mnkr). Det belopp som inte kan kvittas fullt

ut (5 mnkr) får dras av mot kapitalvinster på delägarätter efterföljande beskattningsår.

Regelförändringen innebär att inte heller kapitalförlusten på AB X får dras av från rörelsevinsten utan endast mot kapitalvinster på delägarätter. Rörelsevinsten i AB 1 kommer därför att uppgå till 200 mnkr. Å andra sidan kommer det belopp som rullas framåt att öka med 50 mnkr till 55 mnkr.

Huvudregeln kommer därmed att omfatta även kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter.

Huvudregeln i *första stycket* har i den nya lydelsen kompletterats med en bestämmelse som möjliggör kvittning av kapitalförluster på delägarätter inom ett koncernförhållande. Bestämmelsen är fakultativ. Två villkor måste uppfyllas för att bestämmelsen skall tillämpas. *För det första* måste båda juridiska personerna vid samma års taxering begära att bestämmelsen tillämpas och lämna alla nödvändiga upplysningar, t.ex. om det belopp som utnyttjas och kapitalförlustens ursprung. *För det andra* gäller för att ett företag, A, skall kunna utnyttja en outnyttjad kapitalförlust på delägarätter i ett annat företag, B, att A med avdragsrätt har kunnat lämna koncernbidrag till B enligt de förutsättningar som uppställs i 35 kap. Dessutom måste omständigheterna vara sådana att även B med avdragsrätt skall kunna lämna koncernbidrag till A. Det är givetvis möjligt för fler än ett koncernföretag att utnyttja en kapitalförlust som inte kan utnyttjas av ett koncernföretag. Om A, i exemplet ovan, inte kan utnyttja hela förlusten från B, kan återstoden eller en del därav utnyttjas av koncernföretagen C och E om dessa har kapitalvinster på delägarätter.

Andra stycket är nytt och ersätter nuvarande andra stycket och motsvarar i allt väsentligt andra meningen i första stycket i dess nuvarande lydelse. Av bestämmelsen följer att den del av en förlust som inte kan utnyttjas av den juridiska person som haft förlusten eller av någon som står i ett koncernförhållande till denne, får sparas till följande beskattningsår. Den sparade kapitalförlusten behandlas då som en ny kapitalförlust på delägarätter hos avyttraren. Ett exempel illustrerar. Om en del av en kapitalförlust från B inte kan utnyttjas fullt ut av A får återstoden inte sparas av A utan överskjutande del får sparas i B och får utnyttjas efterföljande år av B enligt huvudregeln i första stycket, första meningen eller av A eller av ett annat koncernbolag, enligt de villkor som gäller enligt andra meningen i första stycket.

Paragrafen har utformats med Lagrådets förslag som förebild. Vissa redaktionella anpassningar till inkomstskattelagens uttryckssätt och struktur har dock skett.

27 §

Första stycket. Huvudregeln i första stycket har kompletterats med en bestämmelse som på ett mer tydligt sätt avgränsar de kapitalförluster som omfattas av huvudregeln mot kapitalförluster på rörelsebetingade delägarätter och fordringsrätter, vilka regleras exklusivt i andra respektive tredje stycket. Genom den nya andra meningen ges en turordningsregel för kapitalförluster på delägarätter som omfattas av huvudregeln. Sådana kapitalförluster skall tas i anspråk efter kapitalförluster på sådana rörelsebetingade delägarätter som avses i paragrafens andra stycke och sådana kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och utländska del-

ägarbeskattade företag som enligt bestämmelserna i 50 kap. 12 § respektive 52 kap. 8 §, bara får dras av mot avyttrarens kapitalvinster på delägarrätter.

Andra stycket. Stycket behandlar endast kapitalförluster i handelsbolag på delägarrätter som innehas som ett led i rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära. Kapitalförluster på sådana delägarrätter får bara dras av mot vinster på andra delägarrätter som handelsbolaget äger. Kvoteringsregeln i 24 § får således inte tillämpas på kapitalförluster på rörelsebetingade delägarrätter

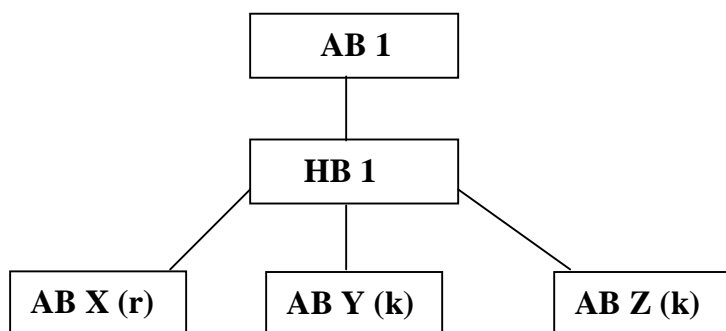
I och med att en kapitalförlust på en rörelsebetingad delägarrätt får dras av mot en kapitalvinst på en delägarrätt gäller en något vidare fälla än den som gäller för kapitalförluster på delägarrätter som omfattas av första stycket (för dessa gäller dock även kvoteringsregeln i 24 §).

En kapitalförlust på en rörelsebetingad delägarrätt som inte kan utnyttjas får sparas i handelsbolaget till följande beskattningsår och då utnyttjas på motsvarande sätt i handelsbolaget. Detta uttrycks genom att det anges att kapitalförlusten behandlas som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

Tredje stycket motsvarar andra stycket i paragrafens nuvarande lydelse med den skillnaden att kapitalförluster på delägarrätter inte längre omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Endast kapitalförluster på fordringsrätter vars innehav betingats av rörelse som handelsbolaget eller bolaget närstående bedrivit omfattas av den föreslagna lydelsen.

Regeringen har i vissa redaktionella hänseenden frångått Lagrådets förslag till utformning av paragrafen, bl.a. återfinns huvudregeln även fortsättningsvis i paragrafens början.

Ett exempel illustrerar reglernas tillämpning.



Rörelsebetingat innehav:(r), Kapitalplaceringsinnehav:(k)

AB 1 är ett rörelsedrivande företag med ett 50-procentigt andelsinnehav i det rörelsedrivande företaget HB 1 som äger aktier i AB X, Y och Z. Innehavet i det onoterade AB X är rörelsebetingat och innehaven i de marknadsnoterade AB Y och Z är kapitalplacering. HB 1 redovisar en rörelsevinst om 200 mnkr det aktuella beskattningsåret. Under beskattningsåret har aktieinnehaven i AB X, Y och Z avyttrats. Avyttringen av aktierna i

AB X (r) har medfört en kapitalförlust på 50 mnkr,
 AB Y (k) har medfört en kapitalvinst på 25 mnkr,
 AB Z (k) har medfört en kapitalförlust på 30 mnkr.

Kapitalförlusten om 50 mnkr från avyttringen av AB X får bara kvittas mot kapitalvinsten om 25 mnkr på avyttringen av AB Y och tas därför i anspråk före kapitalförlusten på avyttringen av AB Z. Återstående förlust från avyttringen av AB X, 25 mnkr, får sparas i handelsbolaget till nästa beskattningsår och då utnyttjas på motsvarande sätt i handelsbolaget. För kapitalförlusten om 30 mnkr från avyttringen av AB Z gäller att den får utnyttjas till 70 procent mot övriga intäkter i HB 1 (200 – 21). Handelsbolagets nettoresultat, 179 mnkr, fördelas enligt bolagsavtalet på delägarna efter deras andelstal. AB 1 som äger hälften av andelarna i HB 1 påförs alltså 89,5 mnkr.

50 kap.

12 §

Paragrafen är ny och har utformats med ledning av Lagrådets förslag. Bestämmelsen avviker dock i några – både materiella och redaktionella – avseenden från Lagrådets förslag.

I lagrådsremissen gavs i 10 § och 11 § andra stycket hänvisningar till den nya 12 §. Lagrådet menar beträffande hänvisningens placering i 11 § andra stycket att hänvisningens placering ger ett intryck av att avdragsbestämmelsen i 11 § första stycket är absolut och att 12 § således varken begränsar eller utvidgar avdragsrätten för handelsbolags icke rörelsebetingade andelar i ett annat handelsbolag. Med tanke på att tillämpningen av 12 § inte förutsätter att handelsbolagsandelen är rörelsebetingad anser Lagrådet att det föreligger en motsättning mellan 11 § första stycket och 12 § i det remitterade förslaget. Regeringen gör mot denna bakgrund bedömningen att det är lämpligast att avstå från hänvisningarna till 12 § i 10 och 11 §§. Detta stämmer dessutom bättre överens med den teknik som används i inkomstskattelagen i övrigt, dvs. att man inte kan läsa paragraferna fristående. Det är t.ex. vanligt förekommande i inkomstskattelagen att en paragrafs tillämpningsområde utvidgas eller inskränks genom bestämmelser i andra paragrafer, oftast placerade i nära anslutning till den förstnämnda paragrafen.

Enligt Lagrådets mening bör ordet kapitalförlust reserveras för den beräknade förlusten på handelsbolagsandelen. Lagrådet föreslår i stället att ordet *värdenedgång* används som ett begrepp innefattande både kapitalförlust på en delägarrätt (*realiserad värdenedgång*) och en *orealiserad värdenedgång* på en delägarrätt som handelsbolaget ägt eller äger. Regeringen har följt Lagrådets förslag.

Som redogjorts för i avsnitt 5.1.3 anser regeringen att det för bestämmelsens tillämpning inte är lämpligt att även innehavet av den aktuella handelsbolagsandelen är rörelsebetingat. Även bestämmelsen om att indirekt ägda innehav av delägarrätter genom andra handelsbolag har utformats på ett annat sätt än vad Lagrådet föreslagit.

Första stycket innehåller bestämmelsen om en kvittningsfälla för kapitalförluster på andelar i handelsbolag för den del av förlusten som till sitt belopp motsvarar delägarens del av en realiserad eller orealiserad värde-

nedgång på en delägar rätt i handelsbolaget som handelsbolaget innehaft under någon del av den tidsperiod när avyttraren av andelen i handelsbolaget ägt andelen. Något annorlunda uttryckt; delägarrens del av en kapitalförlust på en delägar rätt som handelsbolaget ägt eller delägarrens del av en värdenedgång på en delägar rätt som handelsbolaget innehar. Den del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget som beloppsmässigt motsvarar delägarrens del av den realiserade eller orealiserade värdenedgången på handelsbolaget tillhöriga delägar rätter får bara dras av mot delägarrens kapitalvinster på delägar rätter. Det ställs inte något krav på visat orsakssamband mellan å ena sidan kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget och förlusten eller värdenedgången på handelsbolaget tillhörig delägar rätt å den andra.

Med avyttrarens del av värdenedgången på delägar rätten menas den del av handelsbolagets förlust respektive värdenedgång på en delägar rätt som belöper på andelen beräknat efter delägarrens andel i resultatet i handelsbolaget, vilket som regel följer andelstalet i bolaget. Regeln tillämpas oavsett om det är köparen eller säljaren av handelsbolagsandelen som skall redovisa handelsbolagets resultat.

Även innehav av delägar rätter genom handelsbolag som ägs eller ägts direkt eller indirekt av det handelsbolag som kapitalförlusten på handelsbolagsandelen är hänförlig till skall beaktas vid tillämpningen av bestämmelsen. Realiserade och orealiserade värdenedgångar på delägar rätter som ägs indirekt skall således beaktas när man skall fastställa hur stor del av en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som bara får dras av mot avyttrarens kapitalvinster på delägar rätter. Den del som på detta sätt skall påverka avdragsrätten för kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget är avyttrarens indirekta andel av kapitalförlusten eller värdenedgången på delägar rätter i det indirekt ägda handelsbolaget. Bestämmelsen om indirekt ägda delägar rätter tillämpas bara om delägar rätten innehas indirekt genom ett eller flera led av handelsbolag. Finns t.ex. ett mellanliggande aktiebolag i ägarkedjan tillämpas inte bestämmelsen om indirekta innehav av delägar rätter.

Även kapitalförluster på delägar rätter från tidigare år som sparats i handelsbolaget skall beaktas när frågan om viss del av kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget bara får dras av mot avyttrarens kapitalvinster på delägar rätter.

Givetvis omfattas i fallet med orealiserad värdenedgång endast sådana delägar rätter som handelsbolaget innehar vid tidpunkten för avyttringen av andelen i handelsbolaget.

I det fallet att endast en del av innehavet i handelsbolaget avyttras med förlust så skall bestämmelsen naturligtvis tillämpas på så sätt att endast den del av delägarrens andel av en realiserad eller orealiserad värdenedgång på delägar rätter i handelsbolaget och som svarar mot storleken på den del av innehavet i handelsbolaget som avyttrats, bara får dras av mot kapitalvinster hos delägarren. Ett exempel illustrerar. A:s andel i handelsbolaget Y uppgår till 50 procent. HB Y säljer rörelsebetingade delägar rätter med förlust. Förlusten uppgår till 100 mnkr. A avyttrar hälften av innehavet i HB Y med förlust. Förlusten beräknas till 50 mnkr. A:s del av HB Y:s förlust på de rörelsebetingade delägar rätterna är 50 mnkr. Den del av kapitalförlusten på det avyttrade innehavet i HB Y som bara får dras av mot kapitalvinster på delägar rätter hos A uppgår till 25, dvs. hälften av A:s del av HB Y:s kapitalförlust på delägar rätterna, efter-

ten av A:s del av HB Y:s kapitalförlust på delägarrätterna, eftersom A har kvar halva sitt innehav i HB Y motsvarande 25 procent av HB Y.

I bestämmelsen uppställs även några ytterligare villkor för bestämmelsens tillämpning.

Enligt villkoret i den *första strecksatsen* måste delägarrätten i fråga vara en kapitaltillgång hos handelsbolaget.

I den *andra strecksatsen* förutsätts att innehavet av delägarrätten be-
tingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållandena eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

Den *tredje strecksatsen* föreskriver som ett villkor att värdenedgången inte motsvaras av en värdeuppgång på en annan delägarrätt hos handelsbolaget under delägarrens innehavstid av andelen i handelsbolaget som kapitalförlusten är hänförlig till. Även värdeuppgång på en delägarrätt som utgör en kapitalplacering skall beaktas vid tillämpningen.

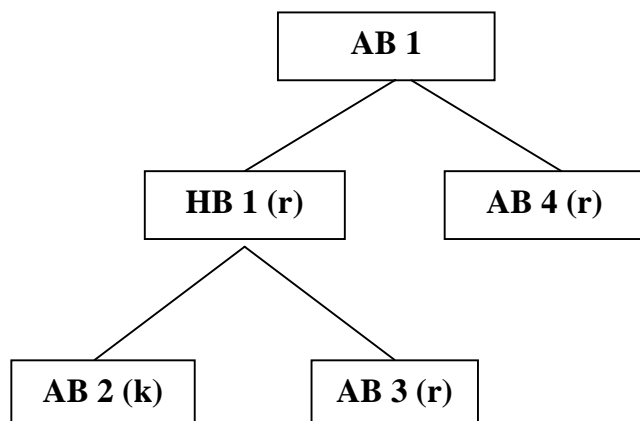
Som framgår av *punkt 4 av övergångsbestämmelserna* skall värdeförändringar på delägarrätter inte beaktas om delägarrätten avyttrats före den 7 december 2001 om det inte är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 §.

I *andra stycket* föreskrivs att den del av en kapitalförlust som inte kan utnyttjas i den föreskrivna kvittningsfällan får sparas och utnyttjas på motsvarande sätt efterföljande beskattningsår. Detta uttrycks genom att det anges att kapitalförlusten behandlas som en ny kapitalförlust följande beskattningsår.

I *tredje stycket* anges att bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt om delägarrätten ägs eller ägts genom en utländsk juridisk person var inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarren. Bestämmelsen har lagts till eftersom det förekommer utländska juridiska personer som delägarbeskattas men som inte kan anses utgöra en motsvarighet till ett svenskt handelsbolag. Innehav av delägarrätter genom ett sådant företag som ägs direkt eller indirekt skulle då inte omfattas av bestämmelsen i första stycket.

Ett exempel illustrerar tillämpningen av reglerna.

AB 1 avyttrar andelen i HB 1



Rörelsebetingat innehav:(r), Kapitalplaceringsinnehav:(k)

AB 1 har ett 50-procentigt andelsinnehav i de rörelsedrivande företagen HB 1 och AB 4. Innehavet i HB 1 och AB 4 är rörelsebetingat. HB 1 har ett rörelsebetingat aktieinnehav i AB 3 och ett kapitalplaceringsinnehav i AB 2.

AB 1 redovisar en rörelsevinst om 300 mnkr. Under beskattningsåret har innehaven i HB 1 och AB 4 avyttrats. AB 1 har,
 – avyttrat aktierna i AB 4 med vinst om 20 mnkr,
 – avyttrat andelen i HB 1 med kapitalförlust om 100 mnkr som följd. Före avyttringen av andelen har HB 1:s innehav i AB 3 försålts med en förlust om 75 mnkr och innehavet i AB 2 har sjunkit i värde.

Av förlusten på andelen i HB 1 motsvarar beloppsmässigt 37,5 mnkr av HB 1:s förlust på avyttringen av de rörelsebetingade delägarrätterna i AB 3. AB 1 måste kvitta förlusten till den del den motsvarar bolagets andel i resultatet i handelsbolaget (vilket enligt bolagsavtalet följer andelstalet, som utgör 50 procent) av förlusten från försäljningen av aktierna i AB 3, dvs. 37,5 mnkr ($75/2$), mot kapitalvinsten från avyttringen av AB 4 ($20 - 37,5$). Den delen av förlusten (17,5) som inte kan dras av mot kapitalvinsten från försäljningen av AB 4 får inte dras av mot AB 1:s övriga intäkter utan skall sparas till efterföljande beskattningsår och då utnyttjas på motsvarande sätt. Från AB 1:s övriga intäkter får däremot dras av hela den delen av förlusten som inte motsvarar förlusten på HB 1:s rörelsebetingade innehav i AB 3, dvs. 62,5 mnkr. Sammanfattningsvis får 82,5 mnkr ($62,5 + 20$) av kapitalförlusten om 100 mnkr på andelen i HB 1 dras av vid det aktuella beskattningsåret, varav 62,5 mnkr från AB 1:s rörelsevinst om 300 mnkr. Värdenedgången på HB 1:s innehav i AB 2 påverkar inte avdragsrätten för förlusten på andelen i HB 1 eftersom innehavet i AB 2 inte är rörelsebetingat.

13 §

Innehållet i paragrafen, som är ny, har närmare kommenterats i avsnitt 5.1.4. I förhållande till Lagrådets förslag har vissa redaktionella ändringar gjorts. Paragrafen tillämpas även för att beräkna värdenedgång och

värdeuppgång på delägarätter som ägs indirekt genom ett annat handelsbolag.

Första stycket innehåller inledningsvis kopplingen till regeln i 12 § om den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag och hur värdenedgång respektive värdeuppgång skall beräknas.

I styckets *första strecksats* ges en regel om fiktiv anskaffningsutgift.

Har delägarätten förvärvats av handelsbolaget före handelsbolagsdelägarens förvärv av handelsbolagsandelen som kapitalförlusten är hänförlig till, utgörs den fiktiva anskaffningsutgiften av marknadsvärdet på delägarätten vid förvärvet av andelen i handelsbolaget.

Om delägarätten har förvärvats av handelsbolaget efter förvärvet av den aktuella handelsbolagsandelen behöver givetvis anskaffningsutgiften inte korrigeras utan utgör då handelsbolagets anskaffningsutgift vid förvärvet.

Ovillkorade tillskott som handelsbolaget gör, t.ex. till ett aktiebolag, efter delägarens förvärv av andelen i handelsbolaget beaktas vid den fiktiva vinstberäkningen.

Om andelstalet i handelsbolaget har förändrats skall det inte påverka tillämpningen av bestämmelsen. Anskaffningsutgiften för en viss delägar rätt utgörs därför av marknadsvärdet på denna när andelen i handelsbolaget anskaffas initialt eller i fallet att delägar rätten förvärvats efter förvärvet av andelen i handelsbolaget, anskaffningsutgiften när handelsbolaget förvärvar delägar rätten. Någon hänsyn till förändringar i andelsinnehavet i handelsbolaget skall således inte tas, se även den allmänna motiveringen i avsnitt 5.1.4.

I styckets *andra strecksats* ges regeln om hur avstämningsvärdet skall bestämmas när en delägar rätt är i handelsbolagets ägo när andelen i handelsbolaget avyttras, se även avsnitt 5.1.4.

Andra stycket. Av stycket framgår att reglerna i 44 och 48 kap. skall tillämpas med undantag från schablonregeln i 48 kap. 15 §. Beträffande tillämpningen av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § faller det sig naturligt att tillämpa den på följande sätt. Ett handelsbolag har anskaffat samma sorts delägar rätter såväl före som efter delägarens förvärv av handelsbolagsandelen och sedan avyttras endast en del av delägar rätterna. Handelsbolaget innehade 100 delägar rätter av samma slag som förvärvats innan delägaren förvärvade andelen i handelsbolaget och dessa var värda 50 kr styck vid delägarens andelsförvärv. Därefter köpte handelsbolaget 100 nya delägar rätter av samma slag för 200 kr styck. Om handelsbolaget nu avyttrar 100 delägar rätter skall som anskaffningsutgift räknas 125 och inte 50 kr.

52 kap.

8 §

Paragrafen är ny och har utformats i enlighet med Lagrådets förslag.

I lagrådsremissen gavs i 6 § och 7 § andra stycket hänvisningar till den nya 8 §. I konsekvens med vad som anförts i kommentaren till 50 kap. 12 § rörande hänvisningar till denna paragraf har hänvisningarna till 8 § i 6 § och 7 § andra stycket utgått.

I fråga om en kapitalförlust på en andel i en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna ges en hänvisning till bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ om den begränsade avdragsrätten för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag. Dessa bestämmelser skall tillämpas på motsvarande sätt i fråga om en kapitalförlust på en andel i en utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 §. Bestämmelsen omfattar även den situationen att en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägaren avyttrar en andel i en utländsk juridisk person av samma slag.

Som framgår av *punkt 5 av övergångsbestämmelserna* skall värdeförändringar på delägarätter inte beaktas om delägarätten avyttrats före den 16 april 2002 om det inte är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 §.

Övergångsbestämmelserna

Punkt 2. Regeln utgör en tillrättaläggande rättelse. När den nu upphävda bestämmelsen i 48 kap. 26 § tredje stycket tillämpas skall även ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Denna tillämpningsföreskrift skall tillämpas retroaktivt med verkan fr.o.m. 2002 års taxering.

Punkt 3. De nya reglerna om avdrag för kapitalförluster på delägarätter skall tillämpas på avyttringar fr.o.m. dagen efter avlämnandet av regeringens skrivelse till riksdagen i vilken de nya reglerna aviseras, dvs. fr.o.m. den 7 december 2001.

De nya reglerna tillämpas även på tidigare gjorda förluster på avyttringar av delägarätter men där avdragsrätten inte har kunnat göras gällande förrän dagen efter den dag när skrivelsen avlämnades, dvs. den 7 december 2001, på grund av att villkoren för avdragsrätten enligt 25 kap. 30 § har uppfyllts först vid denna senare tidpunkt. Det sagda innebär att tidigare realiserade koncerninterna kapitalförluster på delägarätter, för vilka gäller en uppskjuten avdragsrätt, omfattas av de nya reglerna om tillgången, dvs. delägarätten, innehas av ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller av det avyttrande företaget, dagen efter den dag då skrivelsen avlämnades till riksdagen.

För tillämpningen av den nya bestämmelsen i 48 kap. 26 § första stycket andra meningen medför övergångsbestämmelsen följande. För kapitalförluster på delägarätter som har avyttrats den 7 december 2001 eller senare och som inte kan utnyttjas av avyttraren ges möjlighet att i enlighet med 48 kap. 26 § i dess nya lydelse utnyttja förlusten inom koncernen. För kapitalförluster på delägarätter som avyttrats före den 7 december 2001 tillämpas 48 kap. 26 § i dess nuvarande lydelse vilket bl.a. innebär att det inte finns möjlighet till kvittning inom koncernen.

Punkt 4. De nya reglerna om avdrag för kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag skall tillämpas på avyttringar fr.o.m. dagen efter avlämnandet av regeringens skrivelse till riksdagen i vilken de nya reglerna aviseras, dvs. fr.o.m. den 7 december 2001.

När bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ tillämpas beaktas inte värdeförändringar på delägarätter som avyttrats före den 7 december 2001 om det inte är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om

uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 §. Bestämmelsen var enligt förslaget i lagrådsremissen en materiell bestämmelse i 50 kap. 12 § men har på Lagrådets förslag placerats i övergångsbestämmelsen. Undantagsregeln i sista ledet av meningen har tillkommit efter lagrådsremissen.

De nya reglerna tillämpas även på tidigare gjorda förluster på avyttringar av andelar i svenska handelsbolag men där avdragsrätten inte har kunnat göras gällande förrän dagen efter den dag när skrivelsen avlämnades, dvs. den 7 december 2001, på grund av att villkoren för avdragsrätten enligt 25 kap. 30 § har uppfyllts först vid denna senare tidpunkt. Det sagda innebär att tidigare realiserade koncerninterna kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag, för vilka gäller en uppskjuten avdragsrätt, omfattas av de nya reglerna om tillgången, dvs. andelen i ett svenskt handelsbolag, innehas av ett företag i intressegemenskap med det avyttrande företaget eller av det avyttrande företaget, dagen efter den dag då skrivelsen avlämnades till riksdagen.

Punkt 5. Bestämmelserna tillämpas på kapitalförluster vid avyttringar av andelar i sådana utländska juridiska personer som anges i 6 kap. 14 § om avyttringen skett efter den 15 april 2002.

När bestämmelsen i 52 kap. 8 § tillämpas beaktas inte värdeförändringar på delägarätter som avyttrats före den 16 april 2002 om det inte är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 §. Bestämmelsen var enligt förslaget i lagrådsremissen en materiell bestämmelse i 52 kap. 8 § men har på Lagrådets förslag placerats i övergångsbestämmelsen. Undantagsregeln i sista ledet av meningen har tillkommit efter lagrådsremissen.

Punkten reglerar även koncerninterna kapitalförluster på andelar där det fortfarande gäller en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § den 16 april 2002, dvs. dagen efter överlämnandet av propositionen till riksdagen.

8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation

17 §

I bestämmelsen anges i vilken ordning skattereduktion enligt olika lagar skall tillgodoräknas. Hänvisningen till lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 och 2003 års taxeringar har ändrats med anledning av ändring av lagens rubrik.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:906) om
skattereduktion för fastighetsskatt

Prop. 2001/02:140

14 §

Liksom i 17 § lagen (2000:1380) om skattereduktion för utgifter för vissa anslutningar för tele- och datakommunikation har lydelsen av rubriken på lagen (2000:1006) om skattereduktion på förvärvsinkomster vid 2002 och 2003 års taxeringar ändrats.

Förteckning över remissinstanser som yttrat sig över promemorian Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägaraktier och andelar i svenska handelsbolag (Fi2001/4621)

Riksskatteverket, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Östergötlands län, Närings- och teknikutvecklingsverket NUTEK, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Riksskatteverket har till sitt yttrande fogat yttranden som inhämtats från skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö, Örebro och Växjö.

Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har åberopat yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Finansinspektionen, Riksrevisionsverket, Stockholms Handelskammare, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Företagsekonomiska institutionen vid Uppsala universitet, Centralorganisationen SACO, Finansbolagens förening, HSB Riksförbund, Kooperativa förbundet, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Handel- och Tjänsteföretagen, Svensk Industriförening, Svenska Handelskammareförbundet, Svenska Revisorssamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation och Svenska Riskkapitalföreningen har avstått från att yttra sig.

Lagförslagen i promemorian Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag (Fi2001/4621)

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 48 kap. 26 och 27 §§ samt 50 kap. 10 och 11 §§ skall ha följande lydelse.

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 50 kap. 12 och 13 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 kap.

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som inte är förvaltningsföretag avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19–21, 23 och 24 §§.

I fråga om kapitalförluster på delägarätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, tillämpas 19 och 20 §§. Kapitalförluster på sådana delägarätter skall vid tillämpningen av 20 § tas i anspråk före kapitalförluster på andra delägarätter. Om en del av en förlust inte kan dras av enligt 20 § behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

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

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

50 kap.

10 §

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

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

Den del av en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag som motsvarar avyttrarens andel av en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägar rätt som handelsbolaget varit ägare till under beskattningsåret, får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en förlust inte kan dras av behandlas den som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

¹ Senaste lydelse 2000:540.

Begränsningen i andra stycket gäller bara för delägarrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

11 §

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

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

En kapitalförlust som uppkommer när ett svenskt handelsbolag avyttrar en andel i ett annat svenskt handelsbolag skall dras av med 70 procent av förlusten *om inte annat anges i andra stycket och i 12 §.*

En kapitalförlust på en andel vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall alltid dras av i sin helhet *om inte annat anges i 12 §.*

12 §

Den del av en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag som motsvarar avyttrarens andel av en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägarrätt som handelsbolaget varit ägare till under beskattningsåret, får dras av bara mot kapitalvinster på sådana delägarrätter som anges i 48 kap. 20 §. En sådan del av en kapitalförlust skall tas i anspråk före kapitalförluster på sådana delägarrätter som anges i 48 kap. 27 § första stycket. Om en del av en förlust inte kan dras av behandlas den som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

Begränsningen i första stycket gäller bara för delägarrätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå

13 §

När storleken på en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägarrätt som anges i 10 § andra stycket och 12 § första stycket skall bestämmas, tillämpas bestämmelserna i andra och tredje styckena. För att bestämma storleken på en kapitalförlust på en sådan delägarrätt tillämpas också bestämmelserna i 44 och 48 kap. i tillämpliga delar.

Har en delägarrätt förvärvats av handelsbolaget före den skattskyldiges förvärv av andelen i handelsbolaget skall som anskaffningsutgift anses marknadsvärdet på delägarrätten vid förvärvet av andelen.

En delägarrätt som inte är avyttrad när andelen i handelsbolaget avyttras skall värderas till marknadsvärdet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2002 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

2. Bestämmelserna i sin nya lydelse tillämpas på avyttringar av delägarätter och på andelar i svenska handelsbolag som skett efter den 6 december 2001.

3. Bestämmelserna i sin nya lydelse tillämpas också på delägarätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 6 december 2001 eller tidigare men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffar den 7 december 2001 eller senare.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 48 kap. 26 och 27 §§, 50 kap. 10 och 11 §§ samt 52 kap. 6 och 7 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas åtta nya paragrafer, 50 kap. 12–14 §§, 52 kap. 8–12 §§ samt närmast före 50 kap. 10–12 §§ samt 52 kap. 6–8 §§ nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***48 kap.**

26 §

Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter. Om en del av en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster, behandlas den som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret.

Begränsningen i första stycket gäller inte om innehavet av delägarätterna betingats av rörelse som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

Om det avyttrande företaget inte kan dra av en del av en kapitalförlust mot kapitalvinster på delägarätter, får i stället ett annat företag som med avdragsrätt kan ta emot eller lämna koncernbidrag till det avyttrande företaget dra av förlusten mot en sådan vinst. Den del av förlusten som inte utnyttjas av ett sådant annat företag behandlas som en ny kapitalförlust på delägarätter i det avyttrande företaget det följande beskattningsåret.

Begränsningen i första stycket gäller inte heller i fråga om kapitalförluster när sådana svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som inte är förvaltningsföretag avyttrar andelar eller när svenska sparbanker eller svenska ömsesidiga skadeförsäkringsföretag avyttrar andelar, om det sammanlagda röstetalet för deras innehav vid avyttringen motsvarade 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag tillämpas 19–21, 23 och 24 §§.

*Kapitalförluster på delägar-
rätter vars innehav betingats av rö-
relse som bedrivs av handelsbola-
get eller av någon som med hän-
syn till äganderättsförhållanden
eller organisatoriska förhållanden
kan anses stå handelsbolaget
nära, får dras av bara mot han-
delsbolagets kapitalvinster på del-
ägar-
rätter. På sådana kapitalför-
luster tillämpas inte bestämmelsen
i 24 §. Kapitalförluster på sådana
delägar-
rätter skall tas i anspråk
före kapitalförluster på andra del-
ägar-
rätter i handelsbolaget. Om
en del av en förlust inte kan dras
av, behandlas den som en ny kapi-
tal-
förlust på delägar-
rätter i han-
delsbolaget det följande beskatt-
ningsåret.*

Kapitalförluster på sådana *del-
ägar-
rätter och fordringsrätter* vars
innehav betingats av rörelse som
bedrivs av handelsbolaget eller av
någon som med hänsyn till ägan-
derättsförhållanden eller organisa-
toriska förhållanden kan anses stå
handelsbolaget nära, skall dock
alltid dras av i sin helhet.

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

50 kap.

Huvudregel

10 §

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

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 *eller* 12 §.

¹ Senaste lydelse 2000:540.

Handelsbolag som ägs av
handelsbolag

11 §

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

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

En kapitalförlust på en andel vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock dras av i sin helhet *om inte annat anges i 12 §.*

Begränsad avdragsrätt i vissa fall

12 §

Den del av en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som motsvarar avyttrarens andel av en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägarrätt som är kapitaltillgång och som handelsbolaget ägt eller äger får dras av bara mot delägarens kapitalvinster på delägarrätter om handelsbolagets innehav betingats av rörelse på sätt som anges i 11 § andra stycket. En kapitalförlust på en delägarrätt som handelsbolaget ägt beaktas bara om delägarrätten avyttrats efter den 6 december 2001.

Om det är ett svenskt handelsbolag som avyttrat andelen i handelsbolaget, skall den del av kapitalförlusten som får dras av bara mot kapitalvinster på delägarrätter tas i anspråk före kapitalförluster på sådana delägarrätter som omfattas av bestämmelsen i 48 kap. 27 § första stycket.

Om en del av en förlust inte kan dras av på grund av bestämmelserna i första stycket, behandlas den

som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

Prop. 2001/02:140
Bilaga 3

13 §

När storleken på en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägar rätt som anges i 12 § skall bestämmas, tillämpas bestämmelserna i 44 och 48 kap., med undantag för 48 kap. 15 §. Om en delägar rätt har förvärvats av handelsbolaget före delägar ens förvärv av andelen i handelsbolaget, skall dock som anskaffningsutgift anses marknadsvärdet på delägar rätten vid förvärvet av andelen.

En delägar rätt som innehas av handelsbolaget när andelen i bolaget avyttras skall värderas till marknadsvärdet vid avyttringstidpunkten.

14 §

Bestämmelserna i 12 och 13 §§ tillämpas på motsvarande sätt om handelsbolaget ägt eller äger en delägar rätt indirekt genom ett svenskt handelsbolag eller genom en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna.

52 kap.

Huvudregel

6 §

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

I inkomstslaget näringsverksamhet skall en kapitalförlust dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 7 eller 8 §.

Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag

7 §

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

Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingats av rörelse som

Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingats av rörelse som

bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock *alltid* dras av i sin helhet

bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, skall dock dras av i sin helhet *om inte annat anges i 8 §.*

Kapitalförluster på andelar i vissa utländska juridiska personer

8 §

I fråga om kapitalförluster på en andel i en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna gäller följande. Förlusten får, till den del den motsvarar avyttrarens andel av en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägar rätt som den utländska juridiska personen ägt eller äger, dras av bara mot delägarens kapitalvinster på delägar rätter om

– delägar rätten är en kapitaltillgång, och

– den utländska juridiska personens innehav betingats av rörelse som bedrivs av den utländska juridiska personen eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå denne nära. En kapitalförlust på en delägar rätt som den utländska juridiska personen ägt beaktas bara om delägar rätten avyttrats efter den 30 juni 2002.

9 §

Om det är ett svenskt handelsbolag som avyttrat andelen i den utländska juridiska personen enligt 8 §, skall den del av kapitalförlusten som får dras av bara mot kapitalvinster på delägar rätter tas i anspråk före kapitalförluster på sådana delägar rätter som omfattas av bestämmelsen i 48 kap. 27 § första stycket.

10 §

Om en del av en förlust inte kan dras av på grund av bestämmelserna i 8 §, behandlas den som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

11 §

När storleken på en kapitalförlust eller värdenedgång på en delägarrätt som anges i 8 § skall bestämmas, tillämpas bestämmelserna i 50 kap. 13 § på motsvarande sätt.

12 §

Bestämmelserna i 8 § tillämpas på motsvarande sätt om den utländska juridiska personen ägt eller äger en delägarrätt indirekt genom ett svenskt handelsbolag eller genom en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna.

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

2. De nya bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ samt 50 kap. 10–14 §§ tillämpas på kapitalförluster på delägarätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. De nya bestämmelserna tillämpas också på kapitalförluster på delägarätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 6 december 2001.

3. De nya bestämmelserna i 52 kap. 6–12 §§ tillämpas på kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer som anges i 6 kap. 14 § och som avyttrats den 1 juli 2002 eller senare. De tillämpas också på kapitalförluster på sådana andelar som avyttrats före den 1 juli 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 30 juni 2002.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2002-03-26

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 14 mars 2002 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Per Classon.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I början av 2001 avlämnade 1998 års företagsskatteutredningar betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar (SOU 2001:11). Ett huvudförslag i betänkandet är att aktiebolag, ekonomiska föreningar och vissa andra subjekt i princip inte skall beskattas för kapitalvinster på näringsbetingade andelar men å andra sidan inte få avdrag för kapitalförluster på sådana andelar. I budgetpropositionen för 2002 har regeringen förklarat att det är angeläget att avskaffa beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar (prop. 2001/02:1 s. 196).

I en skrivelse som beslutades och överlämnades till riksdagen den 6 december 2001 (skr. 2001/02:77) aviserade regeringen förslag om ändringar i bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägarätter och på andelar svenska handelsbolag. Enligt skrivelsen skulle de kommande reglerna tillämpas på avyttringar av delägarätter och andelar fr.o.m. den 7 december 2001. I lagrådsremissen återkommer regeringen nu med konkreta lagförslag i ämnet.

I skrivelsen och lagrådsremissen har regeringen gjort bedömningen att företagen i ökad omfattning kommer att välja att realisera kapitalförluster mot bakgrund av regeringens uttalade ambition att genomföra en lagstiftning på grundval av utredningsbetänkandet. Regeringen pekar också på att det förekommer handel med företag med kapitalförluster. Med hänsyn till detta och till det avsevärda skattebortfall som i annat fall riskerar att uppkomma föreligger enligt regeringen särskilda skäl för att tillämpa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen och låta de nya reglerna gälla redan för avyttringar fr.o.m. dagen efter överlämnandet av skrivelsen till riksdagen.

Syftet med att införa undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen var närmast att skapa förutsättningar för att snabbt sätta stopp för förfaranden som klart framstod som inte godtagbara (jfr prop. 1978/79:195 s. 56). Den skatteplanering som nu är aktuell synes till stor del vara av annat slag och resultatet av en anpassning från företagens sida till väntade regelförändringar. Några formella hinder

mot att tillämpa bestämmelsen också i sådana fall finns emellertid inte (jfr Lagrådets yttrande i prop. 1991/92:117 s.25 ff.). Det är riksdagens sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka.

I skr. 2001/02:77 har regeringen tämligen utförligt och detaljerat redogjort för innehållet i de aviserade lagändringarna. I det nu remitterade förslaget ingår vissa bestämmelser om indirekt ägande (se de föreslagna bestämmelserna i 50 kap. 14 §) som inte uttryckligt nämns i skrivelsen till riksdagen och beträffande vilka det därför skulle kunna ifrågasättas om en retroaktiv tillämpning från den tidpunkt då skrivelsen överlämnades är förenlig med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Lagrådet finner emellertid att de berörda bestämmelserna om indirekt ägande i den remitterade lagtexten står i ett naturligt och nära samband med de aviserade lagändringarnas centrala innehåll och att de därför varit rimligt förutsebara för den som tagit del av skrivelsen. Det finns under sådana förhållanden inte tillräcklig anledning för Lagrådet att från konstitutionella utgångspunkter rikta invändningar mot att även bestämmelserna om indirekt ägande görs tillämpliga från den dag då skrivelsen avlämnades.

För närvarande är det oklart hur den kommande reformen rörande kapitalvinstbeskattningen kommer att utformas mer i detalj. Den omständigheten hindrar emellertid enligt Lagrådets mening inte att det nu införs regler som kan väntas komma att gälla under en ganska kort tid och som måste väsentligt revideras i samband med de kommande mera genomgripande lagändringarna. Lagrådet anser i och för sig att det finns goda skäl som talar för att inkomstskattelagen inte bör belastas med lagregler av kort varaktighet och ifrågasätter därför om det inte vore att föredra att de nu föreslagna bestämmelserna togs in i en särskild lag av tidsbegränsad giltighet. Om den ena eller andra tekniken skall väljas får emellertid närmast anses vara en lämplighetsfråga, varför Lagrådet inte vill av detta skäl ta ställning mot det framlagda förslaget. Inte heller i övrigt anser sig Lagrådet ha anledning att motsätta sig huvudlinjerna i detta förslag.

Lagförslaget är emellertid i vissa delar mycket komplicerat. En starkt bidragande orsak till detta är att regleringen täcker även fall där delägarrätterna direkt eller indirekt ägs av handelsbolag. Till alla de regler som redan finns om utnyttjande av förluster på delägarrätter m.m. kommer nu ytterligare särregler om kvittning av förluster mot vinster. Den sammantagna bilden har därmed blivit svåröverskådlig. Lagrådet har i sin granskning särskilt inriktat sig på att försöka göra regleringen tydligare.

48 kap. 26 §

Lagrrådet anser att paragrafen bör disponeras så att utnyttjandet mot kapitalvinster under det aktuella beskattningsåret regleras först. Detta utnyttjande kan ske antingen hos den juridiska person som haft kapitalförlusten (första stycket) eller hos ett koncernföretag (andra stycket). I ett nytt tredje stycke – som ersätter remissens avslutande meningar i första och andra styckena – kan bestämmelsen om utnyttjande under ett senare beskattningsår tas in.

För att ge viss stadga åt regeln om koncernutnyttjande förefaller det lämpligt att ställa som krav för att ett koncernföretag skall få utnyttja

förlusten att de båda berörda företagen begär att regeln skall tillämpas (jfr 3 § andra stycket lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt i lydelsen enligt SFS 1986:1234).

Med beaktande av vad som nu sagts kan paragrafen formuleras på förlagsvis följande sätt:

"Juridiska personers kapitalförluster på delägarätter får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter.

Till den del en förlust inte kan dras av på detta sätt får förlusten dras av mot en annan juridisk persons kapitalvinster på delägarätter under förutsättning att

1. båda juridiska personerna begär det, och
2. var och en av de juridiska personerna med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till den andra juridiska personen.

Vad som återstår outnyttjat av förlusten behandlas hos den juridiska person som haft förlusten som en ny kapitalförlust på delägarätter det följande beskattningsåret."

48 kap. 27 §

I paragrafen behandlas avdragsrätten för kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter i svenska handelsbolag. I första stycket hänvisas till de allmänna reglerna om kvittning och kvotering i inkomstslaget kapital (dessa regler gäller också för handelsbolag trots att förlusterna uppkommer i inkomstslaget näringsverksamhet). Enligt det nuvarande andra stycket är kapitalförluster på "betingade" delägarätter och fordringsrätter fullt avdragsgilla. Den del av regeln som gäller betingade delägarätter bryts nu ut till ett nytt stycke (andra stycket i förslaget) och ges också ett helt nytt innehåll. Lagrådet anser att regleringen blir enklare om bestämmelserna i nuvarande första stycket, i anpassad form, placeras sist i paragrafen. Vidare bör i det nya sista stycket anges att kvittning enligt 48 kap. 20 § inte skall ske i den mån kvittning kan ske enligt andra föreslagna regler. Med beaktande av vad som nu anförts skulle paragrafen kunna formuleras enligt följande:

"I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag gäller bestämmelserna i andra - fjärde styckena.

Kapitalförluster på delägarätter vars innehav betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära skall dras av mot bolagets kapitalvinster på delägarätter. Outnyttjad del av förlusten behandlas det följande beskattningsåret som en kapitalförlust enligt första meningen.

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

På andra kapitalförluster än som avses i andra och tredje styckena tillämpas bestämmelserna i 19-21, 23 och 24 §§. Bestämmelserna i 20 § om avdrag mot kapitalvinster skall dock inte tillämpas i den mån avdrag mot kapitalvinster kan göras enligt bestämmelserna ovan i andra stycket eller i 50 kap. 12 § eller 52 kap. 8 §."

Det kan tilläggas att regeln om uppskjuten avdragsrätt för outnyttjade kapitalförluster i ett handelsbolag inte är helt lätt att hantera eftersom handelsbolaget inte taxeras (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 595). I vad mån förutsättningarna för att tillämpa regeln är uppfyllda får därför prövas vid delägarrens taxering på grundval av uppgifter som handelsbolaget lämnat.

50 kap.

Under rubriken Kapitalförluster (före 9 §) finns nu rubriken Inkomstslaget näringsverksamhet (närmast före 10 §). Enligt förslaget tillkommer ytterligare rubriker närmast före 10, 11 och 12 §§. Rubriker på så många olika nivåer är knappast ägnade att främja klarhet och överskådlighet, varför Lagrådet föreslår att de särskilda underrubrikerna före 10, 11 och 12 §§ utgår.

50 kap. 11-14 §§

Enligt 50 kap. 11 § första stycket begränsas avdragsrätten för "icke betingade" andelar i svenska handelsbolag till 70 %. Enligt andra stycket är förluster på betingade andelar helt avdragsgilla, om inte annat anges i 12 §. Det intryck som ges är att 70 %-regeln är absolut och att 12 § således varken begränsar eller utvidgar avdragsrätten för handelsbolags icke betingade andelar.

För att bestämmelserna i 50 kap. 12 § skall vara tillämpliga ställs emellertid inget krav på att innehavet av handelsbolagsandelen skall vara betingat. Betingandekravet gäller nämligen enligt förslaget bara i nästa led, dvs. i fråga om handelsbolagets innehav av delägar rätt. Det föreligger därför en motsättning mellan 11 § första stycket och 12 §.

Som Lagrådet uppfattat det är syftet med lagstiftningen att ingripa mot kapitalförluster på betingade innehav av delägar rätter, oavsett om det är fråga om ett direktinnehav eller ett innehav genom handelsbolag. Det förefaller därför rimligt att begränsa tillämpningsområdet för kvittningsregeln i 50 kap. 12 § till de fall då det är fråga om ett betingat andelsinnehav. Någon anledning att slopa kravet att handelsbolagets innehav av delägar rätt skall vara betingat finns inte.

Enligt Lagrådets mening bör ordet "kapitalförlust" reserveras för den enligt 50 kap. beräknade förlusten på handelsbolagsandelen, bl.a. av det skälet att den för delägar rätten beräknade förlusten ofta – på grund av de föreslagna värderingsreglerna i 50 kap. 13 § – kommer att avvika från den kapitalförlust som räknas fram enligt de vanliga beräkningsreglerna i 44 kap. och 48 kap. Lagrådet föreslår att begreppet "värdenedgång" används i stället för "kapitalförlust eller värdenedgång".

Den föreslagna lagtexten i 50 kap. 12 § första stycket kan läsas så att den omfattar också en förlust på en delägar rätt som handelsbolaget avyttrat före delägarrens förvärv av andelen. Detta torde inte ha varit avsikten. Lagtexten bör kompletteras så att det framgår att vad som skall beaktas är endast (realiserad eller orealiserad) värdenedgång som inträffat under den tid delägaren innehaft andelen.

Enligt andra meningen i samma stycke skall en kapitalförlust på en delägar rätt beaktas bara om avyttringen skett efter den 6 december 2001,

dvs. den dag då regeringen i skr. 2001/02:77 lämnade riksdagen upplysningar om de nu aktuella lagändringarna. I punkt 2 i de föreslagna övergångsbestämmelserna knyts tillämpligheten av de nya lagbestämmelserna i stor utsträckning till om vissa för skattskyldigheten avgörande förhållanden inträffat efter den 6 december eller före den 7 december 2001. Den aktuella meningen har ett naturligt samband med dessa bestämmelser och synes därför böra utgå ur paragrafen och i stället infogas i övergångsbestämmelserna (se härom nedan).

Enligt förslaget gäller vid såväl direktinnehav som vid innehav genom handelsbolag att kapitalförluster på betingade delägarätter får kvittas mot kapitalvinster på delägarätter. I det perspektivet finns det såvitt Lagrådet kan bedöma inte anledning att särbehandla en värdenedgång på en betingad delägar rätt om det finns motsvarande värdeuppgångar på andra (betingade eller icke betingade) delägarätter. Även om det innebär en ytterligare komplicerad talar således skäl för att tillåta en kvittning.

Bestämmelsen i 12 § andra stycket som reglerar vilken kvittningsregel som har företräde kan, som framgått, placeras i 48 kap. 27 §. Regeln i 14 § att även indirekt ägda delägarätter skall beaktas bör föras till 12 §. Om vad som får antas vara syftet med den regeln skall uppfyllas får den justeras så att den innefattar även de fall då delägarätterna innehas indirekt genom flera led av betingade innehav av andelar i handelsbolag eller utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 §. Om det däremot i ägarkedjan finns t.ex. ett aktiebolag, skall det indirekta ägandet inte beaktas.

Med beaktande av vad som nu sagts kan 12 och 13 §§ formuleras på förslagsvis följande sätt:

"12 §

Till den del en kapitalförlust motsvarar delägarrens del av en värdenedgång under delägarrens innehavstid på en delägar rätt i handelsbolaget får förlusten dras av enbart mot delägarrens kapitalvinster på delägarätter. Vad nu sagts gäller bara

- om delägar rätten varit en kapitaltillgång hos handelsbolaget,
- om innehavet av andelen och delägar rätten betingats av rörelse som bedrivs av innehavaren eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå denne nära, och
- i den mån värdenedgången inte motsvaras av en värdeuppgång på en annan delägar rätt i handelsbolaget under delägarrens innehavstid.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar och delägarätter som inte innehas av handelsbolaget utan av ett annat svenskt handelsbolag eller av en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna, om förhållandena är sådana att vinst eller förlust vid en avyttring av delägar rätten påverkar inkomsten hos det förstnämnda handelsbolaget.

Till den del en kapitalförlust inte kan dras av behandlas förlusten som en ny kapitalförlust vid inkomstberäkningen avseende det följande beskattningsåret.

13 §

Vid beräkning enligt 12 § av värdenedgången eller värdeuppgången på en delägarrätt skall bestämmelserna i 44 kap. och 48 kap. tillämpas. Dock skall

- bestämmelserna i 48 kap. 15 § inte tillämpas,
- som anskaffningsutgift för en delägarrätt som har förvärvats före delägarens andelsförvärv anses marknadsvärdet på delägarrätten vid tidpunkten för andelsförvärvet, och
- en delägarrätt som inte avyttrats vid tidpunkten för andelsavyttringen anses ha avyttrats då för en ersättning motsvarande marknadsvärdet.”

52 kap. 8-12 §§

Som framgår av remissen är det i viss mån oklart till vilken tillgångskategori en andel i en sådan utländsk juridisk person som avses i 6 kap. 14 § hör. Eventuellt kan det bero på omständigheterna i det enskilda fallet (jfr RÅ 1992 ref. 94 och 1997 ref. 36). Vad som anförts i remissen kan tolkas så att regeringens uppfattning är att man genom den föreslagna regleringen i 52 kap. slår fast att andelar i sådana utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 § alltid skall hänföras till kategorin "andra tillgångar". De nya reglerna innebär emellertid i detta hänseende inte annat än att en viss avdragsbegränsning införs för andelar av ifrågavarande slag som inte kan hänföras till annat kapitel i inkomstskattelagen (jfr 52 kap. 1 §). Regleringen tillför alltså i det aktuella hänseendet inget nytt. Vill man lägga fast rättsläget kan ett sätt vara att i sista stycket av 48 kap. 2 § ange att ifrågavarande andelar inte är delägarrätter. Lagrådet har emellertid inte underlag för att bedöma om detta är en lämplig lösning och vilka effekter den i övrigt skulle kunna få.

Vad gäller de föreslagna bestämmelserna i 52 kap. 8-12 §§ synes det vara tillräckligt med en allmän hänvisning till reglerna för svenska handelsbolag. Bestämmelserna i 9-12 §§ torde därför kunna utgå.

I sista meningen i 52 kap. 8 § anges att kapitalförluster på delägarrätter skall beaktas endast om avyttringen skett efter den 30 juni 2002, dvs. efter det att den föreslagna lagen trätt i kraft. Närliggande bestämmelser finns redan i punkt 3 av de föreslagna övergångsbestämmelserna, och av samma skäl som angetts beträffande första stycket andra meningen i 50 kap. 12 § första stycket bör den nu aktuella meningen utgå ur paragrafen och föranleda ett tillägg till övergångsbestämmelserna (se härom nedan).

52 kap. 8 § synes kunna formuleras på följande sätt:

"Bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ om begränsad avdragsrätt för kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag skall tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförlust på en andel i en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägarna."

Godtas det förslaget bör de föreslagna rubrikerna före 6, 7 och 8 §§ utgå.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Enligt punkt 2 skall de nya bestämmelserna tillämpas på kapital-förluster på delägarätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. I en andra mening anges emellertid att de nya bestämmelserna också skall tillämpas på kapitalförluster på delägarätter och andelar i svenska handelsbolag som avyttrats före den 7 december 2001 men där den omständighet som utlöser uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 30 § inträffat efter den 6 december 2001. I punkt 3 finns liknande bestämmelser angående andelar i vissa utländska juridiska personer.

Regleringen står, enligt vad som anförs i remissen, inte i strid med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen eftersom kapitalförluster vid försäljningar mellan företag i intressegemenskap får dras av som kostnad först när det inträffar en sådan omständighet som nämns i 25 kap. 30 § inkomstskattelagen.

Förbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen mot retroaktiv lagstiftning i fråga om skatter och avgifter är knutet till vilka föreskrifter som gällde "när det omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten". Frågan är alltså i det nu aktuella fallet om den omständighet som utlöser avdragsrätten och som härigenom påverkar skattskyldigheten är den interna avyttringen av en tillgång inom en företagsgrupp eller den senare omständighet som medför att tillgången inte längre kommer att innehas av ett företag inom gruppen.

Förarbetena till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen kan inte sägas ge något klart besked om vilken omständighet som i sådana situationer skall anses relevant. I det bakomliggande betänkandet sägs emellertid att den föreslagna bestämmelsen "knyter an till reglerna om skattskyldighetens inträde" (SOU 1978:34 s. 157). Uppfattningen att den omständighet som åsyftas i 2 kap. 10 § andra stycket är den händelse som utlöser skattskyldigheten och inte den bakomliggande transaktion som grundar denna skyldighet har också fått stöd i vissa avgöranden av Regeringsrätten (RÅ 1989 ref 116 I och II).

Högsta domstolens avgörande i NJA 1986 s. 428 kan emellertid i viss mån anses tala i en annan riktning. I detta mål fann Högsta domstolen i fråga om stämpelskatt att goda skäl talade för att förvärvet av en tomträtt skulle anses vara den omständighet som enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen utlöste skattskyldigheten, trots att skattskyldighet inte inträdde förrän vid en senare tidpunkt. I doktrinen har hänvisats till att skattskyldigheten kan sägas genomgå flera utvecklingsstadier och hävdats att den potentiella skattskyldighet som uppkommer genom en rättshandling vid tillämpning av 2 kap. 10 § regeringsformen skall vara avgörande, trots att skattskyldigheten fastställs först senare genom beslut av beskattningsmyndigheten (Håkan Strömberg i Förvaltningsrättslig Tidsskrift 1988 s. 125).

Det finns mot denna bakgrund anledning att känna viss tveksamhet om hur 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skall tillämpas i olika situationer av uppskjuten skattskyldighet eller, som i nu förevarande fall, av uppskjuten avdragsrätt. Av betydelse bör rimligen vara vad som kan antas vara det centrala syftet bakom den aktuella grundlagsbestämmelsen,

nämligen att den som företar en viss ekonomisk transaktion skall kunna i rimlig utsträckning förutse transaktionens skattemässiga konsekvenser.

Ett särskilt förhållande som i det nu aktuella fallet talar för att vad som utlöser avdragsrätten skall anses vara den omständighet som medför att tillgången inte längre kommer att tillhöra företagsgruppen är att den tidigare uppkomna kapitalförlusten varit följden av en intern överlåtelse inom en och samma företagsgrupp, vilket kan utgöra ett särskilt skäl för att reducera dess skattemässiga betydelse. Lagrådet är med hänsyn härtill närmast av uppfattningen att de föreslagna bestämmelserna i punkt 2 andra meningen och punkt 3 andra meningen i övergångsbestämmelserna inte strider mot 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

Emellertid finner Lagrådet det osäkert hur frågan kan komma att bedömas vid en rättslig prövning inför domstol. Det finns enligt Lagrådets mening anledning att iaktta särskild försiktighet i fråga om bestämmelser vilkas grundlagsenlighet skulle kunna ifrågasättas, och Lagrådet förordar därför att de nya bestämmelserna inte görs tillämpliga på kapitalförluster grundade på avyttringar som skett före den 7 december 2001 respektive den 1 juli 2002.

Lagrådet har i anslutning till 50 kap. 12 § och 52 kap. 8 § förordat vissa tillägg till övergångsbestämmelserna. Dessa bör på grund av vad nu sagts lämpligen kunna få följande lydelse:

”2. De nya bestämmelserna i 48 kap. 26 och 27 §§ tillämpas på kapitalförluster på delägarätter som avyttrats den 7 december 2001 eller senare.

3. De nya bestämmelserna i 50 kap. 10-13 §§ tillämpas på kapitalförluster på andelar i svenska handelsbolag som avyttrats den 7 december 2001 eller senare. Vid tillämpning av bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ beaktas inte värdeförändringar på delägarätter som handelsbolaget avyttrat före den 7 december 2001.

4. De nya bestämmelserna i 52 kap. 6-8 §§ tillämpas på kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer som avses i 6 kap. 14 § och som avyttrats den 1 juli 2002 eller senare. Vid tillämpning av bestämmelserna i 52 kap. 8 § beaktas inte värdeförändringar på delägarätter som den utländska juridiska personen avyttrat före den 1 juli 2002.”

Regeringsrådet Sandström anför:

Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen knyts de tidsmässiga förutsättningarna för att ändra skatteregler i skärpande riktning till den omständighet som utlöser skattskyldigheten (och därmed i förekommande fall avdragsrätten). Vad som i olika situationer skall anses utgöra en sådan omständighet har behandlats utförligt i förarbetena (Rättighetskyddsutredningens betänkande SOU 1978:34 s. 157-161 och prop. 1978/79:195 s. 55 ff.). Dessa uttalanden har senare åberopats i avgöranden av högsta instans (se RÅ 1989 ref. 116 I och II) och de bör vara till ledning för bedömningen även här.

I Rättighetskyddsutredningens betänkande sägs i ett sammanfattande avsnitt att med "den utlösande omständigheten förstås det förhållande som enligt den aktuella skatte- eller avgiftslagen avgör när skattskyldig-

heten inträder" (s. 163). För inkomstbeskattningens del sägs det konsekvensenligt att den utlösande faktorn i fråga om lön, pension m.m. är det förhållandet att ersättningen uppbärs. Detta gäller, sägs det vidare, även om inkomsten tjänats in långt tidigare. Skatten kan med andra ord höjas trots att den avtalade prestationen redan har utförts.

Tidigare gällde för realisationsvinster första kronans princip. Den innebar att skattskyldighet inte inträdde vid tidpunkten för avyttringen av egendomen utan först när någon del av likviden erhöles. Vad gäller avyttringar med uppskjuten betalning konstaterades i betänkandet att "en säljare inte kan vara säker på att försäljningen kommer att bli bedömd enligt de vid avtalslutet gällande skattereglerna, om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen".

Enligt det förslag till skattereform som remitterades till Lagrådet i början av 1990 skulle första kronans princip avskaffas men behållas övergångsvis. I fråga om äldre avyttringar skulle således realisationsvinsten beskattas enligt nya regler om den första delbetalningen skedde 1991 eller senare. Med nya vinstberäkningsregler kunde detta, trots den nya låga skattesatsen om 30 %, leda till en skärpt beskattning.

Med hänvisning till uttalandena i förarbetena till grundlagsändringen godtog Lagrådet den föreslagna övergångsregleringen (prop. 1989/90:110 del 2 s. 139 ff.), dock endast såvitt avser fall där vinsten till åtminstone någon del var skattepliktig enligt tidigare regler. Lagrådet konstaterade. "Det är en helt annan fråga om vinster, som vid tiden för avyttringen var helt undantagna från inkomstbeskattning, genom senare lagstiftning kan göras skattepliktiga. Enligt lagrådets mening kan det starkt ifrågasättas om en sådan ordning är förenlig med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen." Här kan erinras om att förhållandena i stämpelskattmålet NJA 1986 s. 428 var av motsvarande slag. Skattefrihet rådde vid avyttringstillfället medan skatteplikt gällde vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (inskrivningen).

Enligt 25 kap. 30 § skjuts avdragsrätten för en kapitalförlust upp om tillgången (i detta fall delägarrätten eller handelsbolagsandelen) avyttras till exempelvis ett aktiebolag eller handelsbolag som är i intressegemenskap med det avyttrande företaget. Avdragsrätten inträder först när tillgångarna inte längre innehas av något företag i intressegemenskapen. Regleringen präglas, liksom den tidigare regleringen i 2 § 4 a mom. första stycket lagen (1947:576) där en annan teknik kom till användning, av synsättet att företagsgruppen i det här sammanhanget skall ses som en enhet. Innan förlusten blir definitiv för företagsgruppen skall avdrag inte komma i fråga.

Om någon externavyttring inte kommer till stånd leder internavyttringen inte till något avdrag. Detsamma gäller om ett aktiebolag vars aktier internavyttrats fusioneras med det företag som förvärvat aktierna eller med annat företag i intressegemenskapen (25 kap. 31 §). Internavyttringen grundar alltså inte mer än en i hög grad villkorad avdragsrätt.

Det har knappast gjorts gällande att en sänkning av skattesatsen (eller ändring av reglerna för beräkning av förlust) skulle ställa krav på kompletterande regler för att säkerställa att det skattemässiga värdet av en kapitalförlust enligt 25 kap. 30 § behålls vid nivån vid tillfället för internavyttringen. Motsvarande gäller i fråga om uppskjutna avdrag i den s.k. fällan (48 kap. 26 §). Här kan också nämnas reglerna för fysiska per-

soner om obligatorisk framskjuten beskattning vid andelsbyten (48 a kap.). Klart är att betydande problem kan uppkomma med en tillämpning som inte knyter an till den tidpunkt då skattskyldigheten (avdragsrätten) faktiskt inträder. Tillämpningsproblemen med alternativa lösningar torde också ha legat bakom Rättighetskyddsutredningens val av just den tidpunkten.

Av anförda skäl anser jag att några konstitutionella hinder mot den föreslagna övergångsordningen inte föreligger. Däremot kan det sättas i fråga om en begränsning av rätten att utnyttja ett uppskjutet avdrag kommer att fungera i tillämpningen i de fall som avses i 50 kap. och 52 kap., dvs. då värdoförändringar på delägarrätter i handelsbolag och utländska juridiska personer skall beaktas.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 april 2002

Närvarande: statsråden Thalén, ordförande, Winberg, Ulvskog, Lindh, Sahlin, von Sydow, Pagrotsky, Östros, Engqvist, Rosengren, Larsson, Lejon, Lövdén, Ringholm, Bodström, Karlsson, Sommestad

Föredragande: Bosse Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2001/02:140 Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägar-
rätter och på andelar i svenska och utländska handelsbolag m.m.