

Vissa företagsskattefrågor

Slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning

Stockholm 2005



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2005:99

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Pär Nuder

Regeringen beslutade den 28 februari 2002 att bemyndiga chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor (dir. 2002:28).

Till särskild utredare förordnades från den 8 mars 2002 professorn Peter Melz.

Till experter förordnades från samma dag (om inget annat anges) skattejuristen Johan Bojs (t.o.m. den 18 december 2003), kammarrättsassessorn Karl-Henrik Bucht (från den 20 maj 2005), numera departementsrådet Per Classon, regeringsrådet Stefan Ersson (t.o.m. den 24 maj 2005), kammarrättsassessorn Maria Fröberg (t.o.m. den 10 februari 2003), Klas Herrlin (t.o.m. den 5 oktober 2003), departementssekreteraren Pär Holmberg (från hösten 2005), numera kanslirådet Kaj Håkansson (från den 22 september 2004), direktören Anders Hultkvist, skattejuristen Klas Innerstedt, numera departementsrådet Tobias Lindhe (från hösten 2002), departementssekreteraren Brita Löfgren Lewin (från den 11 februari 2003 t.o.m. den 2 februari 2004), departementssekreteraren Richard Löfqvist (till hösten 2002), skattejuristen Ingrid Melbi, skattejuristen Peter Nilsson, docenten Roger Persson Österman, skattejuristen Gunnar Rabe (från den 19 december 2003 t.o.m. den 21 september 2004), skattejuristen Staffan Renström, advokaten Anne Rutberg, numera finansrådet Anita Saldén Enérus (t.o.m. den 24 januari 2005), numera generaldirektören Hases Per Sjöblom (från den 3 februari 2004 t.o.m. den 10 november 2004), numera professorn Kristina Ståhl (från den 1 april 2004), numera allmänna ombudet hos Skatteverket Johan Svanberg samt skattejuristen Lennart Tottie.

Till sekreterare förordnades från den 22 april 2002 skattejuristen Per Danielsson.

Utredningen antog namnet 2002 års företagsskatteutredning (Fi 2002:03).

Regeringen beslutade den 11 mars 2004 om tilläggsdirektiv till utredningen (dir.2004:28).

Med anledning av tilläggsdirektivet lämnade utredningen i mars 2005 delbetänkandet Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet (SOU 2005:19).

I det föreliggande slutbetänkandet behandlas de företagsskattefrågor som angavs i utredningens ursprungliga direktiv (dir. 2002:28).

Utredningens uppdrag är härmed slutfört.

Ett gemensamt särskilt yttrande har lämnats av Ingrid Melbi, Peter Nilsson och Staffan Renström. Särskilda yttranden har också lämnats av Staffan Renström och Klas Innerstedt.

Stockholm i november 2005

Peter Melz

/Per Danielsson

Innehåll

Förkortningar	13
Sammanfattning	15
Författningsförslag	25
1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	25
2 Förslag till lag om ändring i lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	74
3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	75
1 Inledning	77
1.1 Utredningens uppdrag.....	77
1.2 Utredningens behandling av frågorna	78
1.3 Utgångspunkter för utredningens arbete	79
2 Beskattning vid underprisöverlåtelser	85
2.1 Inledning.....	85
2.1.1 Utredningens uppdrag.....	85
2.1.2 Problem	86
2.1.3 Terminologi.....	90
2.2 Gällande rätt.....	91
2.2.1 Allmänt.....	91
2.2.2 Utdelningsbeskattning	93

2.2.3	Förvärvarens anskaffningsvärde.....	94
2.2.4	Omkostnadsbelopp på andel i förvärvaren.....	98
2.3	Villkor i 23 kap. IL och därtill anknutna frågor; överväganden och förslag.....	99
2.3.1	Allmänt	99
2.3.2	Villkoren i 23 kap. 14–29 §§ IL	101
2.3.3	Näringsbetingade andelar	105
2.3.4	Gränsöverskridande transaktioner.....	106
2.3.5	Förslag	111
2.4	Anskaffningsvärden; allmänna överväganden.....	116
2.4.1	Inledning.....	116
2.4.2	Grundläggande aspekter	117
2.4.3	Effektuerandet av dubbelbeskattningen	121
2.4.4	Redovisningsaspekter	123
2.4.5	Obeståndssituationer.....	128
2.5	Anskaffningsvärden; förvärv från näringsverksamhet som inte beskattas i Sverige	131
2.6	Anskaffningsvärden; förslag.....	132
2.6.1	Förvärvarens anskaffningsvärde.....	132
2.6.2	Taxeringsaspekter	136
2.6.3	Omkostnadsbelopp på andel i förvärvaren.....	145
2.7	Överlåtarens beskattning; överväganden och förslag	149
3	Lundinreglerna	153
3.1	Utredningens uppdrag	153
3.2	Gällande rätt	153
3.2.1	Begränsningen i rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar.....	154
3.2.2	Begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och för förlust vid överlåtelse av lagerandelar	155
3.3	Överväganden och förslag	156
3.3.1	Beskattningsutfallet vid försäljning respektive utdelning och likvidation.....	159
3.3.2	Begränsningen i rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar.....	162

3.3.3	Begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och för förlust vid överlåtelse av lagerandelar	163
3.3.4	Sammanfattande bedömning och förslag	165
4	Förluster på andelar till följd av värdeöverföringar	169
4.1	Inledning.....	169
4.1.1	Utredningens uppdrag.....	169
4.1.2	Problem	169
4.2	Gällande rätt.....	170
4.2.1	Allmänt.....	170
4.2.2	Aktiebolag som säljare	171
4.2.3	Fysiska personer som säljare.....	172
4.2.4	Lagerandelar	174
4.2.5	Förlust på andelar i handelsbolag	175
4.3	Överväganden och förslag.....	177
4.3.1	Effekter av avdrag för en framkallad förlust	177
4.3.2	Näringsbetingade andelar.....	182
4.3.3	Andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar som är lagertillgångar.....	182
4.3.4	Handelsbolag	184
4.3.5	Fysiska personer	184
5	Regelkonkurrens mellan den s.k. korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsregler	193
5.1	Utredningens uppdrag.....	193
5.2	Uttagsbeskattning – historik och gällande regler	193
5.2.1	Historik.....	193
5.2.2	Gällande regler	194
5.3	Korrigeringsregeln – historik och gällande regler.....	195
5.3.1	Historik.....	195
5.3.2	Gällande regler.....	195
5.4	Fall av regelkonkurrens; uppdragets omfattning	196
5.4.1	Inledning	196
5.4.2	I vilka fall kan regelkonkurrens föreligga?	196

5.5	Vilka väsentliga skillnader föreligger vid tillämpning av de olika reglerna?	198
5.6	Har någon av reglerna företrädde idag?	199
5.7	Överväganden och förslag	202
6	Överlåtelse till underpris av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person	203
6.1	Inledning	203
6.1.1	Utredningens uppdrag	203
6.1.2	Den fortsatta framställningen	204
6.2	Bestämmelserna i 53 kap. IL och EG-rätten	204
6.3	Vilket skydd finns idag; systemöversikt	206
6.3.1	Tillgångar i inkomstslaget kapital	207
6.3.2	Tillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet	208
6.3.3	Sammanfattning och jämförelse mellan inkomstslagen	209
6.4	Överväganden och förslag	210
6.4.1	Allmänt	210
6.4.2	Regler som tar sikte på transaktioner före utflyttning	212
6.4.3	Regler som tar sikte på utflyttningstillfället och transaktioner därefter	216
6.4.4	Sammanfattande bedömning och förslag	217
7	Avdrag för likvidationsförluster	219
7.1	Utredningens uppdrag och gällande rätt	219
7.2	Överväganden och förslag	220
7.2.1	Problem	220
7.2.2	Den fortsatta framställningen	222
7.2.3	Principiella och andra skäl för utvidgad avdragsrätt	222
7.2.4	Utvidgad koncernbidragsrätt	226
7.2.5	Avdrag för likvidationsförluster	228

8	Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse	239
8.1	Inledning.....	239
8.1.1	Utredningens uppdrag.....	239
8.1.2	Kort historik	239
8.1.3	Terminologi.....	241
8.2	Allmänt om gällande rätt och problem.....	242
8.3	Beskattning av byggnadsrörelse etc. i företag	245
8.3.1	Gällande rätt.....	245
8.3.2	Överväganden och förslag.....	249
8.4	Beskattning av byggnadsrörelse för fysiska personer	277
8.4.2	Skäl för förändringar	279
8.4.3	Överväganden och förslag.....	283
8.5	Beskattning av fysiska personer som ägare till byggnadsföretag respektive lagerföretag	296
8.5.1	Byggnadsföretag	296
8.5.2	Lagerföretag	298
8.6	Handelsbolag.....	302
8.6.1	Handelsbolag som bedriver byggnadsrörelse etc.	303
8.6.2	Handelsbolagsandelar som utgör lagertillgångar.....	304
8.7	Handel med fastigheter och tomtrörelse.....	306
8.7.1	Verksamhet i företag	306
8.7.2	Verksamhet i enskild näringsverksamhet.....	306
8.8	Sammanfattande åskådningsexempel.....	306
9	Värdepappersrörelse etc.	309
9.1	Inledning.....	309
9.1.1	Utredningens uppdrag.....	309
9.1.2	Problem	310
9.1.3	Terminologi.....	312
9.2	Gällande rätt	312
9.2.1	Lagerandelar eller kapitalandelar.....	312
9.2.2	Rörelse.....	314
9.2.3	Kapitalförvaltning, investmentföretag	318

9.2.4	Särskilda rättsföljder	319
9.3	Överväganden och förslag	320
9.3.1	Okvalificerad värdepappersrörelse.....	321
9.3.2	Skatteprivilegierade subjekt.....	323
9.3.3	Investmentföretag.....	324
10	Konsekvensanalyser och finansiering	327
10.1	Allmänt	327
10.2	Konsekvenser för de offentliga finanserna	327
10.2.1	Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse	327
10.2.2	Avdrag för likvidationsförluster	333
10.2.3	Underprisöverlåtelse	335
10.2.4	Övriga förslag.....	335
10.2.5	Sammanfattande bedömning.....	336
10.3	Konsekvenser för Skatteverket.....	337
10.3.1	Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse	337
10.3.2	Avdrag för likvidationsförluster	337
10.3.3	Underprisöverlåtelse	337
10.3.4	Övriga förslag.....	338
10.3.5	Sammanfattande bedömning.....	338
10.4	Finansiering	338
10.5	Konsekvenser för företagen och andra skattskyldiga	340
10.5.1	Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse	340
10.5.2	Avdrag för likvidationsförluster	340
10.5.3	Underprisöverlåtelse	340
10.5.4	Övriga förslag.....	341
11	Författningskommentar	343
11.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	343
11.2	Förslag till lag om ändring i lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)	364

11.3 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	365
--	-----

Särskilda yttranden 367

Bilagor

Bilaga 1 Kommittédirektiv.....	373
Bilaga 2 EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen	387
Bilaga 3 Skattefrågor vid värdepappersinnehav i finansiella företag.....	409

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
bet.	betänkande
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
dir.	direktiv
dnr	diarienummer
Ds	departementsstencil
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EFL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
not.	notis
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
prop.	proposition
ref.	referat
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SLK	Skattelagskommittén

SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
UPL	Lag (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris
URA	Uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp

Sammanfattning

Allmänt

I detta slutbetänkande lämnar utredningen förslag om en reformering av byggnadsrörelsebeskattningen. Vidare lämnas förslag om en avdragsrätt för förlorade investeringar när det företag som investeringen gjorts i likvideras eller går i konkurs samt förslag om beskattningskonsekvenser vid underprisöverlåtelser. I övrigt lämnar utredningen förslag i frågor om, Lundinreglerna, förluster på andelar till följd av värdeöverföringar, regelkonkurrens mellan den s.k. korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsregler, överlåtelse till underpris av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person och värdepappersrörelse. Förslagen i sistnämnda frågor är av mer begränsad omfattning.

Byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse

1. De gällande reglerna för beskattning av byggnadsrörelse etc. har tillkommit då skattesystemet i flera relevanta delar hade en väsentligt annan struktur än idag. Då innebar de särskilda reglerna ökad neutralitet i beskattningen av byggnadsrörelse jämfört med beskattning av annan jämförbar näringsverksamhet. Idag medför reglerna i stället neutralitetsbrister i flera avseenden.

De särskilda reglerna för byggnadsrörelsebeskattning gör beskattningen komplicerad. Samtidigt skapas planeringsmöjligheter som gör att byggnadsrörelsebeskattningens effekter ibland kan väljas eller väljas bort.

2. Utredningens överväganden och förslag gäller främst skattnivån för beskattning av slutliga ägare och beskattningen på bolagsnivå med avseende på utdelningar, försäljning av andelar etc.

3. För *företag* gäller förslaget främst beskattningen av utdelning på lagerandelar i byggnadsrörelse etc. och vinster och förluster vid överlåtelse av sådana andelar. För lagerandelar gäller att utdelningar och vinster är skattepliktiga och förluster avdragsgilla.

Utredningen anser att beskattningen av lagerandelar har sin grund i en struktur på skattesystemet som inte längre gäller. Det finns inga beaktansvärda skäl mot att lagerandelar skulle behandlas som kapitalandelar och kunna klassificeras som näringsbetingade andelar, utom i ett avseende. En förändring som innebär att lagerandelar kan säljas utan beskattning medför möjligheter att förpacka lagerfastigheter i lagerbolag så att vinsten på fastigheten undgår omedelbar beskattning vid en sådan avyttring. Utredningen anser dock att övervägande skäl talar för att lagerandelar skall kunna omfattas av skattefriheten för vinster.

Utredningen föreslår därför att lagerandelar skall anses vara kapitaltillgångar och därigenom skall kunna klassificeras som näringsbetingade andelar. Konsekvenserna blir förutom de ovan nämnda, att avdrag inte medges för förlust vid avyttring av näringsbetingade andelar och att avdrag inte längre ges för nedskrivning av lagerandelar.

I reformen år 2003 om skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar infördes en bestämmelse om fällning av kapitalförluster på kapitalfastigheter. Motivet är att skapa incitament mot en uppläggning av verksamheten som innebär försäljning av fastigheter i förpackningsbolag i vinstsituationer och direktavyttring i förlustsituationer. Utredningen anser att situationen vid avyttring av lagerfastigheter i princip är densamma. Utredningen anser dock att i flera situationer, särskilt för mindre verksamheter, förpackning inte är ett reellt alternativ. Det finns därför anledning att modifiera fällan. Utredningen föreslår därför att förluster som inte kunnat kvittas skall få dras av upp till ett bestämt belopp, 15 prisbasbelopp, och därefter med ett kvoterat avdrag på 30 %.

4. Resultatet av *enskild byggnadsrörelse* tas i sin helhet upp som inkomst av näringsverksamhet. Ett överskott utgör underlag för egenavgifter, kommunal och i förekommande fall statlig inkomstskatt.

Enligt utredningens bedömning är en del av försäljningsvinsterna vid avyttring av lagerfastigheter inte direkt ett resultat av byggnadsverksamheten. Bebyggda fastigheter som kvarblir i rörelsen och förvaltas (förvaltningsfastigheter) påverkas av samma

värdeförändringar som medför kapitalbeskattning i vanliga fastighetsförvaltningar. En beskattning av hela den nominella värdestegringen med de för byggnadsrörelse aktuella skattesatserna medför i jämförelse med fastighetsförvaltning, och även jämfört med verksamhet som bedrivs i aktiebolag, en tyngre beskattning och skapar inlåsnings effekter.

Utredningen anser därför att den del av vinsten som uppstått under förvaltningsfasen i princip skall beskattas på en lägre nivå. Flera metoder har övervägts för att skilja resultatet av byggnadsrörelsen från värdeförändringar därefter. Ingen metod kan förväntas ge särskilt precisa resultat. En tämligen schablonmässig men tillämpningsmässigt enkel metod har därför valts. Vid avyttring av fastigheter som innehafts mer än 10 år, och där byggnadsåtgärderna huvudsakligen ligger mer än fem år före avyttringen, skall en del av vinsten överföras till inkomstslaget kapital. Denna del är först 10 % och ökar sedan med innehavstiden till högst 45 %.

5. *Lagerfastigheter* som bebyggts och förvaltas har en liknande användning som kapitalfastigheter, och innehavet beskattas även efter i huvudsak samma regler. En skillnad föreligger dock genom att avdrag medges för *nedskrivning* på lagerfastigheter. Utredningen anser att främst av neutralitetsskäl och i linje med övriga förändringar som föreslås bör avdragsrätten för nedskrivningar begränsas.

Utredningen föreslår därför att avdrag för nedskrivning inte medges när byggnaden på fastigheten är färdigställd och fastigheterna fortsatt innehåses för förvaltning. Dessa fastigheter definieras som förvaltningsfastigheter. De föreslagna bestämmelserna skall gälla alla företagsformer.

6. Fysiska personer som innehar *lagerandelar i företag* tar upp utdelning och försäljningsvinst som inkomst av näringsverksamhet. Egenavgifter, kommunal och i förekommande fall statlig inkomstskatt uttas. Därtill kommer att bolagsskatt utgår på vinster i bolaget.

Utredningen anser att det inte finns några skäl – särskilt inte efter utredningens förslag om avskaffad avdragsrätt för nedskrivning av lagerandelar - att beskattningen skall skilja sig från beskattningen av andra fåmansföretag. Utredningen föreslår därför att andelarna behandlas som kapitaltillgångar vilket normalt inne-

bär att utdelningar och kapitalvinster kommer att omfattas av 57 kap. IL.

Utdelning och kapitalvinst på andelar i byggnadsrörelsedrivande företag beskattas redan enligt vanliga regler och något förslag framläggs därför inte för dem.

7. För handelsbolag som bedriver *byggnadsrörelse* föreslås inga direkta förändringar. För handelsbolagets löpande verksamhet skall beroende på andelsägarens karaktär gälla de föreslagna reglerna om begränsningar i nedskrivning på förvaltningsfastigheter och i förekommande fall kvotering av försäljningsvinst på lagerfastighet.

För andel i handelsbolag som är *lagertillgång* innebär förslaget endast den ändringen att nedskrivningsrätten på lagerandelen föreslås avskaffad.

8. *Handel med fastigheter och tomtrörelse*. Dessa rörelseformer beskattas i grunden på samma sätt som byggnadsrörelse. De förslag utredningen lämnar skall även avse dessa rörelser.

Avdrag för likvidationsförluster

Enligt de regler som gällde före införandet av 2003 års regler om näringsbetingade andelar kunde ett aktiebolag göra en investering i ett annat aktiebolag och om investeringen inte föll väl ut, genom att verksamheten i det andra aktiebolaget gick med förlust, kunde avdrag för den förlorade investeringen ges i form av avdrag för en kapitalförlust vid avyttring av andelar i det andra aktiebolaget. Nu finns inte någon möjligheten att få avdrag för en sådan kapitalförlust. I de fall möjlighet att ge koncernbidrag med avdragsrätt saknas kan den förlust som uppkommer i det andra aktiebolaget inte utnyttjas av ägarna på något sätt. Om aktiebolaget upplöses genom konkurs eller likvidation kan förlusterna i aktiebolaget inte utnyttjas av någon.

För att skapa gynnsammare förutsättningar för företagen att välja den affärsmässigt lämpligaste formen för att etablera och starta nya verksamheter och projekt föreslår utredningen att en begränsad avdragsrätt införs. Avdragsrätten har bl.a. betydelse vid etablering utomlands.

Den reglering som föreslås innebär att avdrag ges, för en på visst sätt beräknad kapitalförlust (likvidationsförlust), när det ägda företaget upplösts genom likvidation eller konkurs. Avdrag ges

beträffande näringsbetingade andelar för vilka en vanlig kapitalförlust vid avyttring inte får dras av på grund av avdragsförbudet i 25 a kap. 5 § andra stycket IL. Bara andelar som inte är marknadsnoterade berättigar till avdrag. För att säkerställa att avdrag endast ges för verkliga och definitiva förluster föreslås ett antal bestämmelser.

Beskattning vid underprisöverlåtelser

Vid en underprisöverlåtelse kan det uppkomma skattekonsekvenser för flera parter. Överlåtaren kan uttagsbeskattas och ägarna i överlåtaren kan utdelningsbeskattas och i förekommande fall kan omkostnadsbelopp på andelarna i förvärvaren påverkas. Vidare kan undantag från dessa konsekvenser ges. Huvudregler beträffande dessa konsekvenser och undantag härifrån finns helt eller delvis bl. a. i 22 och 23 kap. IL. Skattekonsekvenser kan även uppkomma för förvärvaren i en underpristransaktion. Regleringen av dessa är begränsad. Utredningens förslag omfattar främst konsekvenser för ägarna av överlåtaren och för förvärvaren. Endast ett förslag berör överlåtarens beskattning. Utredningen föreslår även att termen underprisöverlåtelse i IL ersätts med termen kvalificerad underprisöverlåtelse för att beteckna de överlåtelser som är skattegynnade.

Utdelningsbeskattning m.m.

Utredningens förslag innebär en utvidgning av de undantag från ägarbeskattning, i huvudsak utdelningsbeskattning, som finns idag. Som en konsekvens av att utdelningsbeskattning inte skall ske skall i förekommande fall inte heller omkostnadsbelopp på andelar i det förvärvande företaget påverkas.

Under vissa förutsättningar skall villkoren i 23 kap. 16 (skattskyldighetsvillkoret), 17 (koncernbidragsvillkoret) och 24–27 (underskottsvillkoret) §§ IL inte behöva uppfyllas för att en underprisöverlåtelse skall behandlas som en kvalificerad underprisöverlåtelse såvitt avser tillämpningen av bestämmelserna i 11 §, om bl.a. undantag från utdelningsbeskattning, och 12 §, om att omkostnadsbelopp på andelar i det förvärvande företaget inte skall påverkas.

Vidare införs uttryckliga regler om att bestämmelserna i 11 och 12 §§ skall tillämpas på motsvarande sätt när överlåtelser görs från

näringsverksamhet som inte beskattas i Sverige och när överlåtelsen skall bedömas enligt korrigeringsregeln.

Utredningen föreslår även några ändringar i de nyligen införda bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra stycket IL om undantag från utdelningsbeskattning etc. vid överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar.

Slutligen föreslås en bestämmelse i kupongskattelagen med innebörden att skattskyldighet för utdelningen inte föreligger om den inte skulle ha tagits upp som utdelning enligt bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL om den i stället hade lämnats till någon som är obegränsat skattskyldig.

Anskaffningsvärden och omkostnadsbelopp hos förvärvaren och på andelar i förvärvaren

1. En särskild reglering införs för hur förvärvarens anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift för en förvärvad tillgång skall påverkas av att förvärvet gjorts till underpris. Regleringen gäller i de fall där överlåtelsen av tillgången kan bli föremål för beskattning i överlåtarens näringsverksamhet - i Sverige eller i annat land - eller hos någon som äger del i överlåtaren, t.ex. hos en delägare i ett svenskt handelsbolag. Regleringen omfattar således inte, t.ex. förvärv av överlåtarens privata tillgångar eller en näringsbetingad andel vars överlåtelse inte beskattas. Hos förvärvaren kan tillgången däremot antingen vara att hänföra till dennes näringsverksamhet eller till inkomstslaget kapital.

Regleringen tas in i ett nytt 20 b kap. i IL och hänvisning görs från 42 kap. 2 § IL.

Tillgångar skall i princip och i huvudsak anses förvärvade för följande tre olika värden.

När uttagsbeskattning har skett används det uttagsbeskattade värdet.

När överlåtelsen gjorts utan ersättning eller för en ersättning som inte överstiger tillgångens skattemässiga värde och underprisöverlåtelsen är kvalificerad (dvs. uttagsbeskattning sker inte) används överlåtarens skattemässiga värde på tillgången. Vid överlåtelse från verksamhet som inte är föremål för beskattning i Sverige skall ett i princip liknande värde användas.

I övriga fall används erlagd ersättning.

När det finns en skillnad mellan skattemässiga och bokföringsmässiga anskaffningsvärden införs särskilda bestämmelser i 18 kap.

IL för räknenskapsenlig avskrivning på inventarier. Skillnaden skall bli föremål för särskild kostnads- och intäktsföring. Bestämmelserna har generell giltighet oavsett grunden för skillnaden.

2. I det föreslagna 20 b kap. i IL införs även särskilda bestämmelser för att underlätta och effektivisera taxeringsarbetet. Bl.a. införs krav på att uppräknig av förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången, p.g.a. att överlåtaren har uttagsbeskattats, inte skall göras förrän förvärvaren yrkar det och visat att överlåtaren betalt den skatt som belöper på överlåtelsen. Vidare införs särskilda bestämmelser bl.a. om hur förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången skall påverkas när överlåtarens taxering ändras.

3. I det föreslagna 20 b kap. IL införs även en särskild reglering för hur anskaffningsvärde respektive omkostnadsbelopp på andelar som överlåtaren äger i förvärvaren eller i företag som överlåtaren indirekt äger genom skall påverkas av att överlåtelsen gjorts till underpris. I dessa fall skall bestämmelsen i 23 kap. 12 § IL inte tillämpas.

Om överlåtelsen av tillgången har medfört att överlåtaren har beskattats för ett belopp som är högre än ersättningen för tillgången skall skillnaden anses vara en utgift för förbättring av överlåtarens andelar i förvärvaren. Motsvarande gäller om någon som äger del i överlåtaren, t.ex. en delägare i ett svenskt handelsbolag, beskattats på detta sätt.

Överlåtarens beskattning

För att regleringen i 22 och 23 kap. IL skall omfatta alla typer av överlåtelser, även gåva av hel näringsverksamhet, införs ett nytt andra stycke i 23 kap. 10 § IL.

Förluster på andelar till följd av värdeöverföringar

1. Enligt utredningens bedömning är det osäkert i vilka fall det idag föreligger förutsättningar för att nedjustera en kapitalförlust p.g.a. att den inte anses verklig när det är fysiska personer som avyttrat andelar i aktiebolag eller ekonomiska föreningar.

Utredningen föreslår att en bestämmelse införs i 44 kap 23 § IL som innebär att en nedjustering av en kapitalförlust vid en fysisk persons avyttring av andelar i aktiebolag och ekonomiska före-

ningar inte skall göras även om en kvalificerad underprisöverlåtelse gjorts från aktiebolaget respektive den ekonomiska föreningen. Förutsättningen är att överlåtelsen gjorts mot en ersättning som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde.

Om den kvalificerade underprisöverlåtelsen gjorts mot en ersättning som understiger tillgångens skattemässiga värde skall kapitalförlusten justeras ned. Nedjusteringen skall göras med belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången och ersättningen för tillgången.

Avdragsrätten för en sådan förlust som anges i andra stycket skall dock som huvudregel alltid begränsas till 70 %.

2. Utredningen föreslår även att förluster vid överlåtelser av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar som är lagertillgångar skall få dras av bara om de är verkliga. Motsvarande förslås gälla vid nedskrivning av sådana andelar.

Lundinreglerna

Utredningen föreslår att de s.k. Lundinreglerna i 17 kap. 8-12 §§ IL och 24 kap. 19 § IL skall upphävas. Till den del reglerna berör begränsningar i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar eller i rätten till avdrag för förlust vid överlåtelse av lagerandelar i fall där värdeöverföring i form av skattefri utdelning ägt rum ersätts de med en mer generell reglering om att bara verkliga förluster får dras av.

Regelkonkurrens mellan den s.k. korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsregler

Utredningen föreslår att en uttrycklig lagregel införs med innehållet att bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL inte skall tillämpas om avtalsförhållandet skall bedömas enligt bestämmelserna i 14 kap. 19-20 §§ IL (korrigeringsregeln).

Överlåtelse till underpris av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person

Vid överlåtelse av kapitalbeskattad egendom till underpris till bl.a. en utländsk juridisk person som överlåtaren själv äger skall enligt bestämmelserna i 53 kap. 6-8 och 11 §§ IL särskilda rättsföljder

inträffa. Den viktigaste rättsföljden är att överlåtelsen skall medföra beskattning som om den gjorts till marknadspris (uttagsbeskattning). Denna rättsföljd inträffar inte vid motsvarande överlåtelse till ett svenskt bolag utan utländska ägare. Regleringen i 53 kap. IL, som generellt behandlar gränsöverskridande transaktioner sämre än inhemska, har av EG-domstolen bedömts strida mot EG-fördraget.

Sverige har ett intresse av att värdestegringar som uppkommit under tid en fysisk person varit bosatt här också beskattas här. Efter det att en fysisk person fått skatterättslig hemvist i annat land har Sverige ingen möjlighet att beskatta sådana värdestegringar om värdena finns hos en utländsk juridisk person. Utredningen bedömer att ett skydd i någon form för den svenska skattebasen är motiverat att ha, särskilt beträffande andelar i fåmansföretag i vilka ägarna är eller har varit verksamma, eftersom värdestegringarna då kan avse ännu icke uttagen förvärvsinkomst. Utredningen bedömer att skyddet behövs först vid utflyttning.

Regleringen i 53 kap. IL, med det innehåll den har idag, strider mot EG-rätten och kan inte användas annat än vid överlåtelser utanför EES. Utredningen har övervägt om andra former av skydd kan införas eller om nuvarande reglering kan förändras så att den blir i överensstämmelse med EG-rätten. Dessa former kan indelas i sådana som tar sikte på händelser före eventuell utflyttning (53 kap. IL tillhör denna kategori) respektive själva utflyttningen och transaktioner därefter.

Utredningens bedömning är att det inte är möjligt att skapa ändamålsenliga regler som tar sikte på transaktioner som görs före utflyttning.

Metoder som tar sikte på att den beskattningsutlösande händelsen skall utgöras av utflyttningen och/eller transaktioner/händelser därefter har utredningen endast diskuterat högst översiktligt och utredningen gör därför ingen bedömning av om sådana metoder är möjliga och lämpliga.

Utredningen har övervägt om bestämmelserna om uttagsbeskattning i 53 kap. IL bör behållas när överlåtelsen görs till en förvärvsfas utanför EES eller om alla gränsöverskridande transaktioner skall behandlas enligt samma regelverk som för inhemska transaktioner. En uttagsbeskattning enligt 53 kap. IL skulle för att bli effektiv behöva kombineras med andra skyddsåtgärder vid överlåtelser för underpris av näringsbetingade andelar respektive inkräm till motsvarande förvärvsfas utanför EES. Utredningen

finner dock att en sådan reglering, oavsett om den bedöms som lämplig eller ej, ändå inte uppfyller det syfte den avser att uppnå. Anledningen härtill är att den skattskyldige i sådant fall kan göra överlåtelsen till ett bolag (ägarsfär) inom EES utan att beskattning utlöses. Därefter kan den skattskyldige välja att flytta till vilket land som helst utan att beskattning utlöses.

Utredningen anser att alternativet med att behandla alla transaktioner lika i här aktuella hänseenden är att föredra och föreslår att 53 kap. IL anpassas efter detta. Det främsta skälet härtill är att regelverket bör vara neutralt även vid den faktiska tillämpningen. Det är alltför enkelt att kringgå bestämmelserna. En reglering bör träffa alla lika.

Värdepappersrörelse

Utredningen lämnar inte något förslag till generella begränsningar av tillämpningsområdet för värdepappersrörelse.

Ett förslag lämnas som gäller en särskild kategori av verksamheter. Undantaget från skattskyldighet för skatteprivilegierade stiftelser och ideella föreningar m.fl. föreslås nämligen gälla alla inkomster från innehav och överlåtelse av värdepapper och således även värdepappersrörelse om undantagsvis värdepappersinnehav skulle klassificeras så.

Ikraftträdande

Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2007 och att de, om inget annat anges, skall tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2006.

Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna om undantag från utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser i 23 kap. 2, 2 a och 3 §§ IL skall tillämpas redan vid 2002 års taxering eller senare, om den skattskyldige begär det.

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 17 kap. 9-12 §§, 24 kap. 19 §¹, 37 kap. 20 §, 49 kap. 25 § IL och 53 kap. 8-11 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 24 kap. 19 §, 37 kap. 20 § och 53 kap. 9-10 §§ skall utgå,

dels att rubrikerna närmast före 17 kap. 8 §, 22 kap. 1 §, 23 kap. 1, 9 och 14 §§, 27 kap. 6 §, 49 kap. 21 §, 53 kap. 2 och 6 §§ skall ha följande lydelse,

dels att 2 kap. 1 §, 7 kap. 3, 7 och 15 §§, 17 kap. 8 och 33 §§, 18 kap. 12 och 13 §§, 19 kap. 15 §, 20 a kap. 3 §, 21 kap. 20 §, 22 kap. 10 och 11 §§, 23 kap. 1-3, 9, 10, 12 och 13 §§, 25 kap. 2 §, 25 a kap. 1 och 5 §§, 26 kap. 15 §, 27 kap. 1, 6 och 7 §§, 31 kap. 6, 11, 12, och 18 §§, 38 kap. 11 och 14 §§, 40 kap. 2 §, 42 kap. 2 §, 44 kap. 23 §, 48 kap. 17 a, 19-20 och 26 §§, 49 kap. 21 §, 53 kap. 1-2 och 6-7 §§, 56 kap. 8 § och 57 kap. 4 § skall ha följande lydelse,

dels att det närmast före 18 kap. 22 a §, 23 kap. 2 a §, 25 a kap. 26, 27, 30, 31 och 32 §§, 27 kap. 1 a, 17 a, 19, 20, 23-25 och 27 §§, 44 kap. 22 a § och 53 kap. 7 § skall införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 18 kap. 22 a §, 22 kap. 1 a §, 25 kap. 5 a och 13 §§, 25 a kap. 5 a och 26-32 §§, 27 kap. 1 a, 1 b, 17 a, 19-28 §§, 42 kap. 9 a §, 44 kap. 22 a §, 48 kap. 22 § samt ett nytt kapitel 20 b kap. av följande lydelse.

¹ Senaste lydelse 2003:224.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.**1 §²

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

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

försäkringsaktiebolag i 4 §	försäkringsaktiebolag i 4 § <i>förvaltningsfastighet i 27 kap.</i> 19 §
-----------------------------	---

kvalificerad fusion i 37 kap.
4 §

kvalificerad fusion i 37 kap.
4 §
*kvalificerad underpris-
överlåtelse i 23 kap. 3 §*

underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §

7 kap.

3 §

En stiftelse är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om stiftelsen uppfyller

- ändamålskravet i 4 §,
- verksamhetskravet i 5 §, och
- fullföljdskravet i 6 §.

En stiftelse som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Särskilda bestämmelser om pensionsstiftelser finns i 2 § och om vissa andra stiftelser i 15-18

En stiftelse är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om stiftelsen uppfyller

- ändamålskravet i 4 §,
- verksamhetskravet i 5 §, och
- fullföljdskravet i 6 §.

En stiftelse som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Undantaget från skattskyldighet omfattar inkomster av innehav och överlåtelser av

² Senaste lydelsen 2004:985.

§§.

värdepapper oavsett innehavstid.

Särskilda bestämmelser om pensionsstiftelser finns i 2 § och om vissa andra stiftelser i 15-18 §§.

En ideell förening är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om föreningen uppfyller

- ändamålskravet i 8 §,
- verksamhetskravet i 9 §,
- fullföljdskravet i 10-12 §§,

och

- öppenhetskravet i 13 §.

En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för

1. kapitalvinster och kapitalförluster,

2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller

- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens

7 §

En ideell förening är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om föreningen uppfyller

- ändamålskravet i 8 §,
- verksamhetskravet i 9 §,
- fullföljdskravet i 10-12 §§,

och

- öppenhetskravet i 13 §.

En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för

1. kapitalvinster och kapitalförluster,

2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller

- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens

verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighets-taxeringslagen (1979:1152).

Särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 15-17 §§.

verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighets-taxeringslagen (1979:1152).

Undantaget från skattskyldighet omfattar inkomster av innehav och överlåtelser av värdepapper oavsett innehavstid.

Särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 15-17 §§.

15 §

Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §:

- sådana domkyrkor, lokalkyrkor eller dylikt som hör till Svenska kyrkan, i deras egenskap av ägare till vissa tillgångar som är avsedda för Svenska kyrkans verksamhet,

- sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte,

- barmhärtighetsinrättningar, och

- hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämt.

En juridisk person som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §:

- sådana domkyrkor, lokalkyrkor eller dylikt som hör till Svenska kyrkan, i deras egenskap av ägare till vissa tillgångar som är avsedda för Svenska kyrkans verksamhet,

- sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte,

- barmhärtighetsinrättningar, och

- hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämt.

En juridisk person som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster. *Undantaget från skattskyldighet omfattar inkomster av innehav och överlåtelser av värdepapper oavsett innehavstid.*

17 kap.

Vissa andra andelsförvärvFörluster och nedskrivningar
på andelar

8 §

Om någon förvärvar aktier i ett svenskt aktiebolag och det inte är uppenbart att han genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans näringsverksamhet, gäller bestämmelserna i 9 och 10 §§.

Förluster vid överlåtelser av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar får bara dras av om de är verkliga.

Nedskrivning av värdet på en andel får inte dras av om en motsvarande förlust vid överlåtelse av andelen inte skulle få dras av enligt första stycket. Återföring av en sådan nedskrivning skall inte tas upp.

33 §³

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

- beskattningsinträde i 20 a kap., - beskattningsinträde i 20 a kap.,

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §, - uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,

- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,

- byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse i 27 kap. 20–21 §§,

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

³ Senaste lydelsen 2003:224.

18 kap.**12 §⁴**

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för inventarier finns när det gäller

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

13 §

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räkenskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten
 - *vid räkenskapsenlig avskrivning används anskaffningsvärdet enligt redovisningen,*

⁴ Senaste lydelsen 2003:224.

3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, skall värdeminskningssavdraget justeras i motsvarande mån.

Skattemässigt anskaffningsvärde
skiljer sig från bokfört an-
skaffningsvärde

22 a §

Om det skattemässiga anskaffningsvärdet skiljer sig från det anskaffningsvärde som skall användas enligt 13 § gäller följande när räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.

Är det skattemässiga anskaffningsvärdet högre än anskaffningsvärdet enligt 13 § skall skillnaden dras av särskilt. Skillnadsbeloppet dras av med 20 procent per år räknat från och med det beskattningsår då förvärvet görs. Begränsas avdraget enligt 15 § på grund av bestämmelsen i 15 § sista meningen, dras det resterande beloppet av enligt detta stycke. De sammanlagda avdragen enligt detta stycke får dock inte överstiga skillnadsbeloppen.

Är det skattemässiga anskaffningsvärdet lägre än anskaffningsvärdet enligt 13 § skall skillnaden tas upp särskilt. Skillnadsbeloppet tas upp det beskattningsår då förvärvet görs eller fördelas lika på det beskattningsåret och de två följande beskattningsåren.

19 kap.15 §⁵

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för byggnader finns när det gäller

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

20 a kap.3 §⁶

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar skall anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *det verkliga värdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet skall anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *verkligt värde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar skall anses det lägsta av anskaffningsvärdet och *nettoförsäljningsvärdet* vid beskattningsinträdet. De lagertillgångar som finns kvar vid beskattningsinträdet skall anses ha anskaffats eller tillverkats senast. Med anskaffningsvärde och *nettoförsäljningsvärde* avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

⁵ Senaste lydelsen 2003:224.

⁶ Senaste lydelsen 2003:224.

20 b kap. Anskaffningsvärden, anskaffningsutgifter och omkostnadsbelopp vid underprisförvärv

Tillämpningsområde

1 §

Bestämmelserna i 2-16 §§ tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärde eller anskaffningsutgift för en förvärvad tillgång om

1. överlåtelsen medför att en intäkt skall tas upp i överlåtarens näringsverksamhet, och

2. överlåtelsen skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Om villkoren i första stycket 1 och 2 är uppfyllda tillämpas bestämmelserna i 17-18 §§ vid beräkning av anskaffningsvärde eller omkostnadsbelopp för överlåtarens andelar i det företag som förvärvat tillgången och i den utsträckning det förvärvande företaget ägs indirekt för överlåtarens andelarna i detta eller dessa företag.

Bestämmelser i detta kapitel som för sin tillämpning kräver att överlåtaren respektive förvärvaren har beskattats på visst sätt gäller i motsvarande mån när en delägare i ett svenskt handelsbolag respektive en obegränsat skattskyldig delägare i en utländsk juridisk person har

beskattats på detta sätt.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. eller kvalificerade partiella fissioner i 38 a kap. skall tillämpas på förvärvet.

3 §

Bestämmelserna i 4-6 och 12-16 §§ tillämpas när en överlåtelse av tillgången medför att överlåtaren skall beskattas i Sverige och bestämmelserna i 4-5 och 7-16 §§ tillämpas när överlåtelsen medför att överlåtaren skall beskattas i en annan stat.

När överlåtelsen medför att överlåtaren skall beskattas i såväl Sverige som i annan stat beaktas vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel endast den svenska beskattningen.

Anskaffningsvärde och anskaffningsutgift för förvärvad tillgång

4 §

Anskaffningsvärdet respektive anskaffningsutgiften får vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel aldrig anses vara högre än marknadsvärdet.

5 §

Tillgången anses förvärvad för ersättningen eller om den förvärvats utan ersättning för noll, om inte bestämmelserna i 6-12 eller 16 §§ tillämpas.

6 §

Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde skall, om förvärvaren begär det, tillgången anses förvärvad för det skattemässiga värdet.

7 §

Anskaffningsvärdet respektive anskaffningsutgiften skall, om förvärvaren begär det, beräknas enligt vad som följer av 8-11 §§.

Lager m.m.

8 §

Lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar skall anses förvärvade för det lägsta av överlåtarens anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärdet vid förvärvet. Med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses detsamma som i 17 kap. 2 §.

Inventarier, byggnader och markanläggningar

9 §

Om utgiften för en tillgång skall dras av genom värdeminskningsavdrag, skall till-

gången anses förvärvad för ett belopp som motsvarar överlåtarens anskaffningsutgift ökad med dennes förbättringsutgifter.

Anskaffningsutgiften respektive förbättringsutgifterna skall minskas med beräknade värdeminskningsskattavdrag för varje år överlåtaren hade kunnat göra värdeminskningsskattavdrag avseende dessa utgifter om tillgången ingått i en verksamhet som beskattats i Sverige med

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

Övriga tillgångar

10 §

Andra tillgångar än sådana som avses i 8 och 9 §§ skall anses förvärvade för ett belopp som motsvarar överlåtarens anskaffningsutgift ökad med förbättringsutgifter.

Förvärv genom arv, gåva m.m.

11 §

Om överlåtaren förvärvat en tillgång genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt, skall tillgången vid tillämpning av bestämmelserna i 8-10 §§ anses ha förvärvats av överlåtaren genom närmast föregående köp, byte eller

liknande förvärv.

Avskattning

12 §

Om förvärvet av en tillgång har medfört att överlåtaren har tagit upp ett belopp som är högre än ersättningen för tillgången, skall, om förvärvaren begär det, tillgången anses förvärvad för detta belopp. Detta gäller dock endast om beskattningen skett i Sverige, i en stat som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången.

Första stycket gäller inte om tillgången helt eller delvis anses förvärvad genom utdelning som skall tas upp till beskattning i Sverige.

13 §

Skillnaden mellan det högre belopp som tillgången anses förvärvad för enligt 12 § och ersättningen (uppräkningsbeloppet) hänförs såsom anskaffningsutgift respektive anskaffningsvärde till samma beskattningsår som ersättningen för förvärvet eller om ersättning inte lämnats till det beskattningsår sådan ersättning skulle ha hänförts.

Uppräkningsbeloppet får dock

inte användas innan förvärvaren begär det och förvärvaren visat att den skatt som belöper på överlåtelsen är erlagd av den som skall beskattas för överlåtelsen. Skatten anses erlagd när tillräckliga skattebetalningar gjorts avseende det beskattningsår då överlåtelsen ägde rum.

14 §

Om uppräkningsbeloppet enligt 13 § använts vid förvärvarens taxering och om överlåtaren senare genom myndighets eller domstols beslut har beskattats för ett lägre belopp än det belopp som tillgången ansetts förvärvad för enligt 12 § skall

1. om tillgången fortfarande finns i förvärvarens ägo och i den utsträckning avdrag getts hos förvärvaren skillnaden mellan de två sistnämnda beloppen (skillnadsbeloppet) tas upp hos förvärvaren det beskattningsår då sådant beslut meddelats

2. och vad som härefter eventuellt återstår av skillnadsbeloppet skall reducera återstående anskaffningsutgift respektive anskaffningsvärde på tillgången, eller

3. om tillgången inte längre finns i förvärvarens ägo hela skillnadsbeloppet tas upp hos förvärvaren det beskattningsår då sådant beslut meddelats.

Om första stycket tillämpats och överlåtaren senare genom myndighets eller domstols beslut

har beskattats för ett högre belopp får förvärvaren efter begäran, och för det beskattningsår då sådant beslut meddelats,

- i den utsträckning första stycket 1 tillämpats och om tillgången fortfarande finns i förvärvarens ägo dra av det belopp som skillnadsbeloppet reducerats med,

- och i den utsträckning första stycket 2 tillämpats och om tillgången fortfarande finns i förvärvarens ägo behandla det belopp som skillnadsbeloppet reducerats med på samma sätt som uppräkningsbeloppet, eller

- om tillgången inte längre finns i förvärvarens ägo dra av det belopp som skillnadsbeloppet reducerats med.

Beviskrav

15 §

Bestämmelserna i 6-12 §§ gäller bara om förvärvaren lämnar sådan utredning att det klart framgår att förutsättningarna för bestämmelsernas tillämpning föreligger.

Skattepliktig utdelning

16 §

Om en tillgång förvärvats utan ersättning och ett belopp tagits upp till beskattning i Sverige som utdelning hos förvärvaren skall tillgången anses förvärvad för detta belopp.

Om tillgången förvärvats mot ersättning och ett belopp tagits upp till beskattning i Sverige som utdelning hos förvärvaren skall tillgången anses förvärvad för summan av detta belopp och ersättningen.

Anskaffningsvärde och omkostnadsbelopp på andelar

17 §

Vid en sådan överlåtelse som avses i 1 § skall skillnaden mellan marknadsvärdet på tillgången och ersättningen inte påverka anskaffningsvärde respektive omkostnadsbelopp på andelar som överlåtaren äger i förvärvaren eller i företag som överlåtaren indirekt äger förvärvaren genom, om inte annat följer av 18 §.

18 §

Om överlåtelsen av tillgången har medfört att överlåtaren har tagit upp ett belopp som är högre än ersättningen för tillgången skall skillnaden mellan det belopp som överlåtaren tagit upp och ersättningen anses vara en utgift för förbättring av överlåtarens andelar i förvärvaren.

Om överlåtelsen gjorts till en förvärvare som överlåtaren indirekt äger del i skall i den utsträckning ägandet är indirekt skillnaden mellan det belopp som överlåtaren tagit upp och ersättningen i stället anses vara en

utgift för förbättring av de andelar som överlåtaren äger i detta företag.

Första och andra styckena gäller endast i den utsträckning skillnadsbeloppet kan anses, direkt eller indirekt, ha berikat överlåtarens andelar.

21 kap.

20 §

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde för skog finns när det gäller

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

22 kap.

Innehåll

Innehåll och tillämpningsområde

1 a §

Bestämmelserna i detta kapitel skall inte tillämpas om avtalsförhållandet skall bedömas enligt bestämmelserna i 14 kap. 19-20 §§.

10 §⁷

Vid sådan utdelning av andelar som avses i 42 kap. 16 § och vid sådan utskiftning av aktier som avses i 42 kap. 20 § skall uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på andelarna eller aktierna överstiger omkostnadsbeloppet.

⁷ Senaste lydelsen 2000:1341.

Första stycket gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som enligt 27 kap. 6 § är lagertillgångar.

11 §

Bestämmelser om att uttagsbeskattning i vissa fall inte skall ske vid uttag av en tillgång finns i 23 kap. om underprisöverlåtelse.

Bestämmelser om att uttagsbeskattning i vissa fall inte skall ske vid uttag av en tillgång finns i 23 kap. om *kvalificerade* underprisöverlåtelse.

23 kap.

Underprisöverlåtelse

 Kvalificerade underprisöverlåtelse

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid underprisöverlåtelse. Det finns bestämmelser om

- definitioner i 3-8 §§,
- beskattningen vid en underprisöverlåtelse i 9-13 §§, och
- villkor för en underprisöverlåtelse i 14-29 §§.

I detta kapitel finns bestämmelser om beskattningen vid *kvalificerade* underprisöverlåtelse. Det finns bestämmelser om

- definitioner i 3-8 §§,
- beskattningen vid en *kvalificerad* underprisöverlåtelse i 9-13 §§, och
- villkor för en *kvalificerad* underprisöverlåtelse i 14-29 §§.

2 §⁸

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

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

⁸ Senaste lydelsen 2005:269

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

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

– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

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

– förutsättningarna i 19 § andra stycket är uppfyllda.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller, *utöver vad som framgår av 2 a § 1*, inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

2 a §

Bestämmelserna i 11 och 12 §§ och de bestämmelser i detta kapitel som gäller 11 och 12 §§ tillämpas

1. vid överlåtelse av en näringsbetingad andel för vilken en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna

i 25 a kap. eller för vilken ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §,

2. vid överlåtelse från ett sådant företag, som vid en överlåtelse av tillgången inte skall beskattas i Sverige, på samma sätt som om företaget varit svenskt och skulle ha beskattats i Sverige vid en överlåtelse av tillgången, och

3. vid överlåtelse till ett sådant företag, som inte skall beskattas i Sverige vid en överlåtelse av denna tillgång, på samma sätt som om företaget varit svenskt och skulle ha beskattats i Sverige vid en överlåtelse av tillgången.

3 §

Med underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda.

Med kvalificerad underprisöverlåtelse avses överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda.

Vid tillämpning av 11 och 12 §§ skall en underprisöverlåtelse behandlas på samma sätt som en kvalificerad underprisöverlåtelse även om villkoren i 16, 17 och 24 – 27 §§ inte är uppfyllda

– om det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller

ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, – men endast till den del det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget.

Beskattningen vid underprisöverlåtelse	en	Beskattningen vid en kvalificerad överlåtelse	en	underpris- överlåtelse
--	----	---	----	---------------------------

9 §

En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

En *kvalificerad* underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

10 §

Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. *Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.*

Om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet.

Om ersättning lämnas med ett belopp som motsvarar eller överstiger tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot ersättningen.

12 §

Om tillgången förvärvas av ett företag, skall skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

Om tillgången förvärvas från en andelsägare i företaget gäller följande. Lämnas inte ersättning för tillgången, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Lämnas ersättning med belopp som understiger det skattemässiga värdet, gäller bestämmelserna i första stycket inte det belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.

Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas inte om bestämmelserna i 20 b kap. om anskaffningsvärde och om kostnadsbelopp på andelar skall tillämpas.

13 §⁹

Avser underprisöverlåtelsen en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt, tillämpas inte bestämmelserna i 26 kap. 2 § första stycket 5 om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

Avser *den kvalificerade* underprisöverlåtelsen en näringsfastighet som är kapitaltillgång eller näringsbostadsrätt, tillämpas inte bestämmelserna i 26 kap. 2 § första stycket 5 om återföring av utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

Villkor för underprisöverlåtelse

Villkor för en kvalificerad underprisöverlåtelse

25 kap.

2 §¹⁰

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

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- beskattningsinträde i 20 a kap.,

kap.,

- *underprisförvärv i 20 b kap.*,

- uttagsbeskattning i 22 kap.

- uttagsbeskattning i 22 kap.

8 §,

8 §,

⁹ Senaste lydelsen 2000:78.

¹⁰ Senaste lydelsen 2003:224.

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

5 a §

Vad som sägs om kapitalvinst och kapitalförlust i 7, 10, 12 och 13 §§ gäller på motsvarande sätt även för vinst och förlust vid överlåtelse av lagerfastighet enligt 27 kap.

13 §

Till den del kapitalförluster inte dragits av enligt 12 § dras kapitalförlusterna av

– med högst 15 prisbasbelopp för beskattningsåret om den skattskyldige begär det, och

– med 30 procent av så stort belopp av därefter återstående kapitalförluster som den skattskyldige begär.

För företag i en intressegemenskap gäller prisbasbeloppsgränsen sammanlagt för alla företag i intressegemenskapen. Företagen i intressegemenskapen skall ha överenskommit om avdragets fördelning.

De kapitalförluster som enligt första stycket helt eller till 30 procent dragits av minskar de kapitalförluster som får dras av följande år enligt 12 §.

25 a kap.1 §¹¹

I detta kapitel finns bestämmelser om

- företag i intressegemenskap i 2 §,
- näringsbetingade delägarätter i 3–18 §§,
- kapitalförluster på vissa fordringar m.m. i 19 §,
- kapitalförluster på andelar i handelsbolag i 20–22 §§,
- vissa tillgångar i handelsbolag i 23 och 24 §§,
- bostäder i fåmansföretag i 25 §.

– bostäder i fåmansföretag i 25 §,
– *avdrag vid likvidation och konkurs i 26- 32 §§.*

5 §¹²

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

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

En kapitalförlust får, *med undantag för om bestämmelserna i 26 – 32 §§ är tillämpliga*, dras av bara om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp. Vid bedömningen av om en kapitalvinst skulle ha tagits upp skall det bortses från bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §.

5 a §

Vid avyttring av en näringsbetingad andel för vilken kapitalvinst inte skall tas upp och nedskrivning tidigare dragits av, men inte helt återförts och tagits upp, gäller följande.

Ett belopp skall tas upp motsvarande nedskrivning som dragits av minskat med återförd nedskrivning som tagits upp. Är

¹¹ Senaste lydelsen 2003:224.

¹² Senaste lydelsen 2003:224.

kapitalvinsten lägre skall i stället ett belopp som motsvarar denna tas upp.

Avdrag vid likvidation och konkurs

Tillämpningsområde

26 §

En kapitalförlust vid en avyttring av en näringsbetingad andel som ett företag inte får dra av på grund av avdragsförbudet i 5 § andra stycket får om villkoren i 27 - 29 §§ är uppfyllda dras av.

Villkor för avdrag

27 §

Avdrag får göras beträffande andelar som inte är marknadsnoterade och som förvärvats

*- vid bildande av företaget, och
- vid nyemission eller liknande förfarande.*

Om andelar förvärvats på annat sätt än som anges i första stycket får avdrag beträffande dessa andelar göras endast om förvärvet gjorts innan det företaget som andelarna avser började bedriva näringsverksamhet av något slag.

Om en sådan andel som anges i första och andra styckena fördelats på flera andelar på grund av fondemission, split eller liknande förfarande skall avdrag få göras även beträffande dessa

andelar.

28 §

Det företag som gett ut den näringsbetingade andelen

1. skall ha upplösts genom likvidation eller konkurs,

2. skall endast ha bedrivit näringsverksamhet som så gott som uteslutande har bestått av sådan rörelse som anges i 2 kap. 24 § IL,

3. får inte under någon del av det år det upplösts eller under de tio år som närmast föregått detta år direkt eller indirekt inneha eller ha innehaft andelar som skulle ha ansetts som näringsbetingade om de ägts direkt av det företag som gjort kapitalförlusten,

4. får inte under någon del av det år det upplösts eller under de tio år som närmast föregått detta år direkt eller indirekt inneha eller ha innehaft tillgång som avses i 19 § om en kapitalförlust inte skulle ha fått dras av enligt 19 § om tillgången avyttrats av det företag som gjort kapitalförlusten, och

5. får inte under det år det upplösts eller under de tio år som närmast föregått detta år ha överlåtit en väsentlig del av den rörelse som bedrivits under denna period till företag i intresse-gemenskap med företaget.

29 §

En sådan diskvalificerande ägarförändring som anges i andra stycket får inte ha inträffat efter det att någon av de andelar för vilka avdrag begärs förvärvat.

En diskvalificerande ägarförändring anses ha inträffat om direkta och indirekta ägare av det företag som begär avdrag för en kapitalförlust enligt 26 §, efter den tidpunkt som anges i första stycket, dels var och en har förvärvat andelar med minst 5 procent av samtliga röster i företaget eller i direkta eller indirekta ägare i företaget, dels tillsammans har förvärvat andelar som direkt eller indirekt ger mer än 50 procent av samtliga röster i företaget.

En fysisk person och närstående till honom räknas som en enda ägare.

En diskvalificerande ägarförändring anses inte ha inträffat om det företag som begär avdrag för kapitalförlusten är en juridisk person vars andelar är marknadsnoterade.

Beräkning av kapitalförlusten

30 §

Vid beräkning av den kapitalförlust som får dras av enligt 26 § skall bestämmelserna i 48 kap. 7 § inte tillämpas.

Den beräknade kapitalförlusten skall, i den utsträckning detta inte redan gjorts, minskas

med på andelarna belöpande värdeöverföringar som gjorts från det upplösta företaget.

Omklassificering av förlust

31 §

I den utsträckning det upplösta företaget haft förluster på fastigheter som inte kunnat dras av på grund av bestämmelserna i 25 kap. 12 och 13 §§ skall kapitalförlusten enligt 26 § behandlas som en sådan förlust på fastigheter.

Underskott

32 §

Ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret får till den del det består av en sådan kapitalförlust som anges i 26 § inte dras av om en diskvalificerande ägarförändring enligt 29 § andra stycket inträffat efter det att sådan kapitalförlust uppstått.

26 kap.

15 §¹³

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

- skogsavdrag i 21 kap. 14 §, - skogsavdrag i 21 kap. 14 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 13 §, - kvalificerade underpris-
överlåtelser i 23 kap. 13 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 17 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 12 §, och

¹³ Senaste lydelsen 2000:1341.

- förvärv av vissa tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 4 §.

27 kap.

1 §

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om

- byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 2–8 och 18 §§, och
- tomtrörelse i 3 och 9–18 §§.

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om

- definitioner i 1 a och 1 b §§,
- byggnadsrörelse och handel med fastigheter i 2–8 och 18 §§,
- tomtrörelse i 3, 9 och 10 §§, och
- gemensamma bestämmelser om fastigheter i 19–28 §§.

Definitioner

1 a §

Med intressegemenskap avses i detta kapitel

- moderföretag och dotterföretag,
- företag som står under i huvudsak gemensam ledning, och
- fysisk person och fåmansföretag respektive fåmanshandelsbolag om den fysiske personen eller närstående genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i företaget.

1 b §

Med lagerfastighet avses i detta kapitel en fastighet som är lagertillgång enligt detta kapitel.

Lagerandelar i Andelar m.m.
fastighetsförvaltande företag

6 §

Andelar i fastighetsförvaltande företag anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller dock bara om

1. *det fastighetsförvaltande företaget är ett fåmansföretag och innehavaren är företagsledare i företaget eller make till företagsledaren,*

2. *det på annat sätt finns en intressegemenskap mellan innehavaren och det fastighetsförvaltande företaget, eller*

3. *det fastighetsförvaltande företaget är ett svenskt handelsbolag.*

Andelar och andra värdepapper som innehas i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter skall, med undantag för vad som anges i andra stycket, anses som kapitaltillgångar.

Andelar i ett fastighetsförvaltande svenskt handelsbolag och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person anses som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Nedskrivning på en sådan andel som anges i andra stycket får inte dras av. Återförs nedskrivning på sådan andel och har avdrag erhållits för nedskrivningen skall återföringen tas upp.

7 §

I sådana fall som avses i 6 § 3 skall inte bara andelen i handelsbolaget utan också den del av handelsbolagets fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av bolagets fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren.

I sådana fall som avses i 6 § *andra stycket* skall inte bara andelen i *företaget* utan också den del av *företagets* fastigheter som motsvarar andelen anses som lagertillgång hos delägaren. Detta gäller dock bara de av *företagets* fastigheter som skulle ha varit lagertillgångar om fastigheterna hade ägts direkt av delägaren.

Om företaget i första stycket är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person gäller

bestämmelsen bara till den del delägarna är obegränsat skattskyldiga.

Andelar m.m.

17 a §

För andelar och andra värdepapper som innehas i tomtrörelse skall bestämmelserna i 6 och 7 §§ tillämpas.

Gemensamma bestämmelser om fastigheter

Förvaltningsfastighet

19 §

En lagerfastighet anses som en förvaltningsfastighet, från och med den tidpunkt som anges i andra stycket, om fastigheten var bebyggd vid förvärvet eller en byggnad eller en anläggning färdigställs på fastigheten efter förvärvet.

Fastigheten anses som en förvaltningsfastighet från och med den av följande tidpunkter som infaller först:

– ingången av tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då byggnaden eller anläggningen färdigställdes, eller
– ingången av sjunde beskattningsåret efter det beskattningsår då fastigheten förvärvades.

Om en fastighet har förvärvats från någon som är i

intressegemenskap med förvärvaren skall vid tillämpning av första och andra styckena förvärvaren anses ha innehaft fastigheten hela den tid fastigheten innehafts i intressegemenskapen. Har en fastighet förvärvats genom flera förvärv räknas innehavstiden från det första förvärvet. Förvärvas en förvaltningsfastighet av någon som är i intressegemenskap med överlåtaren utgör en lagerfastighet förvaltningsfastighet även hos förvärvaren.

Nedskrivning

20 §

För en förvaltningsfastighet får nedskrivning enligt 17 kap. inte dras av.

Nedskrivning enligt 17 kap. får dock dras av till den del nedskrivningen avser utgifter för ny-, till- eller ombyggnad till och med utgången av andra beskattningsåret efter färdigställandet av ny-, till- eller ombyggnaden.

21 §

Återförs en nedskrivning enligt 17 kap. skall återföringen tas upp i den utsträckning som nedskrivningen dragits av.

22 §

Överläts en lagerfastighet skall ett nedskrivningsbelopp tas upp. Nedskrivningsbeloppet är lika

med nedskrivningar som dragits av, minskat med återförda nedskrivningar som tagits upp.

Överlåtelse i intressegemenskap

23 §

Överlåter ett företag en lagerfastighet till en förvärvare som är i intressegemenskap med överlåtaren skall nedskrivningsbeloppet enligt 22 § inte tas upp om den skattskyldige begär det.

Vid överlåtelsen skall i stället dels med tillämpning av 22 § beräknas nedskrivningsbeloppet, dels beräknas resultatet av överlåtelsen efter avdrag för nedskrivningsbeloppet. Är detta resultat en förlust som skulle ha omfattats av 25 kap. 12 § beräknas ett belopp (uppskavsbeloppet) lika med den del av förlusten som beror på nedskrivningsbeloppet.

Det beskattningsår som fastigheten inte längre innehas av någon som ingår i intressegemenskapen skall hos den som är överlåtare enligt första stycket dels ett belopp lika med uppskavsbeloppet tas upp som intäkt, dels ett belopp lika med uppskavsbeloppet anses som kapitalförlust enligt 25 kap. 12 §.

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person gäller vad som sägs om överlåtaren i övrigt i stället

delägare i ett svenskt handelsbolag respektive obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Bestämmelserna i denna paragraf tillämpas inte för skattskyldig som är fysisk person.

Justering av resultatet vid överlåtelse

24 §

Vid överlåtelse av en lagerfastighet skall resultatet minska med

– nedskrivningar som gjorts i räkenskaperna men inte dragits av vid beskattningen, och

– belopp som tas upp enligt 22 eller 28 §§,

ökas med

– nedskrivningar som återförts i räkenskaperna men inte tagits upp vid beskattningen.

Koppling mellan avyttring av lagerfastighet och entreprenad

25 §

Av 25 kap. 5 a § framgår att begränsningar i avdragsrätten för förluster vid avyttring av lagerfastigheter kan föreligga enligt 25 kap. 12 §. Vid tillämpning av 25 kap. 12 § skall en vinst på en entreprenad, i den utsträckning som anges i andra stycket, anses som en kapitalvinst, om

– ett avtal om avyttring av en lagerfastighet och ett avtal om

utförande av en entreprenad i byggnads- eller anläggningsrörelse på fastigheten ingås med högst sex månaders mellanrum,

– det är samma säljare av fastigheten som av entreprenaden,

– det är samma förvärvare av fastigheten som av entreprenaden, och

– avyttringen av lagerfastigheten resulterar i en förlust som omfattas av 25 kap. 12 §.

Som samma säljare respektive förvärvare räknas personer som är i intressegemenskap med varandra. En part på säljarsidan får inte vara i intressegemenskap med en part på förvärvarsidan.

Det belopp som skall anses som en kapitalvinst vid tillämpning av 25 kap. 12 § är den sammanlagda vinst som tas upp enligt 17 kap. 23–32 §§ för byggnads- eller anläggningsarbetet, dock högst ett belopp lika med förlusten vid avyttringen av fastigheten. Beloppet anses som kapitalvinst det år entreprenaden slutredovisas.

26 §

Förlust på en entreprenad, som utförs på en fastighet som innehas av någon som står i intressegemenskap med den som utför entreprenaden, skall dras av enligt 25 kap. 12 §. Bestämmelsen tillämpas endast om en förlust vid en avyttring av fastigheten skulle omfattas av 25 kap. 12 §.

Fysiska personers överlåtelse av
lagerfastigheter

27 §

Om en fysisk person skall ta upp resultatet av en överlåtelse av en lagerfastighet

– som innehafts i mer än 10 år vid överlåtelsen, och

– där ny-, till- och ombyggnader som utförts på fastigheten under överlåtarens innehavstid huvudsakligen har färdigställts minst fem år före överlåtelsen, gäller vad som anges i andra stycket.

Vinst tas upp och förlust dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Från en vinst dras 10 procent av. Vid en förlust tas ett belopp lika med 10 procent av förlusten upp. Av 42 kap. 9 a § framgår att motsvarande belopp tas upp respektive dras av i inkomstslaget kapital.

Procentalen skall i stället vara 15, 20, 25, 30, 35, 40 respektive 45 om antalet innehavsår enligt första stycket är mer än 11, 12, 13, 14, 15, 16 respektive 17 år.

Har en fastighet förvärvats genom flera förvärv räknas innehavstiden från det sista förvärvet. Sådana ändringsarbeten som anges i 19 kap. 2 § andra stycket skall inte ingå i bedömningen enligt första stycket andra strecksatsen.

28 §

Vid en överlåtelse som omfattas av 27 § skall bestämmelsen i 26 kap. 2 § första stycket 5. och andra stycket tillämpas.

31 kap.

6 §

När det gäller byggnader, markanläggningar och mark får avdrag göras *bara* om tillgångarna är kapitaltillgångar.

När det gäller byggnader, markanläggningar och mark får avdrag göras om tillgångarna är kapitaltillgångar. *Om tillgångarna är förvaltningsfastigheter får avdrag göras beträffande den del av fastigheten för vilken nedskrivning inte får dras av.*

11 §

En ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av byggnader och markanläggningar som är kapitaltillgångar,

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier, och

- nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel med de begränsningar som framgår av 13 § andra stycket.

En ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av byggnader och markanläggningar som är kapitaltillgångar *eller*

förvaltningsfastigheter,

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier, och

- nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel med de begränsningar som framgår av 13 § andra stycket.

12 §

En ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning

En ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning

av mark som är kapitaltillgång. av mark som är kapitaltillgång eller förvaltningsfastighet.

18 §

En utgift som en ersättningsfond tas i anspråk för får inte dras av, om utgiften annars skulle ha dragits av omedelbart.

Om fonden tas i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar, räknas bara den del av utgifterna som inte täcks av det ianspråktagna beloppet som anskaffningsvärde för tillgången.

Om fonden tas i anspråk för att anskaffa mark, skall anskaffningsutgiften för marken minskas med det ianspråktagna beloppet när omkostnadsbeloppet beräknas.

Om fonden tas i anspråk för att anskaffa lager, anses lagret nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

En utgift som en ersättningsfond tas i anspråk för får inte dras av, om utgiften annars skulle ha dragits av omedelbart.

Om fonden tas i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar, räknas bara den del av utgifterna som inte täcks av det ianspråktagna beloppet som anskaffningsvärde för tillgången.

Om fonden tas i anspråk för att anskaffa mark, skall anskaffningsutgiften för marken minskas med det ianspråktagna beloppet när omkostnadsbeloppet beräknas.

Om fonden tas i anspråk för att anskaffa lager, anses lagret nedskrivet med det ianspråktagna beloppet.

Om fond tas i anspråk för byggnader och markanläggningar respektive för mark på en förvaltningsfastighet skall anskaffningsvärdet för tillgången minskas med det ianspråktagna beloppet

38 kap.

11 §

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det säljande företaget vid avyttringen skall inte tas upp

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer hos det säljande företaget vid avyttringen skall inte tas upp

respektive får inte dras av.

respektive får inte dras av. *För lagerfastigheter enligt 27 kap. skall inkomst inte tas upp och förlust inte dras av.*

14 §

Det köpande företaget skall anses ha anskaffat andra förvärvade tillgångar än kapitaltillgångar för ett belopp som motsvarar det belopp som det säljande företaget skall ta upp enligt 10 .

I fråga om kapitaltillgångar inträder det köpande företaget i det säljande företagens skattemässiga situation.

I fråga om kapitaltillgångar och lagerfastigheter enligt 27 kap. inträder det köpande företaget i det säljande företagens skattemässiga situation.

40 kap.

2 §

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

Ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller i bestämmelserna om *kvalificerade* underprisöverlåtelser i 23 kap. 29 §, *om avdrag vid likvidation och konkurs i 25 a kap. 32 §*, om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 21-26 och 28 §§, om verksamhetsavyttringar i 38 kap. 17 § eller om underskott av andelshus i 42 kap. 33 §.

42 kap.

2 §¹⁴

I inkomstslaget kapital tillämpas bestämmelserna i inkomstslaget näringsverksamhet om

- mervärdesskatt i 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 § och 19 kap. 14 §,

¹⁴ Senaste lydelsen 2000:1355.

- utgifter för representation i 16 kap. 2 §,
- utländsk skatt i 16 kap. 18 och 19 §§,
 - *beräkning av anskaffningsutgift och omkostnadsbelopp i 20 b kap.,*
- förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 §, och
- förvärv av tillgångar till underpris i 23 kap. 11 och 12 §§, och
- återföring av avdrag för avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i 31 kap. 21 och 22 §§.

9 a §

Belopp som skall dras av i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 27 kap. 27 §, skall tas upp i inkomstslaget kapital. Belopp som skall tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 27 kap. 27 §, skall dras av i inkomstslaget kapital.

44 kap.

Justering av omkostnadsbeloppet

22 a §

Om avdrag erhållits för nedskrivning av en tillgång skall omkostnadsbeloppet för tillgången minskas med ett belopp som motsvarar avdraget minskat med vad som tagits upp tidigare.

23 §

Bara verkliga kapitalförluster skall anses som kapitalförluster.

En kapitalförlust på en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som en fysisk person gjort vid avyttring av andelen anses som en verklig kapitalförlust även om en kvalificerad

underprisöverlåtelse gjorts från aktiebolaget respektive den ekonomiska föreningen mot en ersättning som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde.

Om den kvalificerade underprisöverlåtelser gjorts mot en ersättning som understiger tillgångens skattemässiga värde anses kapitalförlusten inte vara verklig till ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången, och ersättningen för tillgången.

48 kap.

17 a §¹⁵

Om en tillgång har överlåtit genom en underprisöverlåtelse till ett företag, skall det belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.

Om en tillgång har överlåtit genom en *kvalificerad* underprisöverlåtelse till ett företag, skall det belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst räknas in i omkostnadsbeloppet för andelarna i det förvärvande företaget eller i företag som direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget.

19 §¹⁶

Bestämmelserna i 20, 21, 23 och 24 §§ gäller för kapitalförluster i inkomstslaget kapital. Vad som sägs om en tillgång i dessa bestämmelser skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

Bestämmelserna i 20, 21, 22, 23 och 24 §§ gäller för kapitalförluster i inkomstslaget kapital. Vad som sägs om en tillgång i dessa bestämmelser skall tillämpas också på en förpliktelse med sådan underliggande tillgång.

¹⁵ Senaste lydelsen 2001:1176.

¹⁶ Senaste lydelsen 2000:540.

Att kapitalförluster på utländsk valuta eller fordran i utländsk valuta i vissa fall inte skall dras av följer av 6 §.

20 §¹⁷

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt 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.

Kapitalförluster på andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade skall, *om inget annat framgår av* 22 §, dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar.

22 §¹⁸

I den utsträckning kapitalförluster, vid avyttringar av andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade, orsakats av kvalificerade underprisöverlåtelse skall 70 procent av kapitalförlusterna dras av.

Första stycket är inte tillämpligt på en sådan förlust om den kvalificerade underprisöverlåtelsen gjorts mer än fyra år före ingången av det beskattningsår för vilket kapitalförlusten skall dras av.

Första stycket är inte heller tillämpligt på en sådan förlust till den del den skattskyldiges sammanlagda kapitalförlust på andelar i företaget under beskattningsåret understiger 50 000 kronor.

¹⁷ Senaste lydelsen 2000:540.

¹⁸ Tidigare 22 § upphävd genom 2000:540.

26 §¹⁹

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

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

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.

Första och andra styckena gäller inte en kapitalförlust som får dras av enligt bestämmelserna om avdrag vid likvidation och konkurs i 25 a kap. 26 §.

49 kap.

Efterföljande underprisöverlåtelse

Efterföljande kvalificerad underprisöverlåtelse

21 §

Om säljaren överlåter en mottagen andel genom en underprisöverlåtelse, skall uppskovsbeloppet inte tas upp. I stället inträder köparen i säljarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet.

Om säljaren överlåter en mottagen andel genom en *kvalificerad* underprisöverlåtelse, skall uppskovsbeloppet inte tas upp. I stället inträder köparen i säljarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet.

53 kap.

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om överlåtelser av tillgångar till underpris från en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag

¹⁹ Senaste lydelsen 2003:224.

till ett företag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren är delägare i.

Bestämmelserna 2-9 §§ gäller bara i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen i 4 § andra meningen gäller dock inte i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelserna om förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde i 10 och 11 §§ gäller i inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller de inte bara för kapitaltillgångar utan också för lagertillgångar och inventarier.

Överlåtelser till svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar eller svenska handelsbolag

Bestämmelserna i 3-5 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening eller ett sådant *svenskt* handelsbolag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3-5 §§ gäller också om ett svenskt

Bestämmelserna 2-6 §§ gäller bara i inkomstslaget kapital. Bestämmelsen i 4 § andra meningen gäller dock inte i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bestämmelserna om förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde i 7 § gäller i inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller de inte bara för kapitaltillgångar utan också för lagertillgångar och inventarier.

Överlåtelser till aktiebolag, ekonomiska föreningar eller handelsbolag

2 §

Bestämmelserna i 3-5 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening eller ett sådant handelsbolag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i 3-5 §§ gäller också om ett svenskt

handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant *svenskt* aktiebolag, en sådan *svensk* ekonomisk förening eller ett sådant *svenskt* handelsbolag som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Bestämmelserna i denna paragraf gäller dock inte överlåtelser som omfattas av bestämmelserna i 6-8 §§.

Överlåtelser till utländska Närstående
juridiska personer

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller om en fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant svenskt aktiebolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett sådant aktiebolag, en sådan ekonomisk förening eller ett sådant handelsbolag som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i.

6 §

Med närstående avses i detta kapitel inte syskon, syskons make eller syskons avkomling.

Bestämmelserna i 7 och 8 §§ gäller också om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde till

1. en utländsk juridisk person som den fysiska personen eller någon närstående till honom, direkt eller indirekt, äger andelar i, eller

2. ett sådant svenskt aktiebolag, en sådan svensk ekonomisk förening eller ett sådant svenskt handelsbolag som en utländsk juridisk person som avses i 1, direkt eller indirekt, äger andelar i.

Inkomstlagen näringsverksamhet och kapital

Förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde

Den överlåtna tillgången skall anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde.

⁷ § Om bestämmelserna i 2-5 §§ är tillämpliga, skall förvärvaren anses ha förvärvat tillgången för ett belopp som motsvarar den ersättning som överlåtarens enligt 3 § skall anses ha fått.

56 kap.8 §²⁰

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

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

57 kap4 §²¹

Med *kvalificerad andel* avses andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

2. företaget, direkt eller indirekt, under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har ägt andelar i ett

Med *kvalificerad andel* avses andel i ett fåmansföretag under förutsättning att

1. andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller i ett annat fåmansföretag, i ett fåmanshandelsbolag eller i egen eller närståendes näringsverksamhet som bedriver samma eller likartad verksamhet, eller

²⁰ Senaste lydelsen 2003:224.

²¹ Senaste lydelsen 2001:1176

annat fåmansföretag eller i ett fåmanshandelsbolag och andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i detta fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag.

Om en sådan andel i ett fåmansföretag som inte skall anses vara kvalificerad enligt bestämmelserna i första stycket förvärvats under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren genom sådan utdelning på kvalificerad andel i ett annat fåmansföretag som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats, skall villkoren i första stycket tillämpas som om det företag som den utdelade aktien avser vore det företag som delat ut aktien.

Dör ägaren till en kvalificerad andel, anses andelen kvalificerad även hos dödsboet. Delägare i dödsboet likställs då med närstående.

Byggnadsrörelse som bedrivs som enskild näringsverksamhet anses som samma eller likartad verksamhet som fastighetsförvaltning som bedrivs i fåmansföretag, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelsen om fastigheten hade ägts av den som bedriver byggnadsrörelsen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Om inte annat följer av punkterna 2–7 tillämpas de nya bestämmelserna på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2006.

2. De nya bestämmelserna i 20 b kap., 23 kap. 10 och 12 §§, 42 kap. 2 § samt 53 kap. tillämpas på överlåtelser och förvärv som görs efter ikraftträdandet.

3. Om den skattskyldige begär det tillämpas de nya bestämmelserna i 23 kap. 2, 2 a och 3 §§ redan vid 2002 års taxering eller senare.

4. De nya bestämmelserna i 25 a kap. 1, 5 och 26-32 §§, 40 kap. 2 § och 48 kap. 26 § tillämpas när företaget upplöses efter ikraftträdandet.

5. De nya bestämmelserna i 44 kap. 23 § och 48 kap. 19, 20 och 22 §§ tillämpas på kapitalförluster på grund av avyttringar efter ikraftträdandet.

6. En andel som den 31 december 2006 var lagertillgång enligt 27 kap. 6 § eller enligt 4 kap. 41 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen skall anses vara kvalificerad enligt 57 kap. minst fem år efter utgången av 2006.

7. Om på grund av ikraftträdandet av bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 och 15 §§ beskattning skall ske enligt 22 kap. 5 § skall denna beskattning underlåtas.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 4 kap. 41 § skall upphöra att gälla,

dels att 4 kap. 39 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

39 §

I fråga om fastigheter som förvärvats före det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1984 och som inte är privatbostadsfastigheter gäller – om inte annat följer av 40 § – i stället för bestämmelserna i 27 kap. 4, 5 och 18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) att de är lagertillgångar om de var att anse som sådana vid 1983 års taxering eller, om taxering inte skedde då, vid 1982 års taxering, enligt vad som gällde enligt den upphävda kommunalskattelagen (1928:370) före ikraftträdandet den 1 juli 1981 av lagen (1981:295) om ändring i nämnda lag.

Anges i inkomstskattelagen (1999:1229) att en bestämmelse gäller för en fastighet som är lagertillgång enligt 27 kap. omfattar bestämmelsen även en fastighet som är lagertillgång enligt föregående stycke.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2006.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²²

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som skall beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2-4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den innehar 20 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i det av Europeiska gemenskapernas råd den 23 juli 1990 antagna direktivet om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater i direktivets lydelse den 1 januari 2005 (90/435/EEG).

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett

²² Senaste lydelsen 2004:1148.

sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1-4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17-22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet föreligger inte heller om utdelningen inte skulle ha tagits upp som utdelning enligt bestämmelserna i 23 kap. 11 § inkomstskattelagen om den skulle ha hänförts till någon som är obegränsat skattskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på utdelningar som lämnats den 1 januari 2001 eller senare.

1 Inledning

1.1 Utredningens uppdrag

1. Genom direktivet (dir. 2002:28) ”Vissa företagsskattefrågor” (se bilaga) fick utredningen i uppdrag att se över vissa företagsskattefrågor vid omstruktureringar m.m.

2. Den 11 mars 2004 erhöll utredningen tilläggsdirektiv (dir. 2004:28). Med anledning av tilläggsdirektivet har utredningen lämnat delbetänkandet ”Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet”, SOU 2005:19. I delbetänkandet lämnades förslag till anpassning av den svenska skattelagstiftningen till utvidgningar och ändringar i ett EG-direktiv, det s.k. fusionsdirektivet.

I delbetänkandet ingick förslag beträffande svenska ekonomiska föreningar som köpande företag vid andelsbyten enligt 48 a kap. och 49 kap. IL. Att utredningen skulle se över denna fråga angavs redan i utredningens ursprungliga direktiv. Denna fråga slutbehandlades i delbetänkandet.

Övriga frågor i det ursprungliga direktivet behandlas i detta slutbetänkande. Förslag avges i huvuddelen av dessa frågor. Vissa frågor är inte slutbehandlade och där lämnas inte förslag.

3. Genom tilläggsdirektivet överlämnades även dåvarande Riksskatteverkets skrivelse med hemställan om vissa förtydliganden i de omstruktureringsregler som trädde i kraft år 1999 (Fi 1999/2927) till utredning. I tilläggsdirektivet sägs att de omstruktureringsfrågor som aktualiseras i skrivelsen bör uppmärksammas vid redovisning av uppdraget.

1.2 Utredningens behandling av frågorna

1. Direktivet anger ett stort antal frågor. Frågorna har varierande omfattning och svårighetsgrad. Utredningen har prioriterat de frågor som mer direkt utgör uppskjutna ställningstaganden i reformeringen av *omstruktureringsreglerna* 1998 och framåt. Dessa frågor hänger även delvis samman.

Utredningen kan enligt direktivet även lämna förslag om andra beskattningsfrågor som har samband med omstruktureringar än de som särskilt anges i direktivet. De frågor utredningen behandlat och som inte är särskilt angivna i direktivet har alla anknytning till de i direktivet särskilt angivna frågorna.

2. En reformering av *byggnadsrörelsebeskattningen* har ansetts angelägen eftersom en sådan reform kan anses påkallad alltsedan skattereformen 1990. Som framgår av kapitel 8 är reformeringen tämligen komplicerad och har inneburit ett omfattande arbete. Utredningens förslag omfattar de strukturella frågorna.

3. Vidare lämnas förslag om en avdragsrätt för förlorade investeringar när det företag som investeringen gjorts i likvideras eller går i konkurs (*avdrag för likvidationsförluster*).

I övrigt lämnar utredningen förslag i frågor om *Lundinreglerna, förluster på andelar till följd av värdeöverföringar, regelkonkurrens mellan den s.k. korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsregler, överlåtelse till underpris av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person och värdepappersrörelse*. Förslagen i sistnämnda frågor är av mer begränsad omfattning.

4. Utredningen har inte hunnit behandla frågan om *det skatterättsliga avyttringsbegreppet*. Frågan omfattar regler av många olika slag. Den tillgängliga tiden har inte bedömts vara tillräcklig för att slutföra en behandling av frågan. Utredningen har inte heller hunnit behandla frågan om *options- och konvertibellån*.

I utredningens delbetänkande nämndes några frågor som utredningen om möjligt skulle återkomma till i slutbetänkandet (se s. 107 och 116). Dessa frågor har inte bedömts vara av den vikt att de bör utredas och eventuellt åtgärdas före någon av de övriga frågor som utredningen haft att lösa. Dessa frågor har utredningen därför inte behandlat. Slutligen har några frågor i ovan nämnda skrivelse från dåvarande Riksskatteverket inte hunnit behandlas.

1.3 Utgångspunkter för utredningens arbete

1. Utredningsfrågorna är som sagt av varierande karaktär. För omstruktureringar finns ett omfattande och konsekvent utformat regelsystem. Det har inte varit utredningens uppgift att överväga förändringar av strukturen på detta regelsystem utan endast att föreslå förändringar som innebär en utveckling av regelsystemet. För byggnadsrörelsebeskattningen etc. har det däremot varit utredningens uppgift att föreslå mer generella regelförändringar. Övriga frågor gäller mer begränsade regler/regelsystem.

För nästan alla frågor gäller att de kräver överväganden om hur olika regler samverkar i det omfattande och komplicerade regelsystemet för företagsbeskattning. Jämförelser mellan regler, överväganden om alternativ samt förslag till förändringar görs därvid med den strävan till konsekvens och neutralitet som skall utmärka företagsbeskattningen.

Vid överväganden om företagsbeskattning i Sverige krävs ofta att även internationellt skatterättsliga aspekter beaktas. Detta har blivit viktigare med åren dels för att de internationella transaktionerna och företagsgrupperna blivit fler och dels för att utländska alternativ uppmärksammas alltmer vid skatteplanering. En bedömning av hur övervägda interna regler fungerar måste därför ofta kompletteras med överväganden om det finns alternativ med utländska komponenter, som kan påverka det övervägda förslaget. Vid överväganden om regelutformningen måste EG-rätten beaktas. Internationella och EG-rättsliga aspekter kommer i varierande utsträckning att redovisas vid utredningens överväganden i olika frågor.

Nedan skall översiktligt anges något om dessa principer och aspekter i ett mer generellt perspektiv. Det är inte en presentation av någon särskild metod för utredningens arbete utan mer några observanda om de utgångspunkter och förutsättningar som gäller.

Utredningen strävar som ovan angavs efter att lämna förslag som så långt möjligt innebär en neutral och konsekvent beskattning och de nedan angivna utgångspunkterna kan vara till nytta för att göra detta arbete mer systematiskt.

Som är fallet i nästan all mer komplex skattelagstiftning uppstår konflikter mellan olika syften. Avvägningarna mellan olika syften är en fråga om att prioritera dem emellan, men även en bedömning av hur realistiskt det är att man i verkligheten kan uppnå olika syften.

2. I flera av utredningens frågor är uppgiften att göra regelsystemet mer *neutralt*. Genom skattereformen 1990 har neutralitet fått ökad betydelse vid regelutformningen på företagskatteområdet.

Skatteregler är neutrala om de inte påverkar valet mellan möjliga handlingsalternativ. För regelutformningen innebär det att relevanta likartade alternativ bör beskattas på ett likartat sätt. I konkreta situationer är detta inte alltid lätt. Ett exempel finns i kapitel 8 om byggnadsrörelsebeskattning där utredningen överväger om beskattningen av enskild byggnadsrörelse bör göras mer likartad beskattningen av fastighetsförvaltning eller beskattningen när verksamheten drivs i aktiebolagsform.

Ett mer generellt problem är att närliggande alternativ sällan är helt lika utan att skillnader finns i större eller mindre grad. I många konkreta situationer är det dock inte kontroversiellt att anse att en likartad beskattning är motiverad. Det är dock ofta svårt att tekniskt och praktiskt åstadkomma den likartade beskattningen.

Utredningen anser att trots problemen så är neutralitetsbedömningar centrala och viktiga utgångspunkter för utredningens ställningstaganden.

Möjligheten och vikten av att uppnå neutralitet i praktiken får vägas mot andra effekter och syften. Särskilt praktiska aspekter kan ibland motivera att mer schablonmässiga, men åtminstone i teorin mindre neutrala, regler föreslås.

3. För några utredningsfrågor är syftet att försöka åstadkomma en mer *konsekvent* beskattning och att därigenom undvika att beskattningen blir större eller mindre än den eftersträvade. Det viktigaste exemplet är övervägandena om anskaffningsvärde på tillgångar där uttagsbeskattning skett vid förvärvet, se kapitel 2. Även frågan i kapitel 8 om skattefrihet för utdelning och försäljningsvinst på lagerandelar i byggnadsrörelse etc. är av detta slag.

Som grund vid bedömningarna har utredningen den gängse modellen för klassisk ekonomisk dubbelbeskattning av aktiebolag etc. Beskattning skall ske en första gång då en inkomst realiserats i ett aktiebolag och därefter ytterligare en gång när denna inkomst blir disponibel för de slutliga ägarna. Däremot skall beskattning inte ske i mellanliggande led. Vid utformningen av utredningens förslag skall undvikas att beskattning sker fler gånger än åsyftat, men även att ett eller flera led i beskattningen uteblir eller kan kringgå. Detta ligger klart i linje med ovan nämnda neutralitetssträvanden. Frågan aktualiseras för utredningen bl.a. vid över-

väganden om anskaffningsvärden vid underprisförvärv, kapitel 2, och vid överväganden om avdragsrätt för förluster på andelar till följd av värdeöverföringar, se kapitel 4.

4. Inkomstbeskattning utlöses normalt vid *realisation* av en inkomst genom transaktioner i form av försäljningar, byten, apport etc. Beskattningsproblem vid *omstruktureringar* beror i allt väsentligt på den beskattning som skall ske vid *realisation*, särskilt med beaktande av att uttagsbeskattning kan ske vid ovannämnda transaktioner. Om beskattningen i stället ägde rum exempelvis redan vid värdetillväxten (förmögenhetsvinstbegreppet) alternativt först då inkomster disponeras för personlig konsumtion skulle omstruktureringar kunna genomföras utan skatteproblem. Den svenska inkomstbeskattningen har dock, med mindre undantag, inte en sådan utformning, utan vid den gällande företagsbeskattningen tas intäkter upp till beskattning som huvudregel vid en realisationshändelse.

Bestämmelserna om omstrukturering är konstruerade som undantag härifrån. Undantagsmöjligheter har funnits mycket länge och utvecklades från början huvudsakligen i praxis. Nu finns flera överlappande regelsystem med undantagsregler. En del är genuint inhemska konstruktioner, andra baseras på EG-direktiv.

Skälen för undantagsreglerna är många och har inte samlats beskrivits i lagförarbetena. För utredningen är det inte nödvändigt att mer precist och säkert ange dessa skäl. Något kan dock sägas om skäl som kan anföras:

- Det viktigaste skälet är att *sambällsekoniskt* sett bör omstruktureringar som är företagsekoniskt motiverade och inte leder till omotiverade skatteförmåner inte förhindras av beskattning. Minimering av skatteproblem vid omstrukturering av näringsverksamhet ökar neutraliteten i skattesystemet. Det går utan onödiga skattemässiga hinder att söka sig till den form och struktur för verksamheten som är ekonomiskt motiverad för tillfället.¹

- *Praktiska skäl.* Det saknas oftast två oberoende parter som bestämmer en marknadsmässig ersättning. En beskattning måste då grundas på uppskattningar av marknadsvärdena, något som kan

¹ I SOU 1998:1, sid. 101, uttalar 1992 års företagsskatteutredning: "I enlighet med tilläggsdirektiv (dir. 1993:54...) görs översynen med den principiella utgångspunkten att skattereglerna inte bör motverka omstruktureringar inom näringslivet och att obehöriga skatteförmåner inte skall uppkomma."

vara praktiskt besvärligt och ökar risken för en felaktig beskattning. Likviditetsproblem kan men behöver inte uppstå om ersättningen är lägre än det värde som läggs till grund för beskattningen.

5. Särskilt vid utformning av skatteregler för omstruktureringar måste beaktas ett antal principer/regler som måste skyddas mot *kringgående*. Det framgår klart i de olika undantagsreglerna vilka dessa skyddsvärda regler är. Särskilt tydligt är detta i 23 kap. IL.

För utredningen är det givet att överväganden och förslag skall omfatta skyddet av dessa regler. Samtidigt är det viktigt att inte komplicera reglerna och omstruktureringarna genom omfattande inskränkningar i skyddssyfte. Utredningen har i kapitel 2 således funnit att inte alla nuvarande skyddskrav i 23 kap. IL måste upprätthållas för att medge undantag från utdelningsbeskattning.

Den viktigaste förutsättningen för undantag från beskattning vid omstrukturering är att den undantagna inkomsten skall kunna beskattas vid en senare realisation.² Om en inkomst undantas från en eljest möjlig *beskattning i Sverige* är regeln att den uppskjutna beskattningen skall ske i Sverige, dvs. hos en person eller i en verksamhet för vilken skattskyldighet i Sverige föreligger.³

Utredningen anser att det är en väsentlig förutsättning att inkomster/värden som uppkommit/producerats inom ramen för svensk skattskyldighet skall omfattas av svensk skattskyldighet även efter det att beskattningen skjutits upp. Det är även en internationellt accepterad norm att värden som apparatens genom produktion i ett land får beskattas i detta land. Normen kommer till uttryck genom armlängdsprincipen i artikel 9 i OECD:s modellavtal och i dubbelbeskattningsavtal. Dessa regler gäller tillgångar i näringsverksamhet. Om en liknande norm kan anses gälla vid beskattning av kapitalvinster utanför näringsverksamhet är inte lika klart.

Utredningen noterar att ett strikt upprätthållande av skyddet av det svenska beskattningsunderlaget kan innebära en beskattning som försvårar gränsöverskridande omstruktureringar. Genom reglerna i 37, 38, 48 a och 49 kap. IL, som baseras på EG-direktiv,

² I prop.1998/99:15, sid. 1, uttalar regeringen: "Förslagen utgår i huvudsak från att omstruktureringar skall kunna genomföras utan att några omedelbara skattekonsekvenser uppkommer. Det är inte fråga om definitiva skattelättnader utan om uppskov med beskattningen."

³ Det skall noteras att även om svensk skattskyldighet föreligger behöver det i praktiken inte alltid innebära att full svensk skatt kommer att erhållas vid förvärvarens senare avyttring. Det gäller exempelvis då överföring gjorts till ett svenskt aktiebolags fasta driftställe i en stat som Sverige har ett credit-avtal med.

finns dock betydande möjligheter till gränsöverskridande omstruktureringar.

6. För andra gränsöverskridande transaktioner kvarstår däremot problemet och EG-domstolens praxis visar att regler som innebär beskattning vid gränsöverskridande transaktioner men inte vid motsvarande inhemska transaktioner har ansetts strida mot *EG-fördragets restriktions- och diskrimineringsförbud*.

Utredningen har i direkt uppdrag att överväga konsekvenserna av en sådan dom från EG-domstolen avseende bestämmelser i 53 kap. IL om överföring av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person, se kapitel 6. Även vid flera andra av utredningens överväganden, exempelvis om underprisöverlåtelser i kapitel 2 och om förluster i kapitel 7, är det av vikt att beakta konsekvenserna av denna rättstillämpning.

På utredningens uppdrag har två av experterna, docenterna Roger Persson Österman och Kristina Ståhl, författat en bilaga (2) om "*EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen*". Utredningen har inte anledning att göra några ställningstaganden till vad som redovisas i bilagan, utan redovisar den som bakgrundsmaterial. Bilagan har till funktion att öka medvetenheten om EG-rättens väsentliga betydelse på området.

2 Beskattning vid underprisöverlåtelser

2.1 Inledning

2.1.1 Utredningens uppdrag

1. I utredningens direktiv anges följande:

”I den lagrådsremiss som föregick regeringens proposition Omstruktureringar och beskattning (prop. 1998/99:15) föreslogs att om ett överlåtande företag skall uttagsbeskattas vid en underprisöverlåtelse, skall det uttagsbeskattade värdet utgöra anskaffningsvärde för tillgången hos det köpande företaget. Förslagen hade sin utgångspunkt i 1992 års företagsskatteutrednings betänkande. Vid remissbehandlingen av betänkandet avstyrkte Riksskatteverket förslaget eftersom det enligt verkets uppfattning kunde innebära en principiell ändring av gällande rätt. Riksskatteverket ansåg vidare att den lösning som föreslogs av utredningen skulle kunna medföra risk för skatteundandragande i vissa situationer. Som ett exempel tog verket upp situationen att ett företag på obestånd överlåter tillgångar till underpris till ett annat företag under sådana former att uttagsbeskattning skall ske. Det säljande företaget uttagsbeskattas för underpriset men kommer inte att kunna betala skatten.

Regeringen konstaterade i lagrådsremissen att rättsläget är oklart när det gäller frågan vilket anskaffningsvärde det köpande företaget får om det säljande företaget uttagsbeskattas. Med motiveringen att materiella och systematiska skäl talar för utredningens förslag togs motsvarande förslag upp i lagrådsremissen.

Lagrådet ansåg att i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kunde det vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken.

Regeringen kom under beredningen av propositionen fram till att frågan med hänsyn till de synpunkter som framförts bör utredas vidare (prop. 1998/99:15, avsnitt 5.7).

Med utgångspunkt i de överväganden och förslag som företagskatteutredningen redovisade och med hänsyn till de farhågor för skatteundandragande som Riksskatteverket påtalat skall utredaren överväga om en reglering bör införas och i så fall lämna förslag till denna.”

2. I direktivet anges vidare att utredaren även har möjlighet att utreda och lämna förslag om andra beskattningsfrågor som har samband med omstruktureringar. Utredningen har ansett att det är motiverat att även behandla frågor om ägarbeskattningen vid underprisöverlåtelser, särskilt som dessa aktualiserats genom Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 1.

Att frågor om ägarbeskattningen skall behandlas inom ramen för utredningens uppdrag har regeringen även påtalat i såväl prop. 2002/03:96 som i prop. 2004/05:91.

3. Att utreda motsvarande frågor när tjänster utförs för underpris ligger inte inom utredningens uppdrag. Inte heller när överlåtelser skall beskattas i inkomstslaget kapital (i uppdraget ingår dock att se över bestämmelserna i 53 kap. IL beträffande överlåtelser till underpris av kapitalbeskattad egendom till utländsk juridisk person, se kapitel 6).

2.1.2 Problem

1. Utgångspunkten för utredningens överväganden är att överlåtelser mellan företag normalt skall göras på marknadsmässiga villkor. Överlåtelser till underpris är dock en i Sverige sedan lång tid använd form för att vid omstruktureringar skjuta upp inkomstbeskattning vid försäljningar mellan företag i ägargemenskap.

2. Vid överlåtelser till underpris kan den skatterättsliga intäkten korrigeras till marknadspris enligt bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL (korrigering kan även göras med stöd av den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL, se kapitel 5). Undantag har dock medgetts från *uttagsbeskattning* först i praxis utan särskilt lagstöd och numera enligt detaljerade regler om underprisöverlåtelser (härmed avses överlåtelser till underpris som är undantagna från beskattning och utredningen använder i det följande begreppet kvalificerad underprisöverlåtelse för dessa, se avsnitt 2.1.3) i 23 kap. IL. Undantagen har först gällt omstruktureringssituationer men har utvidgats till andra överlåtelser till underpris när dessa motsvarat värdeöverföringar som kunnat göras genom avdragsgilla koncernbidrag. Numera krävs inte heller ägargemenskap.

3. Förutom uttagsbeskattning kan överlåtelse till underpris aktualisera *utdelningsbeskattning* enligt de allmänna bestämmelserna i 42 kap. 1 § IL eller enligt andra allmänna regler. I praktiken har detta aktualiserats mer sällan eftersom aktiebolag m.fl. normalt är undantagna från beskattning för utdelning enligt 24 kap. IL och fysiska personer m.fl. inte ansågs erhålla någon utdelning när värdeöverföringen skedde mellan av dem ägda aktiebolag (RÅ 1992 ref. 56, Sipano, plenum). I sistnämnda avseende har rättsläget förändrats genom RÅ 2004 ref. 1 (plenum). Vidare finns det bestämmelser om undantag från utdelningsbeskattning i 23 kap. IL vid kvalificerade underprisöverlåtelse.

4. Utredningens överväganden kommer med ett undantag, se avsnitt 2.7, inte att gälla de allmänna bestämmelser som anger när uttags- och utdelningsbeskattning skall ske utan endast de bestämmelser i 23 kap. IL som anger när undantag härifrån kan göras. Ett alternativ till att föreslå förändringar i de bestämmelser som medger undantag från utdelningsbeskattning är att positivt reglera när utdelningsbeskattning skall äga rum. Utredningen har dock funnit att detta är olämpligt. 23 kap. IL bygger på att beskattningen, i enlighet med allmänna beskattningsprinciper, skall ske efter transaktionernas verkliga innebörd och i 23 kap. anges bara undantag härifrån. Utredningen anser att det är lämpligast att fortsätta med denna modell.

5. 23 kap. IL är konstruerat så att vissa där angivna *villkor* skall vara uppfyllda för att en kvalificerad underprisöverlåtelse skall föreligga. En kvalificerad underprisöverlåtelse är undantagen från uttagsbeskattning och i förekommande fall utdelningsbeskattning.

Om något av villkoren inte är uppfyllt föreligger inte en kvalificerad underprisöverlåtelse och undantagen från beskattning gäller då inte.

Vid sidan av de konkreta villkoren i 23 kap. och andra undantag såsom i 24 kap. finns inte angivet i IL någon möjlighet till undantag baserad på andra mer allmänna bedömningar (särskilda skäl). Det var ett syfte med den nya regleringen att undvika sådana bedömningar.

Villkoren i 23 kap. IL har till syfte att förhindra kringgående av vissa beskattningsregler. Större delen av reglerna gäller beskattning på företagsnivån. På ägarnivån (utdelningsbeskattning) är endast

beskattning enligt ett regelkomplex – 57 kap. IL - klart nödvändigt att skydda.

Genom Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 1 är det numera klart att utdelningsbeskattning kan vara en möjlig beskattningsekvens i ett antal situationer med överlåtelse till underpris mellan aktiebolag. Det ger ökad anledning att överväga om alla villkor behöver vara uppfyllda för att medge undantag från utdelningsbeskattning. Även beträffande uttagsbeskattning kan övervägas om något villkor kan tas bort.

6. Efter förslag i prop. 2004/05:91 är det numera reglerat i 23 kap. 2 § IL (SFS 2005:269) att överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris under vissa förutsättningar inte skall medföra att en delägare i det överlåtande företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på andelen och ersättningen som utdelning (och skillnaden skall inte heller ses som kapitaltillskott till det förvärvande företaget). Det finns skäl att överväga om ytterligare uttryckliga undantag från utdelningsbeskattning bör införas.

7. Underprisöverlåtelse aktualiserar även hur förvärvarens *anskaffningsvärde* på den förvärvade tillgången och i förekommande fall hur *omkostnadsbeloppet* på andelarna i förvärvaren skall påverkas.

I 23 kap. IL anges vissa konsekvenser för förvärvarens *anskaffningsvärde* på den förvärvade tillgången och för *omkostnadsbeloppet* på andelarna i förvärvaren. I flera situationer saknas dock bestämmelser. Avsikten är att kontinuitet i beskattningen skall föreligga så att den uppskjutna beskattningen skall effektueras när förvärvaren senare säljer tillgången till marknadspris och eventuellt delar ut denna vinst. På motsvarande sätt skall beskattningen effektueras när andelar i förvärvaren avyttras. I de situationer en överlåtelse till underpris medför uttags- och utdelningsbeskattning är det för att undvika omotiverade extra led av beskattning enligt utredningens uppfattning motiverat att *anskaffningsvärdena* hos förvärvaren och *omkostnadsbeloppet* på andelar i förvärvaren anpassas p.g.a. denna beskattning.

Denna målsättning innebär att i följande situationer bör gälla följande skattemässiga *anskaffningsvärden* (inom parentes anges befintliga bestämmelser):

a) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger. Skattemässigt *anskaffningsvärde* på tillgången för förvärvaren skall vara lika med

ersättningen, om inte led e) är tillämpligt. (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)

b) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger vid överlåtelse mellan aktiebolag med gemensam ägare. För förvärvande aktiebolag = a). För aktieägarna bör omkostnadsbeloppet på aktierna inte påverkas. (En bestämmelse med sistnämnda innebörd finns i 23 kap. 12 § IL.)

c) En överlåtelse till underpris görs och villkoren i 23 kap. IL uppfylls inte varför uttagsbeskattning sker. Skattemässigt anskaffningsvärde på tillgången för förvärvaren bör uppräknas till marknadsvärdet (uttagsbeskattat belopp). (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)

d) En överlåtelse till underpris görs mellan aktiebolag med samma ägare och villkoren i 23 kap. IL uppfylls inte. För förvärvande aktiebolag = c). För aktieägarna bör, om utdelningsbeskattning sker, omkostnadsbeloppet på aktierna uppräknas med värdeöverföringen (kapitaltillskott). (Detta är inte uttryckligen reglerat i IL.)

e) En kvalificerad underprisöverlåtelse föreligger. Tillgången överläts för en ersättning som inte uppgår till minst tillgångens skattemässiga värde. Överlåtaren beskattas som om tillgången avyttras för det skattemässiga värdet. Förvärvaren bör få detta värde som skattemässigt anskaffningsvärde. (En bestämmelse med denna innebörd finns i 23 kap. 10 § IL)

Enligt utredningens direktiv skall utredningen överväga införande av en bestämmelse för situation c). Därvid skall bl.a. beaktas de särskilda komplikationer som obeståndssituationen och redovisningskopplingen kan medföra.

Reglerna i 23 kap. IL bygger på att i den mån någon positiv reglering inte finns skall beskattning ske enligt allmänna regler. Vad som följer av allmänna regler är dock inte helt klart. Det finns därför anledning att även analysera de övriga situationerna och i den mån särskilda lagregler inte redan finns överväga om sådana bör införas.

2.1.3 Terminologi

Utredningens förslag: I 23 kap. IL skall i stället för termen underprisöverlåtelse användas beteckningen kvalificerad underprisöverlåtelse.

I framställningen används fortsättningsvis följande terminologi med viss avvikelse från gällande terminologi.

Överlåtelser till ett pris under marknadsvärdet benämns *underprisöverlåtelser* (utredningen inkluderar i detta begrepp även överlåtelser utan ersättning). Uppfylls villkoren i 23 kap. IL benämns överlåtelserna för *kvalificerade underprisöverlåtelser*. Uppfylls villkoren inte benämns de *okvalificerade underprisöverlåtelser*.

I 23 kap. IL används nu termen underprisöverlåtelse som beteckning på vad utredningen i betänkandet benämner kvalificerade underprisöverlåtelser. I flera andra kapitel i IL används kvalificerad som beteckning på att exempelvis en fusion, 37 kap., eller vissa andelar, 57. kap., uppfyller villkoren för rättsföljderna som anges i kapitlet. Eftersom underprisöverlåtelse normalspråkligt torde uppfattas så att därmed avses alla överlåtelser till ett pris under marknadsvärdet, är det lämpligt att ändra terminologin i 23 kap. IL. De underprisöverlåtelser som omfattas av de beskattningsekvenser som anges i 23 kap. IL bör benämnas kvalificerade underprisöverlåtelser. Utredningen föreslår därför en sådan förändring av terminologin i IL.

Utredningens överväganden skall primärt gälla förvärvarens anskaffningsvärde. Termen *anskaffningsvärde* används i inkomstslaget näringsverksamhet. Dock används för kapitaltillgångar såväl i inkomstslaget näringsverksamhet som i inkomstslaget kapital termen *anskaffningsutgift*. Anskaffningsvärde används i betänkandets allmänna del normalt som gemensam beteckning för dessa två begrepp. När utredningen vill särskilt markera att anskaffningsvärdet används vid inkomstbeskattningen talar utredningen om *skattemässigt anskaffningsvärde* till skillnad från exempelvis *redovisningsmässigt anskaffningsvärde*.

Det förslag utredningen överväger innebär att om överlåtaren uttagsbeskattas, med marknadsvärde som intäkt, skall förvärvaren få räkna upp anskaffningsvärdet till detta marknadsvärde. Utredningen benämner detta förfarande för *uppräknning*.

När utredningen behandlar hur en underprisöverlåtelse skall påverka *omkostnadsbeloppet* (kapitaltillgång) respektive anskaffningsvärdet (lagertillgång) *på andelarna i det förvärvande företaget* använder utredningen i betänkandets allmänna del normalt endast begreppet omkostnadsbelopp som gemensam beteckning.

2.2 Gällande rätt

2.2.1 Allmänt

1. Beskrivningen av gällande rätt koncentreras till de frågor där utredningen skall överväga förändrade eller nya regler. I några fall finns olika uppfattningar om tolkning och slutsatser av rättspraxis etc. Utredningen har inte ansett att det för övervägandena om förslag till lagreglering är nödvändigt att göra entydiga ställningstaganden i dessa tolkningsfrågor.

2. I 23 kap. 14–29 §§ IL finns bestämmelser om villkor som skall uppfyllas för att en kvalificerad underprisöverlåtelse skall föreligga. Samtliga villkor skall vara uppfyllda. I huvuddrag gäller följande:

- Villkor om överlåtarens respektive förvärvarens karaktär (14 – 15 §§).

- Krav om skattskyldighet för förvärvaren (16 §).

- Villkor om överlåtarens avdragsrätt för koncernbidrag (17 §).

Om detta villkor inte uppfylls kan i stället villkor om viss omfattning på överlåtelsen – verksamhet, verksamhetsgren etc. – uppfyllas.

- Villkor om att andelar i förvärvande företag skall vara kvalificerade enligt 57 kap (18–23 §§).

- Villkor om att underskott hos förvärvaren inte skall kunna utnyttjas i strid med begränsningarna i 40 kap. IL (24–29 §§).

3. Om villkoren uppfylls och överlåtelsen därmed utgör en kvalificerad underprisöverlåtelse finns det bestämmelser i 23 kap. 9–13 §§ om beskattningen vid sådana överlåtelser. I 11 § finns bestämmelser om undantag från utdelningsbeskattning och i 12 § bestämmelser om att något kapitaltillskott inte skall anses ha getts till det förvärvande företaget (undantag finns).

4. Lagbestämmelserna tillkom efter förslag i prop. 1998/99:15 (SOU 1998:1). Den valda strukturen på bestämmelserna syftar till att ge långtgående möjligheter att undvika beskattning så länge de obeskattade värdena överförs inom företagssektorn. I propositionen, s. 117, sägs bl.a. följande:

”Realisationsprincipen är förenad med vissa nackdelar. Den missgynnar t.ex. specialisering framför integrering. När en vara överläts mellan fristående specialiserade företag under produktionsprocessen, kommer överlåtelserna att utlösa beskattning av det mervärde som uppkommit hos ett överlåtande företag. Äger hela produktionsprocessen i stället rum hos ett företag, sker däremot beskattning först vid avyttring till konsument eller annan slutanvändare. Vidare medför realisationsprincipen att omstruktureringar av produktionsapparaten, t.ex. genom överlåtelse av en produktionsanläggning mellan olika företag, kan motverkas av att en skattekostnad uppkommer. Dessa nackdelar undviks med intjänandeprincipen.”

Den slutsatsen kan dras härav att de principiella skälen för undantag från beskattning är dels de nackdelar med realisationsprincipen som innebär att ”den missgynnar t.ex. specialisering framför integrering” och dels att ”omstruktureringar av produktionsapparaten, ... kan motverkas av att en skattekostnad uppkommer”. Båda skälen är ytterst av neutralitetskaraktär.

5. Den valda tekniken innebär, som redan beskrivits, att vissa villkor skall uppfyllas för att vissa regler om skärpt beskattning, avdragsförbud etc. inte skall kunna kringgå. Härom sägs bl.a. följande i propositionen, s. 139:

”Enligt utredningens uppfattning bör med begreppet ”otillbörlig skatteförmån” i sammanhanget allmänt sett förstås en för den skattskyldige, eller någon han kan antas önska gynna, positiv skatteeffekt till följd av att uttagsbeskattning underläts vid en underprisöverlåtelse, om skatteeffekten strider mot grunderna för andra regler. Utredningen har emellertid ansett det önskvärt att denna allmänna definition ges en konkret innebörd i lagtext. I annat fall kommer nämligen en del av den osäkerhet som gällande rätt ger upphov till att leva kvar, vilket i sig skattemässigt försvårar omstruktureringar. Regeringen delar utredningens bedömning.”

Regelutformningen innebär att undantag från beskattningen skall ges när villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda, utan komplettering med några ytterligare bedömningar av exempelvis motiven – organisa-

toriska skäl etc. - för transaktionen.¹ Avsikten torde inte heller vara att man, inom tillämpningsområdet för 23 kap. IL, i rättstillämpningen skall kunna medge undantag från villkoren i 23 kap. IL, t.ex. för att särskilda skäl anses föreligga.

2.2.2 Utdelningsbeskattning

1. Genom Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 1 har utdelningsbeskattningen vid överlåtelse till underpris kommit i fokus.

I förhandsbeskedet ställdes frågor om en situation där andelar i ett kommanditbolag skulle överlåtas från ett aktiebolag (1) till ett annat aktiebolag (2). Överlåtelsen skulle ske till underpris. Aktiebolagen hade samma ägare, A och B. I målet ställdes frågor om AB 1 skulle uttagsbeskattas och om A och B skulle utdelningsbeskattas på grund av överlåtelsen. Regeringsrätten ansåg att AB 1 skulle uttagsbeskattas och att A och B skulle utdelningsbeskattas. Det är den sistnämnda beskattningen som primärt skall diskuteras här. En liknande situation bedömdes i RÅ 1992 ref. 56 (Sipano) och Regeringsrätten hade där ansett att någon utdelning inte förelåg.

Regeringsrättens bedömning i RÅ 2004 ref. 1 blev:

”att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.”

Regeringsrätten har i senare förhandsbesked bekräftat det synsätt som kommit till uttryck i domskälen till RÅ 2004 ref. 1. I ett av förhandsbeskeden, RÅ 2004 ref. 140, gällde frågan om utdelningsbeskattning skulle ske när näringsbetingade andelar avyttrats till underpris inom en intressegemenskap. Regeringsrätten ansåg att utdelningsbeskattning skulle ske eftersom sådana transaktioner inte omfattas av undantagsreglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL och eftersom det saknas annan uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning vid en sådan förmögenhetsöverföring.

¹ I propositionen, s. 147, har dock angetts att skatteflyktslagen kan vara tillämplig.

2. RÅ 2004 ref. 1 har utlöst en omfattande diskussion om olika situationer där utdelningsbeskattning kan aktualiseras, och om konsekvenserna härav.

För utredningens överväganden om förslag till utökade möjligheter till undantag från utdelningsbeskattning i 23 kap. IL kan följande bedömningar göras. Av RÅ 2004 ref. 1 och följande praxis framgår nu att utdelningsbeskattning kan inträffa i ett antal situationer. Utredningen har inte anledning att närmare försöka precisera gränserna för denna beskattning. Däremot anser utredningen att den bedömning som gjorts i praxis av att utdelning föreligger grundar sig på allmänna normer om utdelningsbegreppet omfattning. Man bör därför utgå ifrån att bedömningssättet kommer att tillämpas konsekvent i dessa situationer, dvs. vid värdeöverföringar i sidled.

3. I en av de diskuterade situationerna har som tidigare nämnts en lagändring redan gjorts (SFS 2005:269, prop. 2004/05:91). Under vissa förutsättningar kan, efter lagändringen, näringsbetingade andelar överlåtas till underpris utan att utdelningsbeskattning behöver utlösas. Utredningen skall överväga om ytterligare situationer bör undantas.

2.2.3 Förvärvarens anskaffningsvärde

1. *Lagregler om anskaffningsvärdet.* Som angetts i avsnitt 2.1.2 finns endast vissa särskilda lagregler om anskaffningsvärdet i samband med överlåtelser till underpris.

I 22 och 23 kap. IL som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet finns, med ett undantag, inte några lagregler som anger anskaffningsvärdet för en tillgång förvärvat genom en underprisöverlåtelse. Undantaget, som finns i 23 kap. 10 § IL, gäller när ersättningen understiger tillgångens skattemässiga värde hos överlåtaren. I sådant fall behandlas överlåtelserna som om tillgången avyttrats för ett belopp motsvarande tillgångens skattemässiga värde och förvärvaren anses ha förvärvat tillgången för samma belopp.

För särskilda fall i inkomstslaget kapital regleras anskaffningsvärdet i visst avseende efter en underprisöverlåtelse. I 53 kap. IL anges bl.a. att om tillgångar som är hänförliga till inkomstslaget kapital för underpris överförs från en fysisk person till en av denne ägd utländsk juridisk person etc. skall tillgången anses avyttrad mot

en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde. I 11 § anges att förvärvaren skall anses ha förvärvat tillgången för dess marknadsvärde.

Vidare finns två bestämmelser (22 kap. 8 § och 14 kap. 16 § IL) om anskaffningsvärden som inte motsvarar erlagd ersättning för situationer där tillgångar byter skattemässig position/karaktär hos en och samma ägare, dvs. någon överlåtelse sker inte.

I 22 kap. 8 § IL finns en reglering för det fallet att en tillgång eller tjänst tas ut ur en näringsverksamhet och förs över till en annan av samma person ägd näringsverksamhet. Regleringen gäller vilket värde tillgången eller tjänsten skall anses anskaffad för.

I 14 kap. 16 § IL finns en bestämmelse som anger att om beskattning skett enligt 41 kap. 6 § IL – en privat tillgång övergår i samma ägares hand till att bli en tillgång i en näringsverksamhet – skall tillgången anses anskaffad för marknadsvärdet.

Vidare finns i 18 kap. 7 § IL en generell bestämmelse om anskaffningsvärde för inventarier, som eventuellt kan vara tillämplig på underprisöverlåtelser. Vid förvärv genom köp o.dyl. är anskaffningsvärdet lika med utgiften för förvärvet. Vid andra förvärv är anskaffningsvärdet lika med marknadsvärdet vid förvärvet. Bestämmelsen är av gammalt datum och torde främst ha tillkommit för att ett anskaffningsvärde skulle erhållas för inventarier som erhållits genom gåva o.dyl. Enligt sin ordalydelse kan bestämmelsen eventuellt vara tillämplig på ett förvärv genom en underprisöverlåtelse. Det skulle därvid dock vara oklart om förvärvet skulle hänföras under första eller andra meningen i bestämmelsen. Utredningen undersöker inte denna fråga närmare, då 18 kap. 7 § ändå inte är tillräckligt generell och tydlig för att vara en lämplig utgångspunkt för utredningens överväganden.

Slutligen skall nämnas att det finns ytterligare bestämmelser om anskaffningsvärden som möjligen skulle kunna anses utgöra grund för att bestämma särskilda anskaffningsvärden vid underprisöverlåtelser. Utredningen anser dock att det inte finns anledning att ta ställning i dessa fall, eftersom utredningen eftersträvar en lösning som skall kunna tillämpas generellt.

2. *Rättspraxis om anskaffningsvärden.* Regeringsrätten har tagit ställning till anskaffningsvärdet i några fall där den öppna ersättningen varit under marknadsvärdet. Fallen har främst intresse för att det visar i vilken utsträckning Regeringsrätten utan explicit lag-

reglering har ansett det möjligt att åsätta ett anskaffningsvärde utöver den öppna ersättningen:

RA80 1:28. En fysisk person förvärvade för underpris en fastighet från sin arbetsgivare. Han beskattades som lön för skillnaden mellan priset och marknadsvärdet. Ingångsvärdet på fastigheten ansågs hos honom motsvara marknadsvärdet. Omständigheterna i fallet får anses innebära att förvärvaren erlagt en ersättning lika med marknadsvärdet, dels i penningar, dels genom sin arbetsinsats. Rättsfallet utgör därför inte ett stöd för en princip om uppräknings av anskaffningsvärdet såsom en konsekvens av föregående beskattning. Det är däremot ett exempel på att utöver det öppna angivna priset kan ersättningen erläggas i en rad andra former.

RA85 1:64. Anskaffningskostnad för aktier erhållna genom utdelning för vilken mottagaren frikallats från skattskyldighet enligt 54 § första stycket a) KL beräknades med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid den tidpunkt då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

RA 1990 not. 508. Försäljning av fastighet för underpris från dotterbolag till moderbolag. Mellanskillnaden beskattades som utdelning (andelarna i dotterbolaget utgjorde lager hos moderbolaget). Anskaffningsvärdet ansågs motsvara fastighetens marknadsvärde.

RA 1999 ref. 19. En fysisk person som var bosatt i Sverige ägde andelar i danska skepp. Verksamheten hade beskattats endast i Danmark. På grund av ett nytt nordiskt skatteavtal kom verksamheten att beskattas i Sverige. I förhandsbeskedet angavs att skeppsandelarna vid beskattningen i Sverige skulle tas upp till motsvarande marknadsvärdena vid beskattningsinträdet i Sverige. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning gav vissa bestämmelser i KL uttryck för den allmänna principen att beskattning skall – om inte annat särskilt angivits – ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde, dvs. marknadsvärdet. Regeringsrätten gjorde samma bedömning.²

RA79 1:89 skall redovisas som exempel på avvikande praxis. SCA förvärvade från ett utländskt dotterbolag aktier till ett pris under marknadsvärdet. Amerikansk källskatt hade erlagts för det belopp som ansågs som utdelning. Vid försäljning av aktierna fick SCA endast räkna erlagt ersättning som anskaffningsvärde. Rättsfallet

² I RA 2004 ref. 93 bekräftades principen om att tillgången skall anses anskaffad till marknadsvärdet vid beskattningsinträdet i ett fall som gällde en stiftelse som övergick från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet.

kan möjligen anses obsolet genom de ovan redovisade senare rättsfallen.

I *RA 2004 ref. 1* har Regeringsrätten angett följande om anskaffningsvärden:

”Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.”

Detta bekräftar således att Regeringsrätten är beredd att räkna upp anskaffningsvärdet för att undvika att samma värde beskattas fler gånger än avsett. Uttalandet görs obiter dictum eftersom någon fråga om anskaffningsvärde inte hade ställts i förhandsbeskedsärendet. Det finns ändå anledning att anta att man i rättstillämpningen kommer att följa vad som uttalats.

RA 2004 ref. 94. En stiftelses samtliga rättigheter och skyldigheter övertogs, efter ansökan enligt lagen (SFS 2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall, av ett trossamfund, varefter stiftelsen upplöstes. Regeringsrätten ansåg att rättsverkningarna vid detta förfarande i princip var desamma som vid en fusion. Stiftelsen ansågs därför ha avyttrat tillgångarna. Avyttringen skedde till underpris och blev föremål för uttagsbeskattning. Tillgångarna som övertogs av trossamfundet ansågs anskaffade till de värden som legat till grund för uttagsbeskattningen. Skatterättsnämndens bedömning beträffande förvärvarens anskaffningsvärde - som Regeringsrätten delade - var följande:

”Enligt nämndens mening får det av allmänna principer anses följa att vid en uttagsbeskattning som sker i den i ärendet aktuella situationen får förvärvaren som anskaffningsvärde på tillgångarna räkna det marknadsvärde som läggs till grund för beskattningen av överlåtaren.”

Genom att det i motiveringen hänvisas till ”den i ärendet aktuella situationen” är det något oklart vilken räckvidd Regeringsrättens uppfattning om dessa allmänna principer har. Det är t.ex. oklart om uppräknings hos förvärvaren skall ske redan p.g.a. uttagsbeskattningen i ett sådant fall som bedömdes i *RA 2004 ref. 1*.

3. 1992 års företagskattutredning lämnade ett förslag om reglering av förvärvarens anskaffningsvärde lika med marknadsvärde. I det följande lagstiftningsarbetet framfördes uppfattningar om vad som gäller utan lagreglering och om problemen med en lagreglering. Utredningen återkommer till dessa synpunkter i övervägandena nedan.

4. Utredningen har, i likhet med vad som angetts ovan om utdelningsbeskattning m.m., inte anledning att försöka entydigt sammanfatta innebörden av rättspraxis. Av intresse för utredningens överväganden är att konstatera att nuvarande lagreglering är begränsad och gäller avgränsade situationer. Vidare är det av intresse att det i rättspraxis finns en utveckling som innebär att utan grund i uttryckliga lagregler har anskaffningsvärden beräknats till belopp som överstiger den ersättning förvärvaren erlagt.

2.2.4 Omkostnadsbelopp på andel i förvärvaren

1. Av 23 kap. 12 § IL följer att vid en kvalificerad underprisöverlåtelse skall skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen för tillgången som huvudregel inte räknas som utgift för förbättring av en andel i det förvärvande företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget. Detta undantag från vad som anses gälla enligt allmänna beskattningsregler gäller dock inte om ersättningen understiger det skattemässiga värdet på tillgången. I sådant fall är det meningen att allmänna beskattningsprinciper bl.a. skall leda fram till att skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen (som även kan vara noll) skall anses vara en utgift för förbättring av andelen i det förvärvande företaget. I 23 kap. IL finns inte några bestämmelser som positivt reglerar hur omkostnadsbeloppet på andelarna i förvärvaren skall påverkas av en överlåtelse för underpris.

För särskilda fall i inkomstslaget kapital finns en sådan reglering i 53 kap. IL. Där anges bl.a. att om tillgångar som är hänförliga till inkomstslaget kapital för underpris överförs från en fysisk person till en av denne ägd utländsk juridisk person etc. skall tillgången anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde. I 8 § anges att omkostnadsbeloppet för andelarna i den utländska juridiska personen i sådant fall skall ökas på ett sätt som beaktar värdeöverföringen.

2.3 Villkor i 23 kap. IL och därtill anknutna frågor; överväganden och förslag

2.3.1 Allmänt

1. Vid inkomstbeskattningen tillämpas som huvudregel beskattning vid realisationstidpunkten. Såväl inom som utanför företagsbeskattningen har sedan länge en sådan transaktionsstyrd beskattning medfört problem.

Inom företagsbeskattningen har en utveckling skett mot att av olika skäl acceptera att beskattningen kan skjutas upp mot en tidpunkt då försäljning görs till konsument. I förarbetena till reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelse motiveras möjligheterna till uppskjuten beskattning med att beskattning enligt realisationsprincipen missgynnar produktion som är organiserad i fristående specialiserade företag jämfört med i mer integrerade företag (se avsnitt 2.2.1). Även de år 2003 införda reglerna om skattefrihet för kapitalvinster vid försäljning av näringsbetingade andelar ger möjligheter att förskjuta företagsbeskattningen till den tidpunkt då tillgångar lämnar företagssektorn (se vidare kapitel 8).

Utredningen anser i linje med ovanstående grunder att som *principiell utgångspunkt* bör gälla att överlåtelse för underpris skall kunna företas inom företagssektorn utan uttags- och utdelningsbeskattning, så länge möjligheten att beskatta det värde som överförs inte försvinner och särskilda skatteregler inte därigenom kringgås. Det innebär mer konkret att området för kvalificerade underprisöverlåtelse i princip bör begränsas endast av sådana villkor som behövs för att säkerställa beskattning och undvika kringgående av särskilda skatteregler. Detta är i huvudsak redan förhållandet enligt 23 kap. IL, men det skall övervägas om inte vissa av villkoren kan inskränkas, dvs. om undantagen från beskattning kan utvidgas. Det är här värt att påpeka att underprisöverlåtelse av naturliga skäl så gott som uteslutande endast förekommer inom intressegemenskaper.

2. I direktiven anges att utredningen skall ta upp vissa särskilt angivna frågor. Därutöver har utredningen möjlighet att ta upp andra beskattningsfrågor som har samband med omstruktureringar. Utredningen anser att en genomgång av villkoren i 23 kap. IL är motiverad, bl.a. mot bakgrund av de frågor om räckvidden av utdelningsbeskattningen vid underprisöverlåtelse som rests efter

Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 1. Av tidsskäl begränsas övervägandena till de villkor och situationer där förändringar framstår som särskilt motiverade.

Utredningens överväganden omfattar ett antal situationer där det kan vara motiverat att göra undantag från utdelningsbeskattning. Ett område där det eventuellt skulle kunna vara befogat med ett undantag är när handelsbolag, med enbart företag som ägare, är överlåtare. Handelsbolag utgör inte ett företag enligt bestämmelserna i 23 kap. IL och bestämmelserna om undantag från utdelningsbeskattning i 11 § är därför inte tillämpliga vid sådan överlåtelse. Utredningen har dock av tidsskäl inte möjlighet att närmare utreda detta.

3. Vid alla överlåtelse till underpris aktualiseras frågan om *uttagsbeskattning*. Om det är ett aktiebolag eller ett annat dubbelbeskattat subjekt som är överlåtare aktualiseras i princip även frågan om *utdelningsbeskattning*. Särskilt efter domen i RÅ 2004 ref. 1 är det möjligt att utdelning kan anses föreligga vid alla sorters överlåtelse till underpris som utgör värdeöverföringar på ägarnas vägnar och oavsett slag av tillgång. Sådan utdelning leder till beskattning enligt vanliga regler om överlåtelse inte är en kvalificerad underprisöverlåtelse. En fortsatt utveckling i praxis kan visa på undantag härifrån, men Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 140 tyder på att utrymmet för undantag är begränsat. Noteras skall även att bestämmelserna i 24 kap. IL gör att utdelning ofta är skattefri vid överlåtelse till underpris.

Uppfylls inte alla villkoren i 23 kap. IL vid överföring från ett aktiebolag så finns förutsättningar för beskattning av underprisöverlåtelse både som uttag och som utdelning. Detta överensstämmer med den normala beskattningen vid förtäckt utdelning. Närmare betraktat fyller dock flera av villkoren i 23 kap. IL antingen bara en funktion för att hindra kringgående av beskattningsregler på företagsnivå (uttagsbeskattning) eller på ägarnivå (utdelningsbeskattning), se vidare nästa avsnitt. I de fall det kan övervägas att utöka möjligheterna till kvalificerade underprisöverlåtelse är en möjlig förändring att inskränka vissa villkor till att gälla enbart uttags- eller utdelningsbeskattningen. Särskilt en del av de problem som aktualiserats genom RÅ 2004 ref. 1 skulle kunna lösas på så sätt att vissa villkor inte längre skulle krävas för att göra undantag från utdelningsbeskattningen.

Ett undantag från endast en av de två möjliga beskattningseffekterna kan synas vara en ny form av reglering men sådana partiella undantag förekommer dock redan vid dubbelbeskattningen, exempelvis genom skattefrihet för utdelning enligt 24 kap. 11 L. Det finns dock anledning att överväga om partiella undantag medför några nya problem.

4. Om en underprisöverlåtelse *undantas från uttagsbeskattning men inte utdelningsbeskattning* innebär det att det värde som skall utdelningsbeskattas är belastat med en latent bolagsskatteskuld. Detta innebär i sig en extra komplikation. Som framgår längre fram i avsnittet anser utredningen dock att det inte finns tillräckliga skäl för att föreslå något sådant undantag, varför utredningen inte berör denna komplikation.

Den andra varianten av partiellt undantag är om *undantag görs från utdelningsbeskattningen men inte från uttagsbeskattningen*. Konsekvensen blir att kapitaltillskott lämnas med medel som inte är beskattade i ägarledet. Det är inte något kvalitativt nytt eftersom så sker redan idag vid kvalificerade underprisöverlåtelse, med den skillnaden att överfört värde då inte heller är beskattat på bolagsnivå.

Utredningen anser med hänsyn till vad ovan anförts att det är möjligt att använda sig av här beskrivna partiella undantag från beskattningen. I vilken utsträckning det bör ske övervägs i det följande.

2.3.2 Villkoren i 23 kap. 14–29 §§ 11 L

1. För att en kvalificerad underprisöverlåtelse, och därmed förenade undantag från uttagsbeskattning och i förekommande fall utdelningsbeskattning, skall föreligga skall samtliga relevanta villkor i 23 kap. 14–29 §§ 11 L vara uppfyllda. Som angavs i föregående avsnitt anser utredningen att villkorens funktion enbart är att säkerställa beskattning och förhindra att vissa särskilda skatteregler kringgås. Nedan skall övervägas vilken funktion de olika villkoren har för att säkerställa beskattning och förhindra kringgåenden. Genomgången utgör grund för överväganden om utvidgade möjligheter till kvalificerade underprisöverlåtelse genom inskränkningar av tillämpningsområdet för vissa villkor.

Genomgången läggs upp så att i varje punkt anges först skäl för villkoret och konsekvenser enligt gällande regler. Därefter övervägs konsekvenser av att inskränka villkorets tillämpning.

2. I 14 § anges som villkor att *förvärvaren inte får vara en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening*. I prop. 1998/99:15 s. 157 anges att ”en möjlighet att överlåta egendom till typiskt sett icke-kommersiella rättssubjekt som stiftelser och ideella föreningar till underpris utan att uttagsbeskattning sker kan komma i konflikt med förbudet mot avdragsrätt för gåvor.”

Vad som torde åsyftas är att vid en kvalificerad underprisöverlåtelse skulle det obeskattade övervärdet kunna överföras utan beskattning, dvs. en gåva med obeskattade medel. Det får i princip anses riktigt att inte möjliggöra detta, varför det i detta sammanhang inte finns anledning att begränsa rättsföljderna av att detta villkor inte är uppfyllt. Om villkoret inte uppfylls kommer, i förekommande fall, såväl uttagsbeskattning som utdelningsbeskattning att ske.

3. *Förvärvarens skattskyldighet; 16 §.*

Villkoret har en grundläggande funktion för att den vid den kvalificerade underprisöverlåtelserna uppskjutna beskattningen skall kunna effektueras hos förvärvaren (och av Sverige) när de tillgångar som överlåtits senare avyttras eller nyttjas av förvärvaren. Villkoret fyller därigenom en funktion på företagsnivå. Är villkoret inte uppfyllt medför en underprisöverlåtelse uttags- och i förekommande fall utdelningsbeskattning.

Uttagsbeskattning är generellt sett en motiverad konsekvens av att villkoret inte är uppfyllt. Detta gäller däremot inte generellt för utdelningsbeskattningen. Beträffande särskilda överväganden vid gränsöverskridande transaktioner, se avsnitt 2.3.4.

4. *Underskottsvillkoret; 24–29 §§.*

Villkorets funktion är att förhindra att underprisöverlåtelser leder till att en obeskattad inkomst överförs till en förvärvare som kan utnyttja inkomsten mot sina underskott. Detta förhindras genom att överlåtarens uttagsbeskattning så att något obeskattat värde inte kan överföras till förvärvaren. Villkoret fyller härigenom en funktion på företagsnivå.

Även utdelningsbeskattning sker om villkoret inte är uppfyllt, vilket inte kan anses vara en nödvändig rättsföljd för att förhindra utnyttjande av underskott hos förvärvaren.

5. *Koncernbidragsavdragsrätt; 17 §.*

Villkoret har den funktionen att överföringar av obeskattade värden som inte kan genomföras enligt bestämmelserna i 35 kap. IL om öppna koncernbidrag inte heller skall kunna ske genom kvalificerade underprisöverlåtelser av enstaka tillgångar. En kvalificerad underprisöverlåtelse kan dock föreligga om den avser hela verksamheten, en verksamhetsgren etc.

Villkoret i 23 kap. 17 § IL fyller primärt inte någon funktion för att förhindra kringgående av utdelningsbeskattningen. Ett sådant kringgående är ju än mer allvarligt om det gäller värden i hela verksamheter och inte enbart enstaka tillgångar. Det finns därför inte skäl att villkoret i 23 kap. 17 § IL skall kopplas till utdelningsbeskattningen.

6. *Kvalificerade andelar; 18–23 §§.*

Villkoret fyller en funktion för utdelningsbeskattningen, så att värden inte kan överföras från ett företag som omfattas av beskattning enligt 57 kap. IL till ett företag som inte omfattas. Beskattning enligt 57 kap. kan ske även av utdelning från utländska bolag eftersom fåmansföretagsdefinitionen gäller aktiebolag och ekonomiska föreningar utan kvalificering till enbart svenska företag; jfr 2 kap. 2 § IL.

Villkoret om kvalificerade andelar torde däremot inte motivera att uttagsbeskattning skall ske vid underprisöverlåtelser mellan företag som beskattas på samma sätt. Beskattningen i företagsledet kommer ju här sedermera att effektueras när det förvärvande företaget avyttrar den förvärvade tillgången.

7. Hittills har diskuterats om några av villkoren i 23 kap. IL inte längre skulle behöva utgöra villkor för undantag från främst utdelningsbeskattning. Vid införandet av lagen om beskattning vid överlåtelser till underpris anfördes i prop.1998/99:15, s. 125, att: ”det är naturligt att den nya lagstiftningen följs upp. Uppföljningen får utvisa om det behövs ytterligare skyddsregler för att förhindra kringgåenden.” Nedan skall analyseras om det finns *ytterligare regelkomplex som skulle kunna tänkas kringgåas genom kvalificerade underprisöverlåtelser.*

Ett regelkomplex är *lätnadsreglerna i 43 kap. IL*. Värdeöverföringar från noterade aktiebolag till onoterade aktiebolag, med fysiska personer som ägare, torde knappast förekomma på grund av minoritetsskydd och publicitet. Däremot kan man tänka sig ett kringgående av 43 kap. 2 § p. 2. IL. Regeln gäller fall där onoterade företag innehar näringsbetingade andelar i noterade företag. Genom en värdeöverföring till ett onoterat företag som inte omfattas av 2 § p. 2 skulle det senare företaget kunna dela ut det överförda värdet skattefritt. Det är dock tveksamt om det är praktiskt möjligt. Det förvärvande företag kan antas redan fullt ut utnyttja lätnadsbeloppet och får inget ökat lätnadsutrymme genom värdeöverföringen, eftersom anskaffningsvärdet på andelarna i det förvärvande företaget inte höjs när 23 kap. är tillämpligt. Enligt utredningens bedömning är det inte tillräckligt motiverat att använda befintliga villkor eller införa nya villkor i 23 kap. IL för att skydda det angivna regelkomplexet.³

Vissa kringgåenden av *byggnadsrörelsebeskattning* etc. torde kunna åstadkommas genom underprisöverlåtelser. Dessa kringgåenden förhindras genom utredningens förslag i kapitel 8.

Ytterligare regelkomplex av betydelse som kan kringgåas har utredningen inte identifierat.

8. Brister något av villkoren om skattskyldighet, underskott eller koncernbidrag motiverar detta således beskattning av överlåtaren, men motiverar däremot inte utdelningsbeskattning när denna kan effektueras senare. Det senare gäller när underprisöverlåtelser görs till ett annat dubbelbeskattat subjekt som inte är ägare till överlåtaren och utdelning från förvärvaren eller kapitalvinst från försäljning av andelar i förvärvaren inte beskattas lindrigare än motsvarande transaktioner beträffande överlåtaren. Villkoret om kvalificerade andelar måste därför upprätthållas.

Om en underprisöverlåtelse görs till en ägare av andelar i överlåtande företag finns inte möjlighet att effektuera utdelningsbeskattningen av denna person vid ett senare tillfälle. Exempelvis skall vid en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till en fysisk person som är aktieägare den förtäckta utdelningen beskattas i båda leden. Detsamma gäller i de sällsynta fall då ett aktiebolag eller annat företag är skattskyldigt för utdelningen.

³ Det bör noteras att regeringen i prop. 2005/06:40 om reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag föreslår att lätnadsreglerna skall avskaffas.

Det finns därför anledning att begränsa övervägandena om begränsningar av villkoren för undantag från utdelningsbeskattning till underprisöverlåtelse mellan företag där förvärvaren inte är ägare till överlåtaren. Det är även undantag vid sådana sidledstransaktioner som framförts som angelägna i diskussionen efter RÅ 2004 ref. 1.

9. Hittills har bara övervägts om villkoren i 23 kap. IL kan begränsas för sådana fall som med säkerhet redan omfattas av 23 kap. IL. Innan slutlig ställning tas till detta skall den lagändring om undantag från utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar som redan införts efter förslag i prop. 2004/05:91 redovisas. Vidare skall särskilda aspekter vid gränsöverskridande transaktioner gås igenom och vilka övriga fall det kan vara motiverat att införa uttryckliga undantag för.

Övervägandena koncentreras till de fall som framstår som särskilt angelägna.

2.3.3 Näringsbetingade andelar

1. I diskussionen efter RÅ 2004 ref. 1 har framhållits de negativa konsekvenserna av en möjlig utdelningsbeskattning i ett antal situationer med underprisöverlåtelse mellan aktiebolag med samma ägare. Särskilt har överlåtelse av näringsbetingade andelar framhållits. Farhågorna gällde primärt inte att något av villkoren i 23 kap. IL inte skulle vara uppfyllt, utan det förhållandet att i 23 kap. 2 § p 4. IL angavs att bestämmelserna i 23 kap. inte gäller om "en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap." De uttalade farhågorna bekräftades genom Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 140 och som tidigare sagts har en lagändring vidtagits efter förslag i prop. 2004/05:91.

2. Lagändringen, som införts i 23 kap. 2 § andra stycket IL, innebär att bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL är tillämpliga när en näringsbetingad andel överläts till underpris om följande villkor är uppfyllda:

”– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

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

I övrigt är 23 kap. 11 inte tillämpligt.

3. I 23 kap. 11 och 12 §§ IL finns bestämmelser om undantag från utdelningsbeskattning respektive att förbättring av andel i det förvärvande företaget inte skall anses ha skett (kapitaltillskott).

4. De villkor som ställts upp i 23 kap. 2 § andra stycket IL är utifrån de överväganden som utredningen hittills gjort väl avvägda och det finns skäl att utgå från dessa. Villkoren innebär bl.a. att stiftelser och ideella föreningar inte kan vara förvärvare om överlåtelser skall omfattas av undantagen. Vidare att överlåtelser till direkta eller indirekta andelsägare i överlåtare inte omfattas (Däremot omfattas fallet att överlåtelser görs till ett företag som överlåtare äger andel i). Slutligen att villkoren beträffande skattskyldighet, koncernbidrag och underskott inte behöver vara uppfyllda. Villkoret beträffande kvalificerade andelar måste dock vara uppfyllt.

5. Vad som bör övervägas är om det finns skäl att inskränka eller utvidga denna reglering. Detta görs i avsnitt 2.3.5.

2.3.4 Gränsöverskridande transaktioner

1. Hittills har utredningen behandlat allmänna aspekter på villkoren i 23 kap. 11 och deras betydelse för om bestämmelserna i 11 § om undantag från utdelningsbeskattning bör tillämpas. Vidare har den nya lagstiftningen om undantag från utdelningsbeskattning etc. beträffande näringsbetingade andelar behandlats. Det finns dock ytterligare beaktansvärda fall som inte med säkerhet kan sägas omfattas av regleringen i 23 kap. 11 § IL och därför kan leda till utdelningsbeskattning. Det finns skäl att överväga om någon reglering bör införas beträffande dessa. De som är aktuella och som är särskilt angelägna är de gränsöverskridande fallen. Dessa bör, inte minst p.g.a. EG-rätten, övervägas särskilt.

Följande fall skall behandlas:

A/ Överlåtelse från en verksamhet som beskattas i Sverige till en verksamhet som inte beskattas i Sverige (i det följande svensk respektive utländsk verksamhet). Förvärvaren äger varken direkt eller indirekt någon del i överlåtaren. Förvärvaren kan exempelvis vara ett utländskt bolag med fast driftställe utomlands eller ett svenskt aktiebolag med fast driftställe utomlands som undantagits från svensk skattskyldighet enligt ett skatteavtal. Aktieägaren är obegränsat skattskyldig i Sverige

B/ Som fall A men aktieägaren är begränsat skattskyldig i Sverige.

C/ Som fall A och B men överlåtelsen görs till någon som direkt eller indirekt äger del i överlåtaren.

D/ Överlåtelse från en utländsk verksamhet.

2. Utredningen bedömer att villkoret om svensk skattskyldighet bör vara möjligt att upprätthålla vad gäller beskattning av inkomst av näringsverksamhet (uttagsbeskattningsledet) utan att komma i strid med de EG-rättsliga restriktionsförbudet.

Vad gäller utdelningsbeskattningen finns större anledning att befara att skillnader i beskattningskonsekvenser mellan inhemska och gränsöverskridande transaktioner kan anses stå i strid med restriktionsförbudet.

3. *Fall A.* I en situation såsom i RÅ 2004 ref. 1, med två aktiebolag med gemensamma ägare, där underprisöverlåtelsen kan anses utgöra utdelning för aktieägarna finns en skillnad i möjligheten att undanta denna utdelning från beskattning enligt 23 kap. 11 § IL beroende på om förvärvsaktiebolagets verksamhet är svensk eller utländsk.

Om verksamheten är utländsk uppfylls varken skattskyldighets- eller koncernbidragsvillkoret i 23 kap. IL. Resultatet blir att undantag från utdelningsbeskattning är möjligt om en underprisöverlåtelse görs till en svensk men inte till en utländsk verksamhet. Även om skattskyldighets- och koncernbidragsvillkoren tas bort som krav för underlåten utdelningsbeskattning är det osäkert om bestämmelsen i 23 kap. 11 § kan anses vara tillämplig i dessa fall. Detta eftersom 14 kap. 19 § IL (korrigeringsregeln) torde ha företräde i förhållande till bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL, se Regeringsrättens utslag i RÅ 2004 ref. 13 samt utredningens förslag i kapitel 5. Vilken betydelse det har - att prövningen av överlåtarens beskattning sker enligt korrigeringsregeln

och inte enligt 23 kap. IL - för om bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ skall tillämpas på en sådan överlåtelse är osäkert.

Om undantag från utdelningsbeskattning bara medges vid underprisöverlåtelse till en svensk verksamhet kan detta påverka personer som vill starta en verksamhet i deras val mellan att starta verksamheten i ett utländskt eller ett svenskt aktiebolag. Det kan även påverka bolags beslut om att genomföra underprisöverlåtelser. Utredningen har inte möjlighet att bedöma hur väsentlig påverkan kan bli på investeringsbedömningar. Sannolikt har det större betydelse vid bolagens beslut än vid beslut om olika aktieinvesteringar. Teoretiskt är det givetvis klart att det måste kunna uppstå situationer där beskattningsförhållandet leder till att man väljer ett svenskt bolag i stället för ett utländskt. Hur vanligt det skulle kunna vara kan utredningen däremot inte uppskatta.

EG-domstolen förefaller nöja sig med en teoretisk bedömning av nyssnämnt slag. Domstolen har vidare en mycket restriktiv inställning till ursäcksgrunder för restriktioner. Det finns därför en beaktansvärd sannolikhet för att förhållandet skulle kunna anses strida mot förbudet mot inskränkningar i etableringsfriheten respektive i den fria rörligheten för kapital enligt artikel 43 respektive 56 i EG-fördraget.

Problemen skulle elimineras om skattskyldighets- och koncernbidragsvillkoren tas bort som krav för underlåten utdelningsbeskattning och att bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL - för att undanröja all tvekan därom - görs tillämpliga även om överlåtarens beskattning bedöms enligt korrigeringsregeln.

4. *Fall B.* För i Sverige begränsat skattskyldiga aktieägare föreligger inte skattskyldighet för utdelningen. I stället tas kupongskatt ut enligt kupongskattelagen (1970:624) på aktie i svenskt aktiebolag. Kupongskattelagen innehåller inget uttryckligt undantag för det fall att utdelningen är en följd av en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. För begränsat skattskyldiga tillkommer även en eventuell utländsk beskattning.

Skyldighet att betala kupongskatt kan således eventuellt föreligga oavsett om villkoren i 23 kap. IL uppfylls eller inte. Vid sådan bedömning föreligger inte någon skillnad mellan sådana underprisöverlåtelser till svensk respektive utländsk verksamhet som diskuterats ovan. Däremot föreligger en skillnad beroende på om aktieägaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Den förstnämnda kategorin kan – om undantag inte kan medges med stöd av

23 kap. IL eller på annan grund - inte erhålla undantag från att betala kupongskatt ens när överlåtelsen görs till en svensk verksamhet. Hur skatten på en utdelning tas ut bör inte påverka bedömningen. Utredningens uppfattning är att undantag från att betala skatt på utdelning bör ges begränsat skattskyldiga under samma förutsättningar som för obegränsat skattskyldiga. En annan behandling torde i normalfallet kunna strida mot såväl restriktionsförbudet i artikel 43 som i artikel 56 i EG-fördraget.

Problemen skulle elimineras om skattskyldighets- och koncernbidragsvillkoren tas bort som krav för underlåten utdelningsbeskattning och att bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL - för att undanröja all tvekan därom - på motsvarande sätt görs tillämpliga även beträffande kupongskattelagen så att kupongskatt tveklöst inte behöver påföras i dessa fall.

5. Vid all överföring av vinstgivande verksamhet från ett svenskt aktiebolag till ett utländskt bolag uppkommer, om man ser överföringen av verksamheten isolerat, negativa konsekvenser för det svenska beskattningsunderlaget och motsvarande fördelar vid omvända förhållanden.

Vid värdeöverföringar, från svenska till utländska aktiebolag, som kan ske utan utdelningsbeskattning uppkommer följande negativa konsekvenser beträffande det överförda värdet.

Möjligheten att ta ut *svensk kupongskatt* på utdelningar till begränsat skattskyldiga aktieägare försvinner.

Utdelning till obegränsat skattskyldiga personer kan beskattas även om utdelningen kommer från ett utländskt bolag. Däremot kan obegränsat skattskyldiga påföras *utländsk källskatt* på utdelningen och denna skatt kan komma att avräknas från den svenska skatten på utdelningen.

Dessa konsekvenser uppkommer i varierande grad även vid transaktionsformer som omfattas av EG:s s.k. fusionsdirektiv. Vid fusioner, partiella fissioner och vid andelsbyten kan således värden överföras till utländska bolag, utan att detta under normala förhållanden får utlösa någon skyldighet för ägaren av det överlåtande företaget att betala skatt. Ifrågavarande värdeöverföring kan enligt gällande rätt ske utan utdelningsbeskattning även vid överlåtelser av näringsbetingade andelar samt vid kvalificerade underprisöverlåtelser om överlåtelsen görs till en verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

Med hänsyn härtill och av EG-rättsliga skäl anser utredningen vid en samlad bedömning att ovan beskrivna negativa konsekvenser inte utgör tillräckliga skäl för att avstå från att föreslå att skattskyldighetsvillkoret begränsas till att enbart gälla för undantag från uttagsbeskattning. Utredningen bedömer även att den utökade möjligheten att vidta sådana värdeöverföringar utan utdelningsbeskattning i praktiken kommer att gälla ytterst små belopp. Detta eftersom uttagsbeskattning/beskattning enligt korrigeringsregeln ändå kommer att ske, vilket avhåller de skattskyldiga från att vidta sådana transaktioner av skatteplaneringsskäl.

6. Ytterligare ett regelkomplex är här motiverat att behandla, nämligen, 3 kap. 19 § IL (*den s.k. 10-årsregeln*). Reglerna i 53 kap. IL har till syfte att orealiserade värdestegringar skall beskattas när kapitalbeskattade tillgångar överläts för underpris till egna eller närståendes utländska bolag. Överlåtelser antas nämligen kunna vara inledningen till en senare utflyttning och avyttring av aktier i det utländska bolaget som inte omfattas av svensk beskattning enligt 3 kap. 19 § IL. Samma resultat kan även uppnås genom kvalificerad underprisöverlåtelser mellan svenska och utländska aktiebolag om överföringen görs till ett fast driftställe i Sverige. Det är dock ointressant att överväga regler mot förfarandet eftersom kringgåendemöjligheten redan finns och knappast går att stoppa annat än genom att helt ta bort rätten att göra underprisöverlåtelser, vilket naturligtvis inte är aktuellt (se vidare kapitel 6).

7. *Fall C*. En kvalificerad underprisöverlåtelser kan även ske direkt till en aktieägare och då undantas utdelningen från beskattning om tillgången kommer att ingå i en svensk näringsverksamhet, men inte om den kommer att ingå i en utländsk verksamhet. Detta fall anser utredningen är hänförligt till näringsverksamhetsbeskattningen där utredningen anser att det är godtagbart att göra skillnad mellan svensk och utländsk verksamhet.

8. *Fall D*. Ovan har diskuterats de fall där överlåtelser görs till en utländsk verksamhet. När överlåtelser i stället sker från en utländsk verksamhet torde bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL inte vara tillämpliga.

Vid sådant förhållande och efter bedömningen i RÅ 2004 ref. 1 kan en underprisöverlåtelser från ett utländskt bolag till ett svenskt medföra utdelningsbeskattning, trots att villkoren i 23 kap. IL hade

varit uppfyllda om 23 kap. IL kunde tillämpas. Denna behandling torde i normalfallet kunna strida mot såväl restriktionsförbudet i artikel 43 som i artikel 56 i EG-fördraget. Utredningen anser att detta fall i princip bör behandlas på samma sätt som de fall för vilka 23 kap. IL skall tillämpas.

9. Utredningen anser således att det föreligger en beaktansvärd risk för att otillåten diskriminering/restriktion skall anses föreligga i fallen A, B och D. Risken elimineras om skattskyldighets- och koncernbidragsvillkoren tas bort som krav för undantag från utdelningsbeskattning och vissa andra justeringar vidtas. Om detta skall göras och hur övervägs nedan i avsnitt 2.3.5 med förslag.

2.3.5 Förslag

Utredningens förslag: Under vissa förutsättningar skall villkoren i 23 kap. 16, 17 och 24–27 §§ IL inte behöva uppfyllas för att en underprisöverlåtelse skall behandlas som en kvalificerad underprisöverlåtelse såvitt avser tillämpningen av bestämmelserna i 11 §, om bl.a. undantag från utdelningsbeskattning, och 12 §, om att omkostnadsbelopp på andelar i det förvärvande företaget inte skall påverkas.

Vidare införs uttryckliga regler om att bestämmelserna i 11 och 12 §§ skall tillämpas på motsvarande sätt när överlåtelsen görs från näringsverksamhet som inte beskattas i Sverige och när överlåtelsen skall bedömas enligt korrigeringsregeln.

Utredningen föreslår även några ändringar i de nyligen införda bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra stycket IL om undantag från utdelningsbeskattning etc. vid överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar.

Slutligen införs en bestämmelse i kupongskattelagen med innebörden att skattskyldighet för utdelningen inte föreligger om den inte skulle ha tagits upp som utdelning enligt bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL om den i stället hade lämnats till någon som är obegränsat skattskyldig.

1. Utgångspunkten för utredningens förslag om inskränkningar av villkoren i 23 kap. IL är som tidigare framhållits att villkoren skall förhindra att det obeskattade värde som överförs inte undgår be-

skattning eller blir föremål för väsentligt lägre beskattning. Om så inte är fallet skall kvalificerade underprisöverlåtelser kunna vidtas.

Det innebär mer konkret att området för kvalificerade underprisöverlåtelser i princip bör begränsas endast av sådana villkor som behövs för att säkerställa beskattning och för att undvika kringgående av särskilda skatteregler.

2. Tidigare i kapitlet har konstaterats att villkoren om skattskyldighet, koncernbidrag och underskott enligt utredningens bedömning inte har någon direkt relevans för om utdelningsbeskattning bör ske eller ej vid inhemska transaktioner, utan skulle kunna begränsas till att utgöra villkor för undantag från uttagsbeskattningen.

Vid gränsöverskridande transaktioner kan skattskyldighetsvillkoret ha en funktion för att säkerställa att beskattningen av utdelning inte blir lägre efter överlåtelser än före. Utredningen har dock konstaterat att det kan strida mot EG-rättens restriktionsförbud att beskatta utdelning vid transaktioner med gränsöverskridande inslag medan sådan beskattning inte inträder vid inhemska transaktioner.

3. Utredningen har även gjort den bedömningen att den utökade möjligheten att vidta gränsöverskridande värdeöverföringar utan utdelningsbeskattning som en inskränkning av skattskyldighetsvillkoret skulle innebära i praktiken kommer att gälla ytterst små belopp. Detta eftersom uttagsbeskattning/beskattning enligt korrigeringsregeln ändå kommer att ske, vilket avhåller de skattskyldiga från att vidta sådana transaktioner av skatteplaneringsskäl. Vidare finns som beskrivits tidigare redan andra möjligheter att uppnå samma resultat.

Utöver EG-rättsliga skäl för att begränsa rättsföljderna av dessa villkor torde det även vara motiverat för att underlätta befogade underprisöverlåtelser mellan företag. Att begränsa rättsföljderna kan vidare vara motiverat för att inte onödig beskattning skall inträda om en underprisöverlåtelse först i efterhand bedöms vara okvalificerad.

Om nämnda villkor tas bort som krav för undantag från beskattning av utdelning kan de gränsöverskridande fallen behandlas likadant som de inhemska. Utredningen föreslår att så sker.

4. Vissa inskränkningar bör dock göras:

A/ Eftersom borttagande av skattskyldighets- och koncernbidragsvillkoret i hög utsträckning motiveras av att villkoren, vid bedömning av utdelningsbeskattningen, kan strida mot EG-fördragets restriktionsförbud bör det krävas att överlåtelsen görs till ett företag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I övrigt bör alla associationsformer som utgör företag enligt 23 kap. 4 § IL kunna kvalificera som förvärvare, utom stiftelser och ideella föreningar, se avsnitt 2.3.2 punkten 2.

B/ Vidare bör inte en överlåtelse undantas i den utsträckning överlåtelsen görs till någon som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren, se beträffande motiven för detta avsnitten 2.3.2 punkten 8 och 2.3.4 punkten 7.

5. Utredningen föreslår ett nytt andra stycke i 23 kap. 3 § med innebörden att vid tillämpning av 11 och 12 §§ skall underprisöverlåtelsen behandlas som en kvalificerad underprisöverlåtelse även om villkoren om skattskyldighet, koncernbidrag och underskott inte är uppfyllda. Vid utformningen har de inskränkningar som omtalas i punkten 4 ovan tagits med.

6. Som tidigare anförts är bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL eventuellt inte tillämpliga om överlåtelsen görs från en näringsverksamhet som inte beskattas i Sverige. För att undantag från utdelningsbeskattning tveklöst skall kunna medges även i dessa fall föreslår utredningen att bedömningen i dessa fall skall göras på samma sätt som om det överlåtande företaget varit svenskt och beskattas i Sverige för den verksamhet som tillgången överläts från. Förslaget tas in i 23 kap. 2 a § IL.

7. Vid en underprisöverlåtelse från en verksamhet som beskattas i Sverige till en verksamhet som inte beskattas i Sverige skall bedömningen av om överlåtaren skall beskattas för ett belopp som överstiger ersättningen många gånger göras enligt den s.k. korrigeringsregeln och inte enligt 22 kap. IL. Huruvida bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL är tillämpliga när korrigeringsregeln används vid bedömningen av överlåtarens taxering är osäkert. För att undanröja denna osäkerhet föreslår utredningen en bestämmelse (2 a § i 23 kap. IL) om att bedömningen i dessa fall skall göras enligt 23 kap. 11 och 12 §§ IL och de bestämmelser i 23 kap. IL som gäller dessa bestämmelser.

8. De nyligen införda bestämmelserna i 23 kap. 2 § andra stycket IL innebär att bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL är tillämpliga när en näringsbetingad andel överläts till underpris om det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Bestämmelserna omfattar således inte överlåtelse till en sparbank eller ett ömsesidigt försäkringsföretag. Utredningen har inte funnit att dessa företagsformer behöver uteslutas. Utredningen föreslår därför att dessa företagsformer tas med i nämnda uppräkningslista.

I ytterligare ett avseende anser utredningen att dessa bestämmelser bör modifieras. Villkoret om att det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, får äga andel i det överlåtande företaget har fått en för restriktiv utformning. Villkoret innebär att redan ägande av en andel utesluter tillämpning av bestämmelserna. Utredningen anser att villkoret bör utformas så att bestämmelserna blir tillämpliga beträffande den delen som detta villkor är uppfyllt för.

Ett enkelt *exempel* kan illustrera. Antag att förvärvaren, AB F, äger andelar i överlåtaren, AB Ö, som motsvarar 10 % av ägandet medan en fysisk person äger 90 % i AB Ö och 100 % i AB F. En underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar från AB Ö till AB F skulle i så fall om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda, såvitt avser tillämpningen av 11 och 12 §§ vara kvalificerad till 90 %. Detta betyder att värdeöverföringen såvitt avser den fysiska personens andel på 90 % inte skall föranleda någon utdelningsbeskattning medan sådan beskattning i princip kan ske beträffande AB F:s del.

9. Med nämnda två förändringar har utredningen utformat förslagen så att de överensstämmer med den reglering som idag finns beträffande överlåtelse av näringsbetingade andelar. Sådana överlåtelse, överlåtelse till och från utlandet och andra underprisöverlåtelse skall således enligt förslagen i huvudsak bedömas efter samma villkor såvitt avser möjligheten att erhålla undantag från utdelningsbeskattning.

Tekniskt kommer alla dessa överlåtelse, om de uppfyller villkoren, att behandlas som kvalificerade underprisöverlåtelse såvitt avser tillämpningen av 11 och 12 §§ även om villkoren i 16, 17 och 24–27 §§ inte är uppfyllda.

Bestämmelser om detta tas in i 23 kap. IL, dels i en ny 2 a § och dels i ett nytt andra stycke i 3 §.

Beträffande tillämpningen av 12 §, se dock nedan.

10. Utredningen föreslår även att det införs en bestämmelse i kupongskattelagen med innebörden att skattskyldighet för utdelningen inte föreligger om den inte skulle ha tagits upp som utdelning enligt bestämmelserna i 23 kap. 11 § IL om den i stället hade hänförs till någon som är obegränsat skattskyldig.

11. Vid en kvalificerad underprisöverlåtelse skall varken uttags- eller utdelningsbeskattning ske och som en följd av detta skall varken förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången eller omkostnadsbeloppet på andelarna i det förvärvande företaget räknas upp. Sistnämnda konsekvens framgår av 23 kap. 12 § IL. Förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången behandlas i sin helhet i nästa avsnitt. *Omkostnadsbeloppet på andelarna* i det förvärvande företaget behandlas både här och i nästa avsnitt.

När utredningen nu föreslår att tillämpningen av 12 § utvidgas finns skäl att se över innehållet i 12 §. Det finns två fall som omfattas, dels när tillgången förvärvas från en andelsägare i det förvärvande företaget (överlåtelse nedåt i hierarkin) och dels när tillgången förvärvas av annan (överlåtelse i sidled).

Vid överlåtelser i sidled är det befogat att uppräknings av omkostnadsbeloppet på andel i förvärvande företag styrs av om ägaren utdelningsbeskattas. Detta blir även resultatet om 11 och 12 §§ tillämpas samtidigt. Regleringen är uppbyggd som undantag från vad som anses gälla enligt allmänna beskattningsregler. Någon uttrycklig reglering av hur omkostnadsbeloppet på andelarna i förvärvande företag skall påverkas av att utdelningsbeskattning sker finns inte. Av RÅ 2004 ref. 1 får dock anses följa att omkostnadsbeloppet skall räknas upp om utdelningen beskattas. Utredningen har inte för avsikt att föreslå några ändringar vid överlåtelser i sidled utan anser att kopplingen mellan utdelningsbeskattningen och uppräknings av omkostnadsbeloppet är lämplig. I de förslag till utvidgning av tillämpningsområdet för 11 och 12 §§ som utredningen lämnar kommer denna koppling att finnas eftersom båda paragraferna vid varje utvidgning föreslås bli tillämpliga samtidigt.

Vid överlåtelser nedåt i hierarkin kan någon koppling till utdelningsbeskattning inte göras eftersom någon utdelning inte kan

föreligga. Koppling bör i stället göras till hur överlåtaren beskattas. Överlåtelser nedåt i hierarkin behandlas i följande avsnitt.

12. Ovan i avsnitt 2.3.2 har även diskuterats att villkoren i 23 kap. 18–23 §§ IL om kvalificerade andelar inte skulle behöva uppfyllas för att undantag från uttagsbeskattningen skall medges. Det skulle kunna gälla i en situation då andelarna i överlåtande men inte i förvärvande företag är kvalificerade. Utdelningsbeskattning skall då ske för att beskattning enligt 57 kap. IL inte skall undgås, men uttagsbeskattning skulle kunna underlåtas. Det är dock knappast en praktiskt förekommande situation eftersom undantag från uttagsbeskattning skulle kräva att det var en underprisöverlåtelse av verksamhetsgren etc. och i sådana fall torde andelarna i förvärvande företag oftast bli kvalificerade enligt 57 kap. 4 § 1 IL (se RÅ 1997 ref. 48 I och II).

Utredningen ser inte tillräckliga skäl för att begränsa rättsföljderna på detta sätt.

13. De här föreslagna bestämmelserna i IL bör träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på överlåtelser som görs efter ikraftträdandet. I praktiken torde ytterst få fall av utdelningsbeskattning ha ägt rum tidigare. För att undvika onödig beskattning bör skattskyldiga som begär det dock få tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt. Retroaktiviteten bör dock inte sträcka sig längre än att ändring kan göras inom det ordinarie omprövningsförfarandet. Bestämmelserna bör således få tillämpas vid 2002 års taxering eller senare.

Motsvarande övergångsreglering föreslås beträffande ändringen i kupongskattelagen.

2.4 Anskaffningsvärden; allmänna överväganden

2.4.1 Inledning

1. Av redogörelsen i avsnitt 2.2 framgår att i flera avseenden saknas särskilda lagbestämmelser om skattemässiga anskaffningsvärden efter en underprisöverlåtelse, kvalificerad eller okvalificerad. Existerande allmänna lagbestämmelser och rättspraxis utgör inte en tillräckligt säker grund för att de skattskyldiga med tillräcklig förutsebarhet skall kunna avgöra vad som gäller. Därtill kommer att

den ökade internationaliseringen medför behov av förutsebarhet vid gränsöverskridande transaktioner. Dessutom ökas osäkerheten av de invändningar om problem, som angavs i det föregående lagstiftningsärendet (prop. 1998/99:15).

En lagreglering är därför motiverad för att rättsläget skall bli mer förutsebart samt för att säkerställa en konsekvent rättstillämpning. Nedan skall därför övervägas vilken utformning som en lagreglering bör ha.

2. De regler som skall övervägas gäller skattemässiga anskaffningsvärden vid underprisöverlåtelse, dvs. när ersättningen är lägre än marknadsvärdet, för förvärvare som är skattskyldiga i Sverige. Överlåtaren kan vara skattskyldig för näringsverksamhet i Sverige eller i annan stat.

I detta avsnitt, 2.4, görs övervägandena med utgångspunkt i att överlåtarens näringsverksamhet beskattas i Sverige. Först diskuteras grundläggande aspekter för en reglering som är konsekvent och neutral. Därefter behandlas de särskilda problem som angetts, om effektuerandet av dubbelbeskattningen, kopplingen till redovisningen och obeståndssituationer. I avsnitt 2.5 behandlas särskilt den situationen att överlåtarens näringsverksamhet inte beskattas i Sverige. I avsnitt 2.6 lämnas en samlad redogörelse för utredningens förslag beträffande förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången. I avsnittet lämnas även förslag till hur reglerna kan utformas för att fungera praktiskt med avseende på bl.a. kontroll och transaktionskostnader. Slutligen lämnas förslag beträffande hur omkostnadsbeloppet på andelarna i förvärvaren skall påverkas av en underprisöverlåtelse.

2.4.2 Grundläggande aspekter

1. I detta avsnitt skall diskuteras vilka anskaffningsvärden som är motiverade enligt den utformning som inkomstskattesystemet har i allmänhet och särskilt avseende underprisöverlåtelse.

Inkomstskattesystemet innebär att i princip bör en värdestegring – till följd av arbetsinsatser, marknadsförändringar m.m. – beskattas som inkomst endast en gång. Härtill kan komma att samma värde inkomstbeskattas ytterligare en eller flera gånger på grund av dubbelbeskattningssystemet för aktiebolag m.fl. Utgångspunkten innebär att kontinuitet i beskattningen av överlåtare och förvärvare

bör föreligga så att det värde som tas upp som intäkt av överlåtaren skall utgöra anskaffningsvärde för förvärvaren. Det är nämligen svårt att finna principiella argument för att samma värde skall utgöra beskattningsunderlag två gånger, annat än vid dubbelbeskattningen av aktiebolag.

Ett skattemässigt anskaffningsvärde som utgår från det värde som tas upp som intäkt hos överlåtaren innebär kontinuitet. Det innebär vidare att skatteförmågan inte överskattas totalt sett och att neutralitet föreligger mot transaktioner som utförs till marknadspris. Eftersom underprisöverlåtelse många gånger, särskilt vid omstruktureringar, är företags- och samhällsekonomiskt motiverade transaktioner är det önskvärt med en neutral behandling.

Utredningen anser således att det finns systematiska och principiella skäl för en reglering där förvärvarens anskaffningsvärde sätts lika med det belopp som överlåtaren skall ta upp som intäkt.

2. I det tidigare lagstiftningsarbetet anges, i prop. 1998/99:15, s. 167, att ”av utredningens diskussion avseende den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelse följer att om överlåtaren uttagsbeskattas bör köparen få tillgodoräkna sig marknadsvärdet (=det uttagsbeskattade värdet) som anskaffningsvärde för egendomen.”

Det finns anledning att bedöma den *verkliga innebörden*⁴ av underprisöverlåtelse främst eftersom det kan antas att en reglering som ligger i linje med den verkliga innebörden leder till färre särskilda skattemässiga dispositioner än en avvikande skatterättslig reglering. Att i detalj ange vilka anskaffningsvärden som bör följa av den verkliga innebörden av alla slags underprisöverlåtelse är komplicerat och vissa ställningstaganden blir kontroversiella även om de underbyggs med en noggrann argumentation. Det finns därför anledning att begränsa sig till några huvudlinjer.

Med verklig innebörd torde normalt avses de ekonomiska konsekvenser som en underprisöverlåtelse har genom värdeöverföringen från överlåtaren till förvärvaren. Det är ofrånkomligen en bedömning som måste grunda sig på civilrättsliga regler, eftersom äganderätt eller nyttjanderätt till ekonomiska värden bestäms av sådana regler och någon gång av offentligrättsliga regler. Detta är

⁴ Utredningen föredrar uttrycket verkliga innebörden framför uttrycket ekonomiska innebörden, men någon skillnad i innebörden torde inte föreligga.

knappast kontroversiellt, men däremot finns ibland olika uppfattningar om hur de civilrättsliga reglerna skall beaktas.

3. Vid en underprisöverlåtelse utgår en ersättning från förvärvaren till överlåtaren. Detta belopp utgör som minimum förvärvarens verkliga anskaffningsvärde.

Det är okontroversiellt att i ersättningen kan ingå naturabetalningar av många olika slag. Marknadsvärdet på dessa tillgångar är en del av ersättningens belopp. Ibland är naturabetalningen uppenbar, ibland kanske den förbises vid första åtanken eller det är rent av kontroversiellt om en motprestation föreligger.

Ett exempel på en inte omedelbart uppenbar ersättning föreligger i RÅ80 1:28, som behandlats i avsnitt 2.2.3. Förvärvarens arbetsinsats som *anställd* hos överlåtaren får anses utgöra del av ersättningen för den villa som förvärvades till ett öppet pris under marknadsvärdet.⁵ Värdet utgör då å ena sidan ersättning för arbetsinsatsen och å andra sidan del av ersättningen/anskaffningsvärdet för villan.

En överlåtelse med ett öppet pris under marknadsvärdet till en person i hans egenskap av anställd, torde således inte vara en underprisöverlåtelse och kan då inte heller behandlas som en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Överlåtelsen utgör i stället en avyttring av tillgången till marknadspris.⁶ Det kan ibland skapa problem att avgöra om överlåtelsen skett till förvärvaren i hans egenskap av anställd eller aktieägare. Det går dock knappast att reglera gränsdragningen mer i detalj, och utredningen överväger inte heller en sådan reglering.

Om ett *låneavtal* innebär att räntebetalning utgår i form av vissa tillgångar får på samma sätt de av långivaren erhållna tillgångarna anses ha anskaffats i utbyte mot tillhandahållande av finansieringstjänsten. För långivaren är värdet i bytet ränteintäkt respektive anskaffningsvärde för förvärvade tillgångar.

⁵ Jfr prop. 1999/2000:15, s. 71 om dolda löneförmåner efter sloandet av stoppreglerna.

⁶ Utredningen vill dock inte fastslå detta kategoriskt. Den verkliga innebörden anser utredningen i och för sig vara den att arbetsinsatsen är en ersättning. Det är däremot osäkert om rättstillämpningen alltid sker på ett sätt konsekvent härmed. Det torde exempelvis förekomma uttagsbeskattning av avyttringar till anställda som skett till pris under marknadsvärdet. Se även RÅ 2004 ref. 83.

4. De grundläggande aspekterna motiverar enligt utredningen följande reglering.

Förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde skall sättas lika med det belopp som överlåtaren skall ta upp som intäkt. Härigenom upprätthålls kontinuiteten i beskattning och överbeskattning undviks. För okvalificerade underprisöverlåtelse innebär detta att det skattemässiga anskaffningsvärdet bör räknas upp till marknadsvärdet. För kvalificerade underprisöverlåtelse som gjorts mot ersättning som uppgår till minst tillgångens skattemässiga värde (jfr 23 kap. 10 § IL) bör det skattemässiga anskaffningsvärdet sättas lika med ersättningen. För övriga kvalificerade underprisöverlåtelse blir det skattemässiga anskaffningsvärdet enligt 23 kap. 10 § IL detsamma som överlåtarens skattemässiga värde på tillgången.

Eftersom kvalificerade och okvalificerade underprisöverlåtelse har samma civilrättsliga och ekonomiska innebörd innebär regler om särskilda anskaffningsvärden att endera av sådana regler medför en avvikelse från det verkliga anskaffningsvärdet. Av denna anledning och eftersom viss oklarhet eller åtminstone oenighet kan råda om den verkliga innebörden av olika typer av underprisöverlåtelse, finns anledning att explicit reglera vilka skattemässiga anskaffningsvärden som gäller såväl vid kvalificerade som okvalificerade underprisöverlåtelse.

Den reglering av förvärvarens anskaffningsvärde som redan finns i 23 kap. 10 § IL, som bl.a. är tillämplig vid förvärv genom utdelningar, gåvor och kapitaltillskott, bedömer utredningen vara lämplig. I avsnitt 2.5 skall övervägas om principerna i denna reglering skall göras tillämpliga i ytterligare fall, t.ex. vid gränsöverskridande transaktioner.

I de fall förvärvaren är ett företag kan värdeöverföringen vid en underprisöverlåtelse även påverka *omkostnadsbeloppet på andelarna i företaget*. För kvalificerade underprisöverlåtelse finns en regel om att sådan påverkan inte skall ske, utom när överlåtelsen görs från andelsägare i förvärvaren för en ersättning som understiger det skattemässiga värdet på tillgången, se 23 kap. 12 § IL. Av liknande skäl som anförts om förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde finns anledning att här överväga en explicit reglering även vid okvalificerade underprisöverlåtelse när överlåtelsen görs från andelsägare i förvärvaren.

2.4.3 Effektuerandet av dubbelbeskattningen

1. Vid den tidigare behandlingen av ett lagförslag om marknadsvärdet som skattemässigt anskaffningsvärde vid okvalificerade underprisöverlåtelser, anförde Lagrådet betänkligheter bl.a. med avseende på att dubbelbeskattningen kunde kringgås. Följande angavs (se prop. 1998/99:15, s. 405–406):

”Det kan vidare sättas i fråga om inte den föreslagna regeln kan leda till att den gällande ordningen för dubbelbeskattning av ett aktiebolags vinst blir möjlig att kringgå. Antag att ett aktiebolag, som ägs av en enda fysisk person, A, förvärvar viss egendom för 30 vilken stigit i värde till 100. Egendomen överläts till A för 30 varvid bolaget uttagsbeskattas för 70. A kan sälja egendomen för 100 utan skattekonsekvenser. Resultatet synes alltså bli att en vinst i bolagssektorn kan överföras till hushållssektorn utan annan beskattning än bolagsskatt.

Det kan hävdas att den föreslagna kontinuitetsregeln inte är tillämplig på en värdeöverföring av nyss beskrivet slag utan att A skall utdelningsbeskattas i enlighet med vad som föreskrivs i SIL. Beskattning såsom för utdelning torde dock vara svårare att motivera om egendomen överläts till ett handelsbolag i vilket A är delägare. Även i detta fall kan A, om kontinuitetsregeln är tillämplig, tillgodogöra sig värdeöverföringen utan beskattning.”

Utredningens uppfattning är att vid okvalificerade underprisöverlåtelser från dubbelbeskattade subjekt *till direkta eller indirekta ägare* i subjektet skall värdeöverföringen behandlas som utdelning. Detta följer av RÅ 2004 ref. 1. Det innebär beskattning för utdelningen om ägaren t.ex. är en fysisk person. För uppräkningsvärdet krävs således att full dubbelbeskattning sker i dessa fall, dvs. såväl uttags- som utdelningsbeskattning. Någon särskild reglering om att utdelningsbeskattning skall ske behövs inte.

Lagrådet angav även en variant av exemplet, i vilket tillgången överläts till ett handelsbolag i vilket A är delägare, och anför att beskattning som för utdelning torde vara svårare att motivera i detta fall.

Utredningen anser dock att det, åtminstone efter avgörandet i RÅ 2004 ref. 1, är klart att även i detta fall beskattas aktieägaren A för utdelning från aktiebolaget som företar underprisöverlåtelser. Det skattemässiga anskaffningsvärdet bör då uppräknas.

2. I RÅ 2004 ref. 1 har Regeringsrätten, såsom angetts i avsnitt 2.2.3, uttalat sig om förutsättningarna för ett uppräknat anskaff-

ningsvärde på den förvärvade tillgången vid en underprisöverlåtelse mellan sidoordnade aktiebolag:

”Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för.”

Enligt utredningens förslag i avsnitt 2.3.5 kan det uppkomma situationer då en underprisöverlåtelse medför uttagsbeskattning men inte utdelningsbeskattning. Utredningen anser att i dessa fall skall det skattemässiga anskaffningsvärdet för det förvärvande aktiebolaget uppräknas till marknadsvärdet, trots att utdelningsbeskattning inte skett. Uppräkningen förhindrar att samma värde beskattas två gånger i bolagsledet och hindrar inte att värdet blir föremål för utdelningsbeskattning när det förvärvande bolaget senare lämnar utdelning till aktieägarna. En utdelning av det överskottet som sedermera realiseras vid förvärvsbolagets försäljning av tillgången behandlas på samma sätt hos aktieägarna oavsett om överskottet framkommit som skattepliktig vinst eller inte i förvärvsbolaget. Inte heller vid ett tillgodogörande genom försäljning av aktier eller likvidation påverkas ägarbeskattningen av vilket skattemässigt anskaffningsvärde som tillgången har i förvärvsbolaget.

3. Vid underprisöverlåtelse mellan aktiebolag etc. motiverar en utdelningsbeskattning att *omkostnadsbeloppet för andelarna* i förvärvande aktiebolag etc. ökas med värdeöverföringen. Härigenom undviks, sett på lång sikt, att samma värde beskattas mer än en gång i ägarledet.⁷ I RÅ 2004 ref. 1 har Regeringsrätten uttalat följande om detta fall: ”Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta.”

Även i de fall underprisöverlåtelse sker från en ägare till ett aktiebolag och föranleder uttagsbeskattning av ägaren är det motiverat att det skattemässiga anskaffningsvärdet på hans andelar i aktiebolaget räknas upp.

⁷ I praktiken sker dock utdelningsbeskattning två gånger. Den sista utdelningsbeskattningen neutraliseras dock när det uppräknade omkostnadsbeloppet på andelarna används i en kapitalvinst-/förlustberäkning. Beaktas nuvärden och eventuell kvotering av kapitalförlust blir det dock en viss överbeskattning.

För kvalificerade underprisöverlåtelse finns redan en bestämmelse i 23 kap. 12 § IL som anger att uppräknings inte får ske för den obeskattade värdeöverföringen.

2.4.4 Redovisningsaspekter

1. I det tidigare lagstiftningsärendet anförde Lagrådet att det kunde vara en komplikation att inkomst av näringsverksamhet i stor utsträckning beräknas på grundval av redovisningen (prop. 1998/99:15, s. 405):

”Lager skall exempelvis som regel tas upp till det i bokföringen angivna värdet. Tillämpar företaget räkenskapsenlig avskrivning gäller motsvarande överensstämmelse i fråga om inventarier. Det är inte säkert att ett företag som förvärvar lagertillgångar eller inventarier till underpris i sin bokföring kan redovisa ett högre anskaffningsvärde än den faktiskt avtalade ersättningen. Bestäms det skattemässiga värdet i enlighet med den föreslagna regeln i sista stycket (i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL; utredningens anm.) kan detta därför komma att avvika från det bokföringsmässiga värdet. Hur skillnadsbeloppet skall hanteras vid beskattningen synes ovisst åtminstone vad gäller lagertillgångar (jfr förslaget till nytt tolfte stycke i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL).”

Enligt utredningens bedömning är innebörden av *god redovisningssed* angående anskaffningsvärde vid underprisöverlåtelse inte klart manifesterad. Frågan behandlas inte i någon redovisningsrekommendation, men har berörts i två uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp i närliggande situationer; URA 4 och 5.⁸ Uttalandena pekar mot att ersättningen skall användas även i situationer då ”transaktionen inte gjorts på en marknad där det verkliga värdet representerar resultatet av en förhandling mellan en självständig köpare och en självständig säljare”.

Oavsett om god redovisningssed innebär att det bokföringsmässiga anskaffningsvärdet skall sättas lika med ersättningen eller marknadsvärdet kommer en skillnad att kunna uppkomma mot det skattemässiga anskaffningsvärdet utredningen överväger att föreslå. Det förslag utredningen överväger innebär i princip att marknadsvärdet skall användas som anskaffningsvärde efter uttagsbeskattning vid okvalificerade underprisöverlåtelse och ersätt-

⁸ Uttalandena publicerades ursprungligen 1997. De har under år 2001 blivit föremål för samma remissprocedur som Redovisningsrådets rekommendationer. Därefter har uttalandena givits ut av Redovisningsrådets Akutgrupp i december 2001.

ningen vid kvalificerade underprisöverlåtelse. Redovisningsmässigt torde däremot inte skilda anskaffningsvärden åsättas beroende på om uttagsbeskattning skett eller inte, varför en skillnad mellan redovisningen och beskattningen kommer att föreligga i ett av fallen. Utredningen anser därför att det måste övervägas om skillnaden kan hanteras av befintliga periodiseringsregler i IL eller om dessa måste kompletteras. Om det är tekniskt möjligt att lösa problemet bortfaller Lagrådets invändning.

Det kan även noteras att redan existerande bestämmelser i IL – 18 kap. 7 §, 22 kap. 8 § och 53 kap. 10 och 11 §§ - kan innebära att skillnader mellan skattemässiga och redovisningsmässiga anskaffningsvärden uppstår.

Enligt BFNAR 2003:2 skall tillgångar och skulder som övertas genom *fusion* i vissa fall redovisas enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 om koncernredovisning. Även BFNAR 1999:1 reglerar hur redovisningen skall göras vid en fusion. Resultatet av regleringen innebär ofta att övertagna tillgångar tas upp till värden – marknadsvärdet då det fusionerade företaget förvärvades externt - som överstiger de skattemässiga värden som tillgångarna skall tas upp till enligt 37 kap. IL.

De bestämmelser som utredningen överväger för hantering av skillnader mellan bokförda och skattemässiga värden vid underprisöverlåtelse bör utformas så att problem med sådana skillnader kan hanteras generellt. Utredningen diskuterar först bestämmelserna primärt i underprisöverlåtelseperspektiv och därefter med avseende på övriga situationer.

2. *Hur bör en lagreglering se ut?* Vid beskattningen skall det skattemässiga värdet etc. dras av, oavsett om det bokförda anskaffningsvärdet etc. är högre eller lägre. Periodiseringsbestämmelserna i IL måste kunna hantera skillnaden, oavsett vilken innebörd god redovisningssed har eller kan komma att ha. Lagreglerna bör formuleras så att de omfattar alla situationer med särskilda skattemässiga anskaffningsvärden. Sådana periodiseringsbestämmelser har såsom särskilda skatterättsliga regler automatiskt företräde framför mer allmänna bestämmelser såsom hänvisningar till bokförda värden.

Med avseende på periodiseringen av anskaffningsvärden till kostnader (avdrag) för olika beskattningsår finns olika metoder för olika tillgångstyper angivna i IL. De särskilda skattemässiga anskaffningsvärdena bör periodiseras på samma eller liknande sätt

som andra anskaffningsvärden. Ibland torde detta kräva en ny bestämmelse, ibland torde detta åstadkommas redan med existerande bestämmelser. Nedan genomgås olika situationer.

3. För vissa tillgångar finns *ingen koppling* till redovisningen för kostnadsföringen av anskaffningsvärdet. Det gäller för *byggnader, markanläggningar* m.m. Någon koppling finns inte heller vid *restvärdeavskrivning* av inventarier.

I de fall ingen koppling föreligger kan de skattemässiga anskaffningsvärdena användas direkt vid beräkning av beskattningsbar inkomst. De beloppsmässigt avvikande avdrag som därvid skett i bokföringen justeras då i deklarationen på samma sätt som gäller generellt. Någon särskild periodiseringsregel behövs inte.

4. Enligt 18 kap. 14 § IL krävs att vid *räkenskapsenlig avskrivning* på inventarier "avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet". Enligt utredningens bedömning krävs därför en särskild periodiseringsbestämmelse för de belopp som skiljer skattemässiga anskaffningsvärden från de bokförda värdena (jfr 18 kap. 21 och 22 §§ IL). Om exempelvis ett inventarium förvärvats för 100 (vilket antas vara anskaffningsvärdet för bokföringen), men det skattemässiga värdet är 140, kan inte mer än 100 avskrivas i bokföringen. Avdraget för resterande 40 av det skattemässiga värdet uppfyller då inte kravet i 18 kap. 14 § IL och måste därför avdras särskilt.

Är de skattemässiga anskaffningsvärdena högre än anskaffningsvärdena i bokföringen skall det överskridande avdraget således ske utanför bokföringen. Är de skattemässiga anskaffningsvärdena lägre än anskaffningsvärdena i bokföringen torde på omvänt sätt en nedjustering behöva ske utanför bokföringen. Utredningen anser därför att skillnaden mellan skattemässiga och bokföringsmässiga anskaffningsvärden bör bli föremål för särskild kostnads- eller intäktsföring, på samma sätt som nu föreskrivs i 18 kap. 21 och 22 §§ IL vid övergång till räkenskapsenlig avskrivning. Om det skattemässiga värdet är högre än det bokföringsmässiga bör avdrag för skillnaden medges genom avskrivning med 20 procent per år. Om det skattemässiga anskaffningsvärdet är lägre än det bokföringsmässiga bör skillnaden tas upp som intäkt fördelad över tre år.

5. Vad gäller *lager* är det något svårare att avgöra om kopplingen motiverar en särskild periodiseringsbestämmelse. Lagrådet anger,

se prop. 1998/99:15, s. 405, med syftning på beskattningen och problemen med särskilda skattemässiga anskaffningsvärden, att "lager skall exempelvis som regel tas upp till det i bokföringen angivna värdet"⁹ och att hur skillnadsbeloppet mellan olika bokföringsmässiga och skattemässiga anskaffningsvärden "skall hanteras vid beskattningen synes ovisst åtminstone vad gäller lagertillgångar".

I 17 kap. 2 § IL anges att med anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses detsamma som i 4 kap. 9 § ÅRL m.fl. särskilda redovisningsförfattningar. Praktiskt sett torde det innebära att kostnader som framkommer i lagerredovisningen ofta kan utan justering användas för beräkning av beskattningsbar inkomst.

Bestämmelserna i 3–4 §§ om beräkning av lägsta tillåtna lagervärden får uppfattas som särskilda skattemässiga lagerredovisningsbestämmelser. I denna beräkning kan sedan som huvudregel värden från redovisningen användas, 2 §, eller särskilda skattemässiga anskaffningsvärden 6–16 §§ och 33 §. De av utredningen föreslagna skattemässiga anskaffningsvärdena skall behandlas på samma sätt och det torde därför inte krävas någon ny periodiseringsregel.

En annan sak är att det kan behövas vägledning då de skattskyldiga, med all sannolikhet med bokföringen som startpunkt, skall beräkna den ytterligare skattemässiga kostnads- eller intäktsföring som följer av avvikande skattemässiga anskaffningsvärden. Det är knappast ett problem om endast några enstaka tillgångar berörs, som rent av kanske utgör lager var och en för sig. Problemet blir större när det gäller återkommande förvärv av samma slags lagertillgång till varierande priser och med varierande marknadsvärden.

Utredningen har övervägt en särskild anpassningsbestämmelse. Utredningen bedömer att den formalisering av anpassningen som en sådan bestämmelse innebär i och för sig skulle ge vägledning, men den kan även skapa problem. Utredningen avstår därför från att lägga fram något lagförslag. Nedan beskrivs hur skillnaden mellan skattemässiga och bokförda anskaffningsvärden kan beaktas i några typsituationer för lager.

⁹ Jfr SOU 1995:43 s. 74.

6. Tekniskt sett kan olika metoder användas.

En *bruttometod* innebär att hela det skattemässiga anskaffningsvärdet kostnadsförs separat. I konsekvens härmed återläggs hela den bokförda kostnadsföringen av det bokförda anskaffningsvärdet för denna tillgång. Problemet med denna metod är att det kan vara komplicerat att bryta ut denna post ur den samlade lagerredovisningen.

En *nettomethod* innebär att skillnaden mellan skattemässigt och bokfört anskaffningsvärde noteras separat för varje tillgång. Skillnadsbeloppen kostnads- alternativt intäktsförs därefter skattemässigt på de beskattningsår som följer av FIFU-regeln i 17 kap. 3 § andra stycket. IL.

Ett enkelt exempel illustrerar tekniken:

En vara har förvärvats till ett pris på 100, vilket bokförs som anskaffningsvärde. Skattemässigt värde är 140. Senare samma år förvärvas en till vara av samma sort för 120 och med skattemässigt värde 140. En vara säljs senare under året.

Det bokförda lagervärdet ökar under året med 220. De överskjutande skattemässiga anskaffningsvärdena ökar med 60. Vid årets slut anses den senast förvärvade varan ligga kvar i lagret (FIFU). UB lager blir därför 120 och kostnad sålda varor 100. För de överskjutande skattemässiga värdena (skillnadsbeloppen) skall likaså det sista förvärvet anses vara kvar, 20, och därför skall 40 dras av särskilt i deklARATIONEN.

7. Bestämmelserna om *pågående arbeten* i 17 kap. IL kan tillämpas frikopplade från redovisningen. Enligt RÅ 1998 ref. 18 innebär dock 17 kap. 23 § IL att vid arbeten till fast pris tar den bokföringsmässiga redovisningen över om den medför en tidigare resultatrapportering. Om motsvarande även gäller arbeten utförda på löpande räkning råder det olika uppfattningar om.

I 23 § anges att den ”redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ... skall följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24–32 §§”. Utredningen gör den bedömningen att denna regel bara har betydelse för hur periodiseringen av resultatet skall göras och inte om ett avdrag över huvud taget skall medges. Detta innebär att om ett skattemässigt anskaffningsvärde, som avviker från det bokförda värdet, skall användas skall även resultatet beräknas enligt reglerna i 17 kap. 24–32 §§ IL, vilket innebär att det skattemässiga värdet används (se 17 kap. 33 § IL). Det framgår inte av bestämmelserna eller praxis hur en slutlig harmonisering skall genomföras. Man får dock utgå ifrån att

den skattemässiga anpassningen kommer att ske senast vid slutredovisningen.

Utredningen anser därför att det inte finns tillräckliga skäl att föreslå en särskild periodiseringsregel med avseende på pågående arbeten.

8. Det som angetts ovan om hantering av skillnader mellan bokförda och skattemässiga anskaffningsvärden bör fungera även vid en *qualificerad fusion*.

Som huvudregel gäller enligt 37 kap. 18 § IL att övertagande företag inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Enligt vad som angavs ovan i punkt 1 kan det vara ganska vanligt att de anskaffningsvärden som skall tas upp i övertagande företags bokföring är högre än de skattemässiga värden som övertas.

I de fall ingen koppling föreligger till bokföringen använder det övertagande företaget det skattemässiga värdet direkt för avdrag. När räkningsenlig avskrivning för inventarier används finns i 37 kap. en särskild bestämmelse i 20 § för det fall att bokförda värden blir högre än skattemässiga värden. Bestämmelsen är av samma slag som utredningen föreslår skall införas generellt i 18 kap. 22 a § IL och utredningen föreslår därför att den upphävs. Lagerfallen bör kunna hanteras enligt de generella bestämmelserna i 17 kap. IL.

2.4.5 Obeståndssituationer

1. I det tidigare lagstiftningsärendet avstyrkte dåvarande RSV i sitt remissvar utredningens förslag om uppräknat anskaffningsvärde vid okvalificerade underprisöverlåtelser. RSV ansåg dels att det kunde innebära en principiell ändring av gällande rätt, dels att det skulle kunna medföra risk för skatteundandragande i vissa situationer. Som exempel tog RSV upp situationen att ett företag på obestånd överlåter egendom till ett annat företag under sådana former att uttagsbeskattning skall ske. Det säljande företaget uttagsbeskattas men kommer inte att kunna betala skatten. Enligt RSV är det i ett sådant fall obefogat att det köpande företaget får ett högre anskaffningsvärde än den faktiska utgiften.

I regeringens lagrådsremiss följdes utredningsförslaget. Regeringen anförde bl.a., prop. 1998/99:15 s. 162, att den av RSV

beskrivna situationen aktualiserar tillämpning av bestämmelserna om återvinning i konkurs och om brott mot borgenärer och bör inte föranleda särskild utformning av skattebestämmelserna. Efter ytterligare synpunkter från Lagrådet lades dock inget förslag fram i propositionen.

2. På grundval av de aspekter som hittills diskuterats anser utredningen att det är motiverat att anskaffningsvärdet skall få räknas upp till marknadsvärdet när överlåtaren uttagsbeskattats etc. för detta värde. Det viktigaste skälet är att samma värde inte skall beskattas mer än en gång.

I ett fall där uttagsbeskattningen av överlåtaren inte resulterar i en skattebetalning behövs inte en uppräknings av det skattemässiga anskaffningsvärdet hos förvärvaren för att undvika faktisk överbeskattning. Med överbeskattning avses då inte bara att värdet skulle tas upp till beskattning en gång för mycket utan att även skatt skulle betalas en gång för mycket. Utredningen anser därför att det i princip är godtagbart att anknyta uppräkningsvärdet till överlåtarens faktiska skattebetalning i stället för den potentiella beskattningen.

Ett skäl emot förfarandet är att en persons (förvärvaren) beskattning inte bör vara beroende av beskattningen av en annan person (överlåtaren). Underprisöverlåtelse är dock en särskild slags transaktion och för kvalificerade underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL är det nödvändigt att förvärvarens beskattning är beroende av överlåtarens. Detsamma gäller i grunden även för en regel som innebär uppräknings av anskaffningsvärdet vid okvalificerade underprisöverlåtelse.

3. Bedömningen av om uppräknings av anskaffningsvärdet skall villkoras med att överlåtaren erlagt skatt på uttagsbeskattningen får i huvudsak avgöras på grundval av *praktiska bedömningar*. I vilken utsträckning kan uppräknings utnyttjas för att uppnå omotiverade skattefördelar respektive är det möjligt att utforma ett betalningsvillkor som inte medför för stora tillämpningsproblem?

Först skall övervägas vilken omfattning det av RSV befarade fenomenet skulle kunna ha. Det fall som torde vara praktiskt mest intressant är underprisöverlåtelse mellan aktiebolag med gemensam ägare och där det överlåtande aktiebolaget inte betalar skatten på uttaget på grund av bristande betalningsförmåga.

Flera omständigheter gör att det mer sällan går att genomföra en värdeöverföring till det andra aktiebolaget i en sådan situation. En värdeöverföring i en sådan situation torde nämligen oftast utgöra olovlig vinstutdelning enligt ABL, som kan återkrävas. Det kan även finnas grund för återvinning enligt konkurslagen. Återkrav av olovlig utdelning eller återvinningstalan enligt konkurslagen kan innebära att tillgångarna går åter, och då sker ingen värdeöverföring.

En andra fråga är hur man skall bedöma det fall att skattebetalningen uteblir på grund av att uttagsbeskattningen kan kvittas mot ett *underskott* från innevarande eller tidigare år. Skall uppräkningen av förvärvarens anskaffningsvärde inskränkas även i ett sådant fall? Det torde oftast vara omotiverat. I dessa situationer torde en realisation av övervärdet på tillgångarna oavsett form och tidpunkt kunna kvittas mot underskottet och någon skattebetalning vore därför under inga omständigheter aktuell.

Slutligen skall beaktas att samma resultat som vid underprisöverlåtelser i princip kan uppnås genom två transaktioner, försäljning till marknadsvärdet och återbetalning (alternativt skuldavskrivning) från överlåtARBOLAGET av övervärdet. I praktiken torde dock vissa skillnader föreligga såsom att risken för återkrav/återvinning skulle öka eftersom innebörden av transaktionerna blev tydligare och lättare att bevisa.

Sammanfattningsvis betyder detta att de fall som är motiverade att uppmärksamma är underprisöverlåtelser av följande slag:

- Värdeöverföringen har inte och kan inte heller förväntas återgå enligt reglerna om olovlig utdelning i ABL eller återvinning i konkurs.
- Det överlåtande företagets ekonomiska situation är sådan att uttagsbeskattningen kommer att vara en del av ett beskattningsbart överskott, men samtidigt är eller förväntas situationen bli sådan att det inte är möjligt för staten att erhålla betalning av den skatt som belöper på uttaget.

Utredningen anser att det i och för sig är principiellt motiverat med särskilda regler för dessa fall men att det kan övervägas om det är praktiskt motiverat mot bakgrund av det förmodat få fall där reglerna kan fylla någon funktion. Detta bör dock övervägas efter det att förvärv från näringsverksamhet som inte beskattas i Sverige behandlats och tillsammans med förslag om särskilda regler för att underlätta vid taxeringen, se avsnitt 2.6.2.

I princip bör dessa värden även användas när överlåtelsen gjorts från utlandet. Att överlåtelsen gjorts från en verksamhet som inte beskattas i Sverige innebär dock att speciella förhållanden råder. Regleringen i 22 och 23 kap. IL gäller inte, det finns inget skattemässigt värde på tillgången och de praktiska svårigheterna är större.

Om uttagsbeskattning sker i Sverige eller i utlandet bör inte ha någon principiell betydelse, annat än att regleringen inte kan anknyta till specifikt svenska begrepp utan måste hållas mer allmän.

Något skattemässigt värde enligt IL finns inte på tillgången. Sådana värden som regleringen i 20 a kap. IL anger kan dock ses som substitut för ett skattemässigt värde. Ett på detta sätt framräknat värde kan användas som anskaffningsvärde när ersättningen inte uppgår till minst detta värde.

Undantaget som nämns i punkten A/ ovan gäller situationen att förvärvet anses helt eller delvis ha skett genom utdelning - dvs. när förvärvaren äger andelar i överlåtaren - som skall tas upp till beskattning i Sverige. I sådant fall bör uppräkningsvärdet av förvärvarens anskaffningsvärde styras av det belopp som blir föremål för utdelningsbeskattning och inte av om uttagsbeskattning sker eller inte. Det blir således det värde som utdelningen uppskattas till som ligger till grund för uppräkningsvärdet och inte ett eventuellt avvikande värde som en beskattning av överlåtaren i den andra staten bygger på. Om utdelningen inte skall tas upp till beskattning bör huvudregeln användas.

3. Hur den närmare regleringen bör utformas redovisas under avsnitt 2. 6 där överlåtelse från Sverige och från utlandet behandlas samlat.

2.6 Anskaffningsvärden; förslag

2.6.1 Förvärvarens anskaffningsvärde

Utredningens förslag: En särskild reglering införs för hur förvärvarens anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift för en förvärvad tillgång skall påverkas av att förvärvet gjorts till underpris. Regleringen gäller i de fall där överlåtelsen av tillgången kan bli föremål för beskattning i överlåtarens näringsverksamhet - i Sverige eller i annat land - eller hos någon som äger del i överlåtaren, t.ex. hos en delägare i ett svenskt handels-

bolag. Regleringen omfattar således inte, t.ex. förvärv av överlåtarens privata tillgångar eller en näringsbetingad andel vars överlåtelse inte beskattas. Hos förvärvaren kan tillgången däremot vara att hänföra till såväl dennes näringsverksamhet som inkomstslaget kapital.

Regleringen tas in i ett nytt 20 b kap. i IL och hänvisning görs från 42 kap. 2 § IL.

Tillgångar skall i princip och i huvudsak anses förvärvade för följande tre olika värden.

- När uttagsbeskattning har skett används det uttagsbeskattade värdet.

- När överlåtelserna gjorts utan ersättning eller för en ersättning som inte överstiger tillgångens skattemässiga värde och underprisöverlåtelserna är kvalificerade (dvs. uttagsbeskattning sker inte) används överlåtarens skattemässiga värde på tillgången. Vid överlåtelse från verksamhet som inte är föremål för beskattning i Sverige skall ett i princip liknande värde användas.

- I övriga fall används erlagd ersättning.

När det finns en skillnad mellan skattemässiga och bokföringsmässiga anskaffningsvärden införs särskilda bestämmelser i 18 kap. IL för räkningsmässig avskrivning på inventarier. Skillnaden skall bli föremål för särskild kostnads- och intäktföring. Bestämmelserna har generell giltighet oavsett grunden för skillnaden.

1. Hittills gjorda överväganden beträffande förvärvarens anskaffningsvärde leder fram till att en så bred och uttömmande lösning som möjligt bör eftersträvas. Följande generella avgränsningar bör dock vidtas:

A/ Överlåtelserna skall ha skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

B/ Utgångspunkten är att en uppräkningslista av anskaffningsvärdet hos förvärvaren styrs av om överlåtarens uttagsbeskattas eller inte. Detta motiverar att endast överlåtelser där en ersättning eller en kapitalvinst vid en avyttring av tillgången skulle ha tagits upp som inkomst av näringsverksamhet hos överlåtarens bör omfattas. När överlåtarens är ett handelsbolag eller annan person som inte är ett skattesubjekt bör det avgörande vara om en delägare skulle ha beskattats på detta sätt. Motsvarande avgränsning bör göras vid inter-

nationella förvärv. Överlåtaren skall således bedriva näringsverksamhet och en avyttring av tillgången skall leda till beskattning i näringsverksamheten.

2. Lösningen bör omfatta:

A/ Överlåtelser från näringsverksamheter oavsett om de är föremål för beskattning i Sverige eller i utlandet. Om en överlåtelse av tillgången kan medföra beskattning i såväl Sverige som i annan stat (kan avse fall där ett utländskt bolag bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige eller när ett svenskt bolag bedriver verksamhet från fast driftställe i annan stat) bör endast beskattningen i Sverige beaktas. I annat fall leder en uppräkningsvärde till att någon beskattning av värdestegringen inte sker i Sverige. Om t.ex. ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige överlåts till ett svenskt bolag torde uttagsbeskattning oftast ske i den andra staten. Samtidigt kan, om alla villkor är uppfyllda, uttagsbeskattning underlåtas i Sverige. En uppräkningsvärdena till marknadsvärdena i denna situation skulle medföra att någon beskattning av värdestegringen på tillgångarna inte uppkommer vid det svenska bolagets vidareförsäljning av tillgångarna.

B/ Alla kategorier av förvärvare, oavsett om en vidareöverlåtelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller i inkomstslaget kapital.

C/ Alla typer av överlåtelser, onerösa som benefika, inklusive överlåtelser genom utdelning, gåva och kapitaltillskott och oavsett om enstaka tillgångar eller hela verksamheter överlåts. Begreppet överlåtelse omfattar inte en äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv och testamente, jfr prop. 1998/99:15 s. 151 och 270. Dessa äganderättsövergångar skall således inte omfattas.

3. Med hänsyn till punkten 2 A är det inte lämpligt att regleringen tas in i 22 eller 23 kap. IL. Utredningen föreslår i stället att regleringen tas in i ett nytt 20 b kap. i IL och att hänvisning görs från 42 kap. 2 § IL. Som utredningen tidigare konstaterat bör i princip följande tre olika värden användas för beräkning av anskaffningsvärdena:

A/ När uttagsbeskattning har skett används det uttagsbeskattade beloppet. (Undantag om förvärvet skett genom utdelning som beskattas i Sverige, se avsnitt 2.5)

B/ När överlåtelsen gjorts utan ersättning eller för en ersättning som inte överstiger tillgångens skattemässiga värde och underprisöverlåtelsen är kvalificerad (dvs. uttagsbeskattning sker inte) används överlåtarens skattemässiga värde på tillgången. Vid överlåtelse från verksamhet som inte är föremål för beskattning i Sverige bör i princip ett liknande värde användas. Vid utformningen av de föreslagna reglerna i 20 b kap. har utredningen i denna del hämtat vägledning från 20 a kap. IL.

C/ I övriga fall används erlagd ersättning.

Den reglering beträffande anskaffningsvärde som finns i 23 kap. 10 IL flyttas över till 20 b kap. IL.

4. Regleringen i 18 kap. 7 § IL kommer inte att fylla någon funktion i de fall 20 b kap. IL skall tillämpas. När bestämmelserna i 20 b kap. IL är tillämpliga skall dessa användas i stället för regleringen i 18 kap. 7 § IL. En hänvisning till 20 b kap. tas in i 18 kap. 12 § IL för att klargöra detta. Detta innebär bl.a. att om bestämmelserna i 20 b kap. är tillämpliga vid en gåva så är bestämmelsen i 18 kap. 7 § andra meningen IL inte tillämplig. Hänvisningen i 18 kap. 12 § IL till 23 kap. 10 § IL tas i stället bort. Motsvarande ändringar görs i 17 kap. 33 §, 19 kap. 15 §, 21 kap. 20 § och 25 kap. 2 §.

5. I 18 kap. 8 § IL finns en bestämmelse om anskaffningsvärden när inventarier ingår i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvar genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente. Denna påverkas inte av utredningens förslag, eftersom förslaget endast gäller vid överlåtelser. Begreppet överlåtelse omfattar inte en äganderättsövergång genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv och testamente, jfr prop. 1998/99:15 s. 151 och 270. Dessa äganderättsövergångar omfattas således inte av utredningens förslag.

Överlåtelse genom gåva omfattas dock. Detta bör innebära att överlåtelsen hos överlåtaren behandlas på ett reciprokt sätt. Överlåtarens beskattning behandlas i avsnitt 2.7.

6. Det kan förefalla onödigt att reglera de fall där faktiskt erlagd ersättning skall användas. Det är dock författningstekniskt inkonsekvent om denna rättsföljd inte regleras, då övriga relevanta rättsföljder anges särskilt i lagtexten.

Utredningen föreslår därför att uttryckliga bestämmelser om detta införs i 20 b kap. i IL.

7. När utredningen talar om det värde som skall användas för beräkning av anskaffningsvärdena (de skattemässiga) så avses att detta värde skall anses vara den ersättning som förvärvaren erlagt till överlåtaren för tillgången. Detta uttrycks i lagtexten som att tillgången "anses förvärvat" för... Andra utgifter för förvärvet än ersättningen, t.ex. fraktkostnader, behandlas på vanligt sätt enligt vad som följer av IL och/eller god redovisningssed.

8. Som redogjorts för under avsnitt 2.4.4 bör när räkningsenlig avskrivning på inventarier används skillnaden mellan skattemässiga och bokföringsmässiga anskaffningsvärden bli föremål för särskild kostnads- och intäktsföring. Utredningen föreslår att särskilda generella regler om detta införs i 18 kap. IL, dels i en ny 22 a § och dels att en paragraf i 18 kap. IL i övrigt ändras. Eftersom den föreslagna regleringen i 18 kap. 22 a § IL är generell behövs inte regleringen i 37 kap. 20 § IL, varför utredningen föreslår att den upphävs, se vidare avsnitt 2.4.4.

2.6.2 Taxeringsaspekter

Utredningens förslag: I det föreslagna 20 b kap. i IL införs särskilda bestämmelser för att underlätta och effektivisera taxeringsarbetet. Bl.a. införs krav på att uppräknings av förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången, p.g.a. att överlåtaren har uttagsbeskattats, inte skall ske förrän förvärvaren yrkar det och visat att överlåtaren betalt den skatt som belöper på överlåtelser. Vidare införs särskilda bestämmelser bl.a. om hur förvärvarens anskaffningsvärde på tillgången skall påverkas när överlåtarens taxering ändras.

1. I föregående avsnitt har i punkt 3 redogjorts för tre olika anskaffningsvärden, A-C, vid underprisöverlåtelser från Sverige och en variant av B-fallet vid överlåtelser från utlandet.

När erlagd ersättning används för beräkning av anskaffningsvärdet, fall C, uppkommer inte några nya problem och fallet berörs inte mer.

Däremot finns anledning att överväga särskilda regler för de fall – inhemska som utländska – då anskaffningsvärdet är beroende av det belopp som överlåtaren beskattats för, fall A. En uppräkningsavskattning av skattemässiga anskaffningsvärden innebär att en rad särskilda taxeringsaspekter måste övervägas. En första fråga är om uppräkningsavskattning skall göras först efter yrkande och vilka krav på bevisning som bör ställas. En annan fråga är när i tiden en uppräkningsavskattning bör verkställas och vilket/vilka beskattningsår en uppräkningsavskattning bör påverka. En tredje är hur förändringar i överlåtarens taxering efter det att uppräkningsavskattning skett hos förvärvaren skall hanteras.

Även för fall B, där överlåtarens skattemässiga värde etc. används, bör övervägas om någon särskild regel är lämplig att införa.

2. Utredningen bedömer att, eftersom möjligheterna till kvalificerade underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL är vida, det är rätt få inhemska fall där uppräkningsavskattning kommer att aktualiseras. Däremot torde ett ökande antal gränsöverskridande fall aktualiseras. Eftersom det finns bl.a. EG-rättsliga skäl att ha likartade regler för inhemska och gränsöverskridande fall bör den grundläggande regelutformningen beträffande taxeringsfrågor så långt möjligt utformas på ett enhetligt sätt.

3. Skatteverket i Sverige saknar oftast information om hur överlåtaren beskattas i ett annat land och har därför inte någon rimlig möjlighet att ex officio ge uppräkningsavskattning av anskaffningsvärden vid förvärvarens taxering på grundval av hur överlåtaren taxeras. Detta motiverar att uppräkningsavskattning endast sker efter yrkande från förvärvaren. Det är vidare så att de administrativa bestämmelser som utredningen föreslår (se nedan) när överlåtarens taxering ändras har sådant innehåll att förvärvaren kan ha intresse av att avvakta med att yrka uppräkningsavskattning. Förvärvaren kan ha intresse av att avvakta en osäker utgång av en tvist om överlåtaren skall uttagsbeskattas eller ej innan uppräkningsavskattning sker. Det är med hänsyn härtill motiverat att uppräkningsavskattning bara äger rum *efter yrkande av förvärvaren*.

4. Enligt allmänna principer för bevisbördans placering har den som yrkar avdrag för kostnader att visa att förutsättningarna för att avdrag skall ges föreligger. Enligt dessa allmänna principer har därför förvärvaren bevisbördan för att en sådan beskattning av överlåtaren ägt rum att uppräkningsavskattning får vidtas. De speciella svårigheter som föreligger att rätt tolka och förstå ett annat lands taxer-

ringsbeslut motiverar att strängare beviskrav än vanligt ställs på den skattskyldige att visa att förutsättningar för uppräknings föreligger. Det bör därför ställas krav på att förvärvaren *lämnar sådan utredning* att det klart framgår att förutsättningar för uppräknings föreligger. En bestämmelse om detta tas in i 20 b kap. IL. Att närmare ange vilken utredning som krävs låter sig inte göras utan får avgöras vid rättstillämpningen.

5. Kraven i punkterna 3 och 4, uppräknings först efter yrkande respektive strängare beviskrav, är motiverade även i fall B, särskilt beträffande de internationella förvärven.

6. Nästa fråga att ta ställning till är *när i tiden en uppräknings bör ske och vilket/vilka beskattningsår* en uppräknings bör påverka. I ett inhemskt fall kan uppräknings ske först när ett taxeringsbeslut om uttagsbeskattning har meddelats. Detta kan ske vid ordinarie taxering eller genom eftertaxering.

Vilket beskattningsår uppräknings skall påverka bör styras av allmänna regler. Om den förvärvade tillgången, t.ex. är en kapitaltillgång som sålts vidare redan under förvärsåret bör uppräknings kunna påverka beskattningens redan vid taxeringens beträffande detta beskattningsår, vilket kan vara ett tidigare taxeringsår än det år taxeringsbeslut meddelats beträffande överlåtarens taxering. Någon uttrycklig regel om detta bedöms inte vara nödvändigt att införa.

En reglering för de gränsöverskridande fallen bör anknyta till motsvarande svenska kriterier. Svårigheter kan föreligga att avgöra när ett motsvarande utländskt beslut har meddelats. Förhållandena i det andra landet bör vara jämförbara med svenska förhållanden, dvs. taxeringsbeslut beträffande inkomstskatten skall ha fattats innan uppräknings tillåts.

7. Som ovan anförts kan uppräknings av naturliga skäl inte beaktas förrän ett taxeringsbeslut om uttagsbeskattning har fattats. Detta kan innebära att ett antal års beskattning måste justeras. Detta är i sig en komplikation, men utredningens ser ingen möjlighet att förenkla detta förfarande utan allmänna regler får tillämpas. Förvärvaren kan begära omprövning inom den femåriga omprövningsperioden. I några andra avseenden anser utredningens dock att särskilda regler inte kan undvikas.

De problem med obeståndssituationer som har behandlats under avsnitt 2.4.5 kan minimeras om uppräknigen inte får beaktas förrän det är visat att överlåtaren erlagt den skatt som belöper på överlåtelser. Enligt utredningens bedömning bör det därför uppställas ett krav om att förvärvaren skall visa att överlåtaren företagit tillräckliga skattebetalningar avseende det beskattningsår då överlåtelser ägde rum.

Detta krav tillsammans med kravet på att uppräknigen skall ske först efter yrkande innebär att den tidigaste tidpunkten som uppräknigen kan beaktas är när dessa två krav är uppfyllda.

8. Nästa fråga är hur *förändringar i överlåtarens taxering* efter det att uppräknigen gjorts hos förvärvaren skall hanteras. Beslutet om uttagsbeskattning kan ändras av Skatteverket eller av allmän förvaltningsdomstol eller av motsvarande utländska institutioner.

Om överlåtarens taxering av denna anledning sätts ned skall förvärvarens taxering ändras i den utsträckning uppräknigen påverkat förvärvarens taxering. På grund av processuella problem kan det vara svårt att få till stånd en riktig taxering. Utredningen bedömer dock att de fall där ifrågasatt problem kommer att aktualiseras är ytterst få, främst p.g.a. att det är ovanligt med uttagsbeskattning. Men även utredningens förslag om att uppräknigen skall få göras först efter yrkande från förvärvaren och efter det att överlåtaren erlagt den skatt som belöper på förvärvet bör medföra färre fall. Att uppräknigen är frivillig innebär även att förvärvaren kan avvakta om denne bedömer att uttagsbeskattningen kan komma att ändras.

I de fall som aktualiseras är dock problemen betydande. I det följande skall först kort redogöras för i vilka hänseenden förvärvarens taxering bör påverkas (punkten 9). Därefter vilka lösningar som utredningen har diskuterat (punkterna 10-13), varefter det övervägs vilken lösning som bör väljas och hur den närmare skall utformas (punkterna 14 och 15).

9. Uppräknigen av anskaffningsvärden påverkar beskattningen i en mängd avseenden. Den beloppsmässigt viktigaste konsekvensen är naturligtvis att uppräknigen ligger till grund för avdrag, dels under innehavstiden i form av värdeminskningensavdrag etc. och dels vid avyttring. Uppräknigen får dock även andra konsekvenser, vilka för den skattskyldige innebär såväl att skatten blir lägre som högre. Bl.a. följande områden påverkas.

Sänkt skatt

a/ Uppräkning av omkostnadsbelopp på andel som fysisk person förvärvar (t.ex. från sitt aktiebolag, som uttagsbeskattas) påverkar underlag för lättnadsbelopp och därmed även sparade lättnadsutrymme enligt 43 kap. IL.¹⁰ Uppräkningen innebär att en större del av utdelningar och kapitalvinster blir skattefria. Konsekvenserna uppkommer löpande och framskjutet genom sparade lättnadsutrymme.

b/ På samma sätt kommer en större del av utdelning och kapitalvinst enligt 57 kap. IL att beskattas i kapital i stället för i tjänst.

c/ Kapitalunderlaget för räntefördelning ökar om värdet på tillgångar i näringsverksamhet räknas upp, vilket innebär att en större del beskattas i kapital, löpande varje år eller framskjutet genom sparade fördelningsbelopp.

Höjd skatt

d/ Eftersom resultatet minskas så blir avdraget för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond mindre. Detsamma gäller för t.ex. pensionsavsättningar om dessa begränsas av resultatet.

Varken höjd eller sänkt skatt, men förändring kan ske när uppräkningsbeloppet sätts ned

e/ Eftersom anskaffningsvärdet vid uppräkning blir högre blir kapitalvinsten på en andel lägre. När anskaffningsvärdet på andelen sänks och kapitalvinsten därmed blir större kan en kapitalförlust omvandlas till en kapitalvinst, vilket kan leda till att skalbolagsbeskattning enligt 25 a kap. 9 § IL skall ske.

När anskaffningsvärdet skall sättas ned bör således medgivna avdrag återföras till beskattning, men redogörelsen ovan visar att även andra förändringar kan komma i fråga.

10. Överlåtarens taxering kan efter överklagande till domstol komma att sättas ned först många år efter det att förvärvaren låtit uppräkningsbeloppet få effekt. Detta innebär att det kan vara många år som skall rättas och arbetet med detta kan bli mycket komplicerat. Att få till stånd en riktig taxering kan vara svårt både av processuella skäl och för att det uppräknade anskaffningsvärdet har påverkat beskattningen på flera olika sätt. Utredningen har övervägt olika lösningar för att få till stånd en effektiv taxering. Problemen vid inhemska transaktioner är lättare att lösa än vid gränsöverskridande

¹⁰ Det bör noteras att regeringen i prop. 2005/06:40 om reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag föreslår att lättnadsreglerna skall avskaffas.

transaktioner. Den lösning som väljs bör dock av EG-rättsliga skäl tillämpas på såväl de inhemska som de gränsöverskridande fallen.

11. Det första alternativet till lösning är att *rättelse görs för rätt/rätta år*, dvs. enligt *allmänna regler* (a-alternativet). Vad som är rätt år växlar beroende på tillgångsslag, om tillgången sålts eller finns kvar i förvärvarens ägo etc.

Förvärvaren kan begära omprövning av sina taxeringar inom den femåriga omprövningsperioden. Men incitamentet till att göra detta kan vara lågt och omprövningsperioden kan ha gått ut. I den utsträckning förvärvaren inte kan eller vill medverka på frivillig väg genom att begära omprövning av sina taxeringar kommer ansvaret för att förvärvarens taxeringarna ändras ligga hos Skatteverket. Det är osäkert i vilken utsträckning bestämmelserna om följdändring genom eftertaxering i 4 kap. 17 § 3 TL jämfört med 4 kap. 13 § andra stycket TL kan användas för att rätta taxeringen, särskilt med hänsyn till att även utländska myndigheters beslut skall föranleda följdändringar. Dessa bestämmelser kan dock förtydligas och utökas. Men även med sådana ändringar så återstår problemet att Skatteverket inte har någon rimlig chans att rätta taxeringarna. Skatteverket vet inte hur anskaffningsvärden och underlag påverkats hos förvärvaren. En upplysningsplikt kan delvis råda bot på detta. Upplysningarna måste då omfatta alla skattelättnader och skatteskärpningar som en uppräkningsmedför och lämnas varje år av förvärvaren så länge överlåtarens taxering inte vunnit laga kraft. Om förändringen i överlåtarens taxering sedan kanske bara avser halva uppräkningsbeloppet måste nya beräkningar göras.

Något skattetillägg kan inte tas ut. Utredningen kan naturligtvis föreslå en sanktion, men det blir utanför skattetilläggsystemet, eftersom det grundläggande villkoret om att oriktig uppgift skall ha lämnats inte uppfylls eftersom det var riktigt att räkna upp anskaffningsvärdet när deklarationen lämnades. Förutsättningen för uppräkningsförsvinner först därefter genom att överlåtarens taxering ändras.

Denna lösning blir ytterst krånglig i praktiken och man får nog räkna med att rättelse många gånger inte kommer till stånd när den skattskyldiges medverkan inte sanktioneras på något sätt. Lagstiftningen blir dock inte så komplicerad tekniskt sett.

12. Det andra alternativet är att uppräknings tillåts först när överlåtarens taxering vunnit *laga kraft* (b-alternativet). En regel om att

överlåtaren skall kunna acceptera uttagsbeskattningen så att den blir definitiv skulle eventuellt kunna införas för att motverka nackdelen med den långa omprövningsperioden (5 år). När överlåtaren beskattats i ett annat land finns dock kanske inget sådant alternativ.

En möjlighet för förvärvaren att begära omprövning även efter den femåriga omprövningstiden bör införas om denna lösning väljs.

När omprövning begärs efter många år (när överlåtarens taxering vunnit laga kraft) kan omprövningen visserligen bli komplicerad, men den görs bara en gång och är definitiv. Fördelen med detta alternativ är även att ansvaret läggs hos förvärvaren. Nackdelen är naturligtvis att en sådan väntetid är obefogad i de fall överlåtarens taxering inte ändras och kan medföra likviditetsproblem.

13. Det tredje alternativet är att förvärvarens taxering påverkas, så långt det är möjligt, först vid taxeringen för det år då beslut om nedsättning av överlåtarens taxering meddelats¹¹ (*ändringsåret*) (c-alternativet). Denna lösning innebär till skillnad mot a-alternativet att förvärvaren kan göras ansvarig enligt allmänna regler för att förändringar i överlåtarens taxering får genomslag i förvärvarens taxering. Detta eftersom reglerna om taxering, eftertaxering och skattetillägg blir tillämpliga. Därmed kan förändringar i förvärvarens taxering vidtas såväl vid taxeringen för det beskattningsår beslut om nedsättning av överlåtarens taxering meddelats som vid taxeringen året därefter och om förutsättningar för eftertaxering föreligger även därefter. Fördelen är även att bara ett taxeringsår påverkas och detta alternativ blir därför förhållandevis enkelt att tillämpa i praktiken.

Möjligheten att fullgöra denna skyldighet är givetvis beroende av den faktiska information förvärvaren kan få från överlåtaren eller annan. Vid eventuella sanktioner, i form av skattetillägg eller sanktioner enligt skattebrottslagen, mot bristande justering tas givetvis hänsyn till denna omständighet.

Med denna lösning är det enligt utredningens bedömning inte praktiskt möjligt att till alla delar få till stånd en riktig taxering, vilket är en nackdel. Enligt utredningens bedömning fungerar lösningen beträffande avdrag som kan återföras. Vidare kan anskaffningsvärden som ännu ej utnyttjats för avdrag justeras ned

¹¹ Att på detta sätt i en materiell regel stadga att beskattning skall ske för ett senare år än vad som följer av allmänna principer finns det redan exempel på i IL. I 48 a kap. IL i reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten finns sådana regler i 11 och 12 §§.

Se även 24 kap. 20 § IL om när utdelning skall tas upp när marknadsnoterade näringsbetingade andelar avyttras inom 1 år eller upphör att vara näringsbetingade inom 1 år.

detta år. Beträffande skattelättnader p.g.a. att underlag enligt punkt 9 a - c ovan påverkats finns ingen naturlig återföringsmekanism att använda sig av. Denna lösning omfattar därför inte rättelser p.g.a. att dessa underlag skall justeras.

14. Vid bedömning av de olika alternativen förefaller b-alternativet vara enklast. Det kan dock ta lång tid innan överlåtarens taxering vinner laga kraft. Med hänsyn härtill har utredningen bedömt att denna lösning är för restriktiv. I vart fall om någon av de andra lösningarna kan anses acceptabel.

I valet mellan a- och c-alternativet överväger fördelarna med c-alternativet. Nackdelen med denna lösning är att den inte medverkar till att taxeringen blir helt riktig. Det är främst konsekvenserna som beskrivs i punkten 9 a-c som inte åtgärdas på detta sätt. Dessa konsekvenser gäller bara när fysiska personer är förvärvare, t.ex. om förvärvet skett från ett eget ägt aktiebolag. Något bra skatteplaneringsupplägg torde det inte vara att först låta överlåtelser drabbas av både uttags- och utdelningsbeskattning och sedan försöka argumentera för att det uttagsbeskattade beloppet är för högt (dvs. över marknadsvärdet) eller att ingen uttagsbeskattning skall ske. Utredningen bedömer därför att dessa effekter får accepteras. Utredningen anser att ingen av lösningarna är helt tillfyllest, men vid valet mellan alternativen är ändå c-lösningen att föredra, varför utredningen föreslår att denna väljs.

Om det visar sig att denna lösning missbrukas eller av annat skäl är olämplig kan b-lösningen införas senare.

Någon motsvarighet till här föreslagna bestämmelser finns inte i 20 a kap. IL. Bestämmelserna i 20 a kap. IL gäller en och samma skattskyldig (undantag vid fusion och fission) och beskattningsinträdet sker normalt bara en gång. Det är därför inte lika påkallat med särskilda bestämmelser för dessa fall. Utredningen har därför inte föreslagit att det införs några särskilda bestämmelser i 20 a kap. IL. Om det senare bedöms att sådana behövs kan här föreslagna bestämmelser tjäna som vägledning.

15. Vid den närmare utformningen av bestämmelserna bör följande beaktas.

Den del av uppräknat anskaffningsvärde som dragits av skall återföras vid taxeringen för ändringsåret och anskaffningsvärden på tillgångar som finns kvar skall justeras.

Förvärvaren kan ha överlåtit tillgången. Om förvärvaren yrkat att anskaffningsvärdet på tillgången skall räknas upp (och övriga förutsättningar för uppräkningsföreligger) har detta uppräknade värde på vanligt sätt använts vid överlåtelser. I sådant fall bör hela den nedsättning av överlåtarens uttagsbeskattning som belöper på tillgången tas upp till beskattning hos förvärvaren. Om beslutet om överlåtarens taxering senare ändras i motsatt riktning, dvs. att uttagsbeskattningen höjs är det motiverat att förvärvaren får tillgodogöra sig denna höjning. Bestämmelser om detta tas in i 20 b kap. 14 § IL.

Utredningen har för fall där tillgången överlåtit, t.ex. inom en koncern, övervägt om beskattning i stället för hos förvärvaren kan ske hos den eller de efterföljande ägarna av tillgången, men funnit det praktiskt omöjligt att utforma sådana regler om de skall vara funktionella och inte skall kunna missbrukas. Med hänsyn härtill och till att uppräkningsföreligger är frivillig har utredningen funnit att det inte är motiverat med särskilda regler vid koncerninterna överlåtelser.

16. För att kontroll skall kunna göras vid gränsöverskridande transaktioner bör på samma sätt som beträffande bestämmelsen i 20 a kap. 7 § IL bestämmelserna om uppräkningsföreligger bara gälla om den andra staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången.

17. De gränsöverskridande fallen skiljer sig från de inhemska genom att en beskattning av överlåtarens kan ske med en helt annan skattesats än den svenska. Om överlåtelser görs från ett lågskatteland kan det finnas incitament att skapa ett högt anskaffningsvärde i Sverige till priset av en låg uttagsbeskattning i det landet. Å andra sidan kan detta åstadkommas även genom att överlåtarens tar ut ett marknadspris. Skillnaden är att marknadspriset även medför att ett större värde måste föras över från det svenska bolaget. Ur ett strikt svenskt perspektiv är det ingen fördel att större värden förs från Sverige genom att tillgången i stället säljs för marknadspris.

Ur denna aspekt är en uttagsbeskattning därför att föredra framför en överlåtelser för marknadspris.

I 20 b kap. IL bör införas en generell regel om att marknadsvärdet är en övre gräns för anskaffningsvärdet och att således det belopp som åsatts vid uttagsbeskattningen kan frångås. Vid inhemska transaktioner torde en sådan bestämmelse i praktiken aldrig komma till användning.

2.6.3 Omkostnadsbelopp på andel i förvärvaren

Utredningens förslag: I det föreslagna 20 b kap. IL införs även en särskild reglering för hur anskaffningsvärde respektive omkostnadsbelopp på andelar som överlåtaren äger i förvärvaren eller i företag som överlåtaren indirekt äger förvärvaren genom skall påverkas av att överlåtelsen gjorts till underpris. I dessa fall skall bestämmelsen i 23 kap. 12 § IL inte tillämpas.

Om överlåtelsen av tillgången har medfört att överlåtaren har beskattats för ett belopp som är högre än ersättningen för tillgången skall skillnaden mellan dessa belopp anses vara en utgift för förbättring av överlåtarens andelar i förvärvaren. Motsvarande gäller om någon som äger del i överlåtaren, t.ex. en delägare i ett svenskt handelsbolag, beskattats på detta sätt.

Om överlåtelsen gjorts till en förvärvare som överlåtaren indirekt äger del i skall i den utsträckning ägandet är indirekt skillnaden mellan det belopp som överlåtaren, eller den som äger del i överlåtaren, beskattats för och ersättningen i stället anses vara en utgift för förbättring av de andelar som överlåtaren äger i detta företag.

1 Som redogjorts för under avsnitt 2.3.5 finns det skäl att i de fall överlåtelsen görs från andelsägare i det förvärvande företaget (nedåt i hierarkin) se över 23 kap. 12 § IL och hur en underprisöverlåtelse bör påverka omkostnadsbeloppet på andelarna i det förvärvande företaget. I det följande berörs primärt endast dessa överlåtelser.

2. Av 23 kap. 12 § IL följer att vid en kvalificerad underprisöverlåtelse skall hela skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen för tillgången som huvudregel inte räknas som utgift för förbättring av en andel i det förvärvande företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande

företaget. Detta undantag från vad som anses gälla enligt allmänna beskattningsregler gäller dock inte om ersättningen understiger det skattemässiga värdet på tillgången. I sådant fall är det meningen att allmänna beskattningsprinciper bl.a. skall leda fram till att skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen (som även kan vara noll) skall anses vara en utgift för förbättring av andelen i det förvärvande företaget.

3. Vid överlåtelser i sidled är det som tidigare sagts befogat att uppräknings av omkostnadsbeloppet på andel i förvärvande företag styrs av om ägaren utdelningsbeskattas. Undantagen från utdelningsbeskattningen finns i 23 kap. IL. Det är därför lämpligt att regleringen av överlåtelser i sidled finns kvar i 23 kap. 11 och 12 §§ IL.

Vid överlåtelser nedåt i hierarkin är det i stället befogat att uppräknings av omkostnadsbeloppet styrs av hur överlåtaren beskattas. Detta antas även vara avsikten med nuvarande reglering i 23 kap. IL, även om det inte är uttryckligt reglerat utan regleringen är i stället uppbyggd med undantag från vad som anses gälla enligt allmänna principer om beskattning efter den verkliga innebörden.

Möjligheten att medge undantag från beskattning av överlåtaren vid en överlåtelse för underpris är inte uttömmande reglerad i 23 kap. IL (korrigeringsregeln kan vara tillämplig). I utredningens förslag till utvidgat tillämpningsområde för 12 § finns inte heller någon stark koppling till om uttagsbeskattning sker. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ blir med utredningens förslag tillämpliga i många situationer trots att uttagsbeskattning skall ske (t.ex. om alla villkor utom underskottsvillkoret är uppfyllt). Det är därför lämpligare att en reglering av dessa överlåtelser nedåt i hierarkin tas in i det 20 b kap. IL som utredningen föreslår och att det införs uttryckliga regler om hur omkostnadsbeloppet på andel i förvärvaren skall påverkas. Regleringen bör anknyta till de principer som i övrigt styr innehållet i 20 b kap. IL.

4. Utredningen föreslår att uppräknings av överlåtarens omkostnadsbelopp på andelar i förvärvaren skall styras av hur överlåtaren beskattas och att bestämmelser om detta tas in i 20 b kap. 17 och 18 §§ IL. Om den erlagda ersättningen lagts till grund för överlåtarens beskattning bör omkostnadsbeloppet inte påverkas alls. Om överlåtaren beskattas för ett högre belopp än ersättningen (som kan vara noll) bör skillnaden mellan detta högre belopp och

ersättningen anses vara en utgift för förbättring av överlåtarens andelar i förvärvaren. Att överlåtaren beskattas för ett högre belopp än ersättningen kan bero på uttagsbeskattning eller att ersättningen är lägre än det skattemässiga värdet på tillgången.

Bestämmelserna kommer så gott som uteslutande att tillämpas endast när överlåtelsen är föremål för beskattning i Sverige, eftersom en försäljning av andelarna i det förvärvande företaget som en begränsat skattskyldig person gör normalt inte beskattas i Sverige. I sällsynta fall kan man tänka sig att överlåtaren inte beskattas i Sverige för överlåtelsen till det förvärvande företaget men att andelarna i det förvärvande företaget är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige som överlåtaren är skattskyldig för. Utredningen anser inte att det finns något behov av en avvikande reglering för sådana fall.

5. Bestämmelserna i 20 b kap. IL gäller enligt utredningens förslag bara när överlåtelsen av tillgången kan beskattas i näringsverksamhet. 20 b kap. gäller således inte när näringsbetingade andelar överläts om beskattning ej kan ske då. Regleringen i 23 kap. 12 § IL bör därför lämnas oförändrad och kan tillämpas när 20 b kap. IL inte är tillämpligt. Utredningen föreslår dock att en lagvalsregel tas in i ett nytt tredje stycke i 23 kap. 12 § IL med innehåll att bestämmelserna i 12 § inte skall tillämpas om bestämmelserna i 20 b kap. om anskaffningsvärde och omkostnadsbelopp på andelar i förvärvaren skall tillämpas.

6. Eftersom det så gott som uteslutande endast är inhemska transaktioner som omfattas och beskattningen p.g.a. underprisöverlåtelsen och därav följande uppräkningsbelopp på andelar båda berör samma person, dvs. överlåtaren, har utredningen inte funnit det behövligt med några särskilda bestämmelser för att underlätta vid taxeringen.

7. Några ytterligare frågor att ta ställning till finns.

A/ En första fråga gäller det fallet att det inte är överlåtaren som beskattas utan någon som äger del i överlåtaren, t.ex. delägare i ett svenskt handelsbolag. Även i detta fall bör uppräkningsbelopp kunna accepteras och lagtexten är utformad härefter.

B/ Den andra frågan är hur det fallet att överlåtaren äger andelar i förvärvaren indirekt skall behandlas. I den mån sådant indirekt ägande föreligger bör uppräkningsbelopp i stället göras beträffande de

andelar som överlåtaren äger i det företag som det indirekta ägandet sker genom. Lagtexten är utformad härefter.

Det indirekta ägandet kan även förekomma i flera led så att ägandet sker t.ex. genom flera i sin tur helägda dotterbolag. Att åstadkomma en reglering av hur omkostnadsbeloppen för andelar i dessa mellanbolag skall påverkas av att överlåtaren uttagsbeskattas eller beskattas med stöd av korrigeringsregeln och att få denna reglering att fungera på ett funktionellt sätt, bl.a. när beslut om uttagsbeskattning ändras, bedömer utredningen vara praktiskt sett ytterst komplicerat. När dessa andelar utgörs av näringsbetingade andelar som vid en avyttring inte föranleder någon beskattning saknar det också betydelse om uppräknings sker eller ej. Så är fallet beträffande andelar i aktiebolag som är onoterade, vilket utredningens bedömning bör vara absoluta merparten av alla fall av betydelse. Om något mellanbolag utgör handelsbolag kan uppräknings av omkostnadsbelopp dock få betydelse. Utredningen anser inte att detta tillkommande problem har sådan praktisk betydelse att det med hänsyn till hur komplicerad en reglering skulle bli är befogat att reglera denna situation. Redan idag kan det i speciella fall när handelsbolag direkt eller indirekt är inblandade vid en underprisöverlåtelse bli så att fullständig rättvisa inte uppnås. Om det anses nödvändigt bör därför dessa frågor utredas samlat. Med hänsyn till vad som anförts föreslår utredningen ingen reglering av frågan om hur omkostnadsbeloppen för dessa andelar som överlåtaren inte äger direkt skall påverkas av underprisöverlåtelser. Om omkostnadsbeloppen för dessa andelar skall påverkas och hur i så fall får avgöras i det enskilda fallet enligt allmänna regler.

C/ Den tredje frågan är hur fallet att underprisöverlåtelser innebär en förmögenhetsöverföring till annan person skall behandlas. Dessa fall kan vara av olika slag. Ett fall är att en förälder överlåter en tillgång från sin näringsverksamhet till ett aktiebolag som denne äger tillsammans med sina barn. Till den del aktiebolaget ägs av barnen kommer föräldrarnas andelar i aktiebolaget inte att öka i värde. Denna värdeöverföring bör därför inte påverka föräldrarnas omkostnadsbelopp på andelarna i aktiebolaget.

Utredningens förslag omfattar bara det värde som tillförs överlåtarens andelar. En bestämmelse om detta tas in i 18 § tredje stycket. Hur värdeöverföringen till de andelar av aktiebolaget som överlåtaren inte äger skall behandlas får avgöras i det enskilda fallet enligt allmänna regler.

2.7 Överlåtarens beskattning; överväganden och förslag

Utredningens förslag: För att regleringen i 22 och 23 kap. IL skall omfatta alla typer av överlåtelse införs ett nytt andra stycke i 23 kap. 10 § IL.

1. Av regleringen i 22 och 23 kap. IL framgår att en okvalificerad underprisöverlåtelse skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning enligt 22 kap. 7 § IL). En kvalificerad underprisöverlåtelse skall, om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, behandlas som om tillgången avyttrats för det skattemässiga värdet (23 kap. 10 § IL). Någon uttrycklig bestämmelse om hur en kvalificerad underprisöverlåtelse skall behandlas när ersättningen motsvarar eller överstiger tillgångens skattemässiga värde finns inte. I förarbetena (se t.ex. prop. 1998/99:15 s. 149 f.) förutsattes dock att ersättningen skulle läggas till grund för beskattningen. Av förarbetena (SOU 1998:1 s. 308–309) framgår även tydligt att den reglering 1992 års företagsskattutredning föreslog avsåg att även omfatta benefika överlåtelse.

Utredningens förslag om förvärvarens anskaffningsvärde bygger på att överlåtaren beskattas på sätt som beskrivits i första stycket. Någon tveksamhet om detta vid onerösa överlåtelse torde inte föreligga. Vid benefika överlåtelse är det annorlunda. I begreppet överlåtelse innefattas gåva och vid gåva av hel näringsverksamhet har Regeringsrätten i RÅ 2004 ref. 42 gjort en annan bedömning.

2. Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 42 ansett att de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelse inte ger anledning att avvika från tidigare praxis vid gåva av hel näringsverksamhet. Vid sådan överlåtelse skall beskattning inte ske och förvärvaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation, bl.a. såvitt gäller värdeminskningsskatt. Det huvudsakliga skälet till denna bedömning var att det inte införts någon reglering för det fallet att ersättningen överstiger tillgångens skattemässiga värde.

3. I SOU 2002:52, s. 214–216, har 3:12-utredningen lämnat förslag om anpassning av 23 kap. 10 § IL för de fall där en benefik avsikt föreligger hos överlåtaren.

4. Utredningens bedömning är att regleringen i 22 och 23 kap. IL bör utformas så att den är neutral med avseende på om överlåtelsen är onerös eller benefik. Det är en fördel om krångliga och osäkra bedömningar av huruvida en benefik avsikt föreligger eller inte kan undvikas. Utredningen anser att det sammanhållna och enhetliga system som 1992 års företagsskatteutredning avsåg att skapa i denna del bör upprätthållas. Utredningen föreslår därför att ett nytt andra stycke i 23 kap. 10 § IL införs med innehållet att: "Om ersättning lämnas med ett belopp som motsvarar eller överstiger tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot ersättningen".

Bestämmelsens inplacering i 23 kap. 10 § IL innebär att den bara gäller vid överlåtelse där överlåtaren kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen gäller oavsett om någon benefik avsikt föreligger eller inte.

5. 3:12-utredningen har även diskuterat och lämnat flera förslag i övrigt som gäller inkomstbeskattningen vid överlåtelse med både onerösa och benefika beståndsdelar, s.k. blandade fång (SOU 2002:52, s. 149–216). Några av dessa förslag har lett till lagstiftning (SFS 2004:1149, prop. 2004/05:32). Utredningen har inte funnit anledning att i detta sammanhang studera dessa frågor närmare.

I prop. 2004/05:32 uttalar regeringen att vissa förslag som 3:12-utredningen lämnat avser det s.k. avyttringsbegreppets innebörd (bl.a. vad som avses med gåva i olika sammanhang). Regeringen hänvisar till att det ingår i 2002 års företagsskatteutredningens uppdrag att se över detta begrepp och menar att denna översyn inte bör föregripas genom att man inför särregleringar på specifika områden. Utredningen har dock av tidsskäl inte haft möjlighet att närmare behandla avyttringsbegreppets innebörd.

Några reflektioner kan ändå göras i detta sammanhang. Regleringen i IL beträffande konsekvenser av överlåtelse av näringsverksamhet genom gåva är inte helt konsekvent. I 22 och 23 kap. talas om att överlåtelsen skall behandlas som avyttring av varje tillgång för sig. Av detta följer t.ex. att en fastighet skall anses avyttrad även om den överläts genom gåva och detta innebär att 26 kap. 12 § om återföring av värdeminskningsskatt som inte gjorts i bokföringen gäller, vilket är riktigt om överlåtelsen behandlas som en avyttring. Samtidigt så förutsätts på andra ställen att näringsverksamhet kan övergå till någon genom gåva. I t.ex. 33 kap. 14 § 3 st. anges: "Om näringsverksamheten övergår till en

fysisk person genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, tar förvärvaren över övergångsposten”. Motsättningen är delvis dock bara skenbar eftersom 22 kap. bara torde beröra hur resultatet av överlåtelsen av tillgången skall beräknas, inte andra konsekvenser av överlåtelsen.

De förslag som utredningen lämnar beträffande hur en överlåtelse av tillgångar till underpris skall behandlas hos överlåtaren och förvärvaren fungerar oavsett om benefik avsikt föreligger eller inte. Förslagen har betydelse för hur resultatet av överlåtelsen skall beräknas (t.ex. vid tillämpning av 26 kap. 12 § IL) och hur anskaffningsvärden skall beräknas hos förvärvaren av tillgången (se avsnitt 2.6.1), men inte hur överlåtelsen i övrigt skall behandlas, t.ex. om periodiseringsfond får övertas i samband med att näringsverksamhet övergår till annan genom gåva.

3 Lundinreglerna

3.1 Utredningens uppdrag

1. Enligt utredningens direktiv skall utredningen överväga behovet av de s.k. Lundinreglerna. I direktivet uttalas bl.a. följande.

”Behovet av bestämmelserna kan, sedan kapitalvinstbeskattningen genom 1990 års skattereform gjorts mer konsekvent, ifrågasättas. Bestämmelserna utgör dessutom ett avsteg från den grundläggande principen att en vinst skall beskattas endast en gång inom bolagssektorn.”

3.2 Gällande rätt

1. De s.k. Lundinreglerna infördes år 1966 (SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) och har sedan dess endast genomgått språkliga och redaktionella ändringar med undantag av ett tillägg år 1994 p.g.a. det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet. Tillägget tog sikte på begränsningar dels i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar i utländska juridiska personer och dels i rätten till avdrag för förlust vid överlåtelse av sådana andelar (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1858). Lundinreglerna finns nu i 17 kap. 8-12 §§ och 24 kap. 19 § IL.

2. Av förarbetena framgår att reglerna kom till för att förhindra att andra ledet i dubbelbeskattningen av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomster kringgås. Två skilda förfaringssätt för att kringgå andra ledet i dubbelbeskattningen beskrevs (se bl.a. prop. 1966:85, s. 49–50).

Det första sättet innebar att ägare av ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, i stället för att ta ut utdelning eller likvidera företaget, sålde företaget till en förvärvare som kunde ta ut ut-

delning från företaget utan att beskattas för utdelningen. Om ägaren/säljaren tagit ut utdelning eller likviderat företaget hade detta medfört att utdelningen respektive utskiftningen beskattats. Fördelen för ägaren/säljaren låg i att försäljningen inte beskattades alls eller betydligt lindrigare än en utdelning eller en utskiftning. Utskiftning från aktiebolag föranledde utskiftningsskatt och utskiftning från ekonomisk förening ansågs redan då utgöra utdelning.

Det andra sättet skiljde sig från det första på så sätt att de sålda andelarna blev lager hos förvärvaren. Därmed blev visserligen utdelningen skattepliktig men skatteplikten kunde kvittas bort genom en nedskrivning av andelarna eller med en förlust vid överlåtelse av andelarna.

De fall som reglerna tar sikte på är när överlåtelsen inte motiveras av affärsmässiga skäl. Ett typfall angavs vara att företaget före försäljningen tömts på sina verkliga/reella tillgångar (prop. 1966:85, s. 52–53). Reglerna tar bara sikte på medel som fanns i det överlåtna företaget vid överlåtelse tillfället och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

3. Lundinreglerna innebär dels att rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar begränsas och dels att rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och rätten till avdrag för förlust vid överlåtelse av lagerandelar begränsas. I det följande behandlas dessa två olika begränsningar separat.

3.2.1 Begränsningen i rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar

1. Begränsningen i rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar finns i 24 kap. 19 § IL och lyder:

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

2. Om förutsättningarna i paragrafen är för handen kommer utdelning på näringsbetingade andelar, som eljest skulle vara skattefri

enligt 24 kap. IL, inte längre vara skattefria. Tekniskt sett är regeln ett undantag från ett undantag.

Skattefria utdelningar enligt 24 kap. IL kan bara tas emot av aktiebolag m.fl. juridiska personer som kan inneha näringsbetingade andelar, varför Lundinregeln om utdelning inte gäller mottagare som är handelsbolag eller fysisk person.

Regeln gäller för utdelning från företag i vilka det kan finnas näringsbetingade andelar, dvs. aktiebolag och ekonomiska föreningar, 24 kap. 13 § IL.

3. Regeln har bara betydelse för sådana andelar som anses vara näringsbetingade eftersom det bara är innehav av sådana andelar som kan medföra att utdelningen blir skattefri. Svenska andelar kan bara vara näringsbetingade under förutsättning att de utgör kapitaltillgångar. Detta gäller normalt även för utländska andelar. Undantaget härifrån gäller enligt 24 kap. 16 § IL innehav av andelar i vissa företag som hör hemma i EU, vilka anses näringsbetingade även om andelarna är lagertillgångar. För andra lagerandelar gäller att utdelningen från dessa alltid är skattepliktig. 24 kap. 19 § IL har därför med här nämnt undantag betydelse bara vid innehav av kapitaltillgångar.

3.2.2 Begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och för förlust vid överlåtelse av lagerandelar

1. Begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och för förlust vid överlåtelse av lagerandelar finns i 17 kap. 8–12 §§ IL och lyder:

”8 § Om någon förvärvar aktier i ett svenskt aktiebolag och det inte är uppenbart att han genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans näringsverksamhet, gäller bestämmelserna i 9 och 10 §§.

9 § Aktierna får inte på grund av en nedgång i deras värde tas upp till lägre värde än anskaffningsvärdet, om nedgången beror på utdelning till förvärvaren av medel som fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp. Om aktierna, innan sådana medel delas ut, har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet, får de vid utgången av det beskattningsår då utdelningen sker inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid ingången av samma år, med tillägg av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan

anskaffningsvärdet och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet.

10 § Om sådan utdelning som avses i 9 § sker utan att det skattemässiga värdet på aktierna påverkas och detta medför att den skattskyldige efter överlåtelse av aktierna eller upplösning av bolaget redovisar en förlust, skall förlusten minskas med ett belopp som motsvarar utdelningen.

11 § Vad som sägs om aktier i 8–10 §§ gäller även andelar i svenska ekonomiska föreningar. Med tillskjutet belopp avses då inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i detta fall även om förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

12 § Vid tillämpning av 9–11 §§ anses i första hand andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp ha delats ut.”

2. Reglerna är tillämpliga för alla slag av förvärvare om andelsförvärvet utgör lager hos förvärvaren. Därmed omfattas i princip förvärv som görs av juridiska personer, handelsbolag och fysiska personer.

Begränsningarna i avdragsrätten gäller beträffande lagerandelar i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska juridiska personer och i sistnämnda fall generellt även om förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

Om förutsättningarna i paragraferna är för handen kommer det avdrag för nedskrivning på lagerandelar som eljest skulle ges - ned till verkligt värde enligt 17 ap. 3 IL - inte att medges. Avdrag ges inte heller om en motsvarande förlust vid överlåtelse av andelarna uppkommer.

Avdragsrätten begränsas oavsett om utdelningen beskattas eller ej.

3.3 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: De s.k. Lundinreglerna i 17 ap. 8-12 § IL och 24 ap. 19 IL skall upphävas.

1. Lundinreglernas syfte är att förhindra att ägare av aktiebolag, ekonomiska föreningar och utländska juridiska personer kringgår andra ledet i dubbelbeskattningen genom att – i stället för att ta ut

skattepliktig utdelning eller likviderar företaget - tillgodogöra sig värdet i företaget genom försäljning till en förvärvare som kan tillgodogöra sig värdet utan beskattning. En försäljning kunde när Lundinreglerna infördes leda till betydligt lindrigare beskattning än en utdelning eller en likvidation.

Ursprungligen beskattades avyttringar av oneröst förvärvat lös egendom, inklusive aktier, endast om avyttringen skett inom fem år efter anskaffningen. Avyttringar efter femårsgränsen var helt skattefria. År 1951 infördes beskattning efter en stegvis fallande skala men fortfarande var avyttringar efter femårsgränsen skattefria. Samtidigt blev avyttring av tillgångar som någon fått genom gåva av make eller släkting skattepliktig. År 1966 infördes skatteplikt för avyttring av aktier även efter fem års innehav och oberoende av förvärvssätt, dock fortfarande med stegvis avtrappning. Efter 4 år var t.ex. bara 25 av vinsten skattepliktig. Fr.o.m. år 1976 fram till 1990 års skattereform gjordes skillnad mellan äldre och yngre aktier, bl.a. genom att 40 (senare 50) av vinsten på äldre (två års innehav eller mer) och 100 av vinsten på yngre aktier blev skattepliktig.

Under hela denna period kunde således en försäljning av aktier medföra lindrigare beskattning jämfört med att ta ut utdelning.

Vid tiden för Lundinreglernas införande ledde en likvidation av ett aktiebolag till att utskiftningen blev föremål för utskiftningsskatt. Lagen (1927:321) om utskiftningsskatt upphävdes i samband med 1990 års skattereform och upphörde att gälla vid utgången av år 1990 (prop. 1990/91:54). Under denna perioden kunde således en försäljning av aktier medföra lindrigare beskattning jämfört med att likvidera bolaget.

I den mån en försäljning idag inte leder till lindrigare beskattning än en utdelning eller en likvidation uppfyller reglerna därför inte längre sitt syfte. De som äger företaget kan ju vid sådant förhållande i stället för att sälja det ta ut utdelning eller likvidera företaget.

2. I det följande, under avsnitt 3.3.1, görs först en kort principiell jämförelse mellan beskattningsutfallen när utdelning respektive försäljning sker beträffande innehav av aktier i svenska aktiebolag. Jämförelsen är uppdelad på ägare som är obegränsat skattskyldiga fysiska personer, aktiebolag m.fl. juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga, investmentföretag, svenska handelsbolag och begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer samt skatteprivilegierade stiftelser o. dyl.

I de fall det blir någon beaktansvärd skattefördel med att sälja aktiebolaget jämfört med att ta ut utdelning analyseras om en

likvidation av aktiebolaget leder till samma resultat som en försäljning.

Därefter görs en analys av om det blir någon beaktansvärd skillnad beträffande andelar i svenska ekonomiska föreningar eller utländska juridiska personer jämfört med aktiebolag.

Syftet med genomgången är att utröna om och i vilka beaktansvärda fall en försäljning idag kan leda till lindrigare beskattning än en utdelning eller en likvidation.

De fortsatta övervägandena delas upp mellan Lundinreglernas två delar, å ena sidan begränsningen i rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar, avsnitt 3.3.2, och å andra sidan begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och för förlust vid överlåtelse av lagerandelar, avsnitt 3.3.3. I avsnitt 3.3.4 görs en sammanfattande bedömning.

3. Först skall dock kort och schematiskt med ett enkelt exempel visas vilka konsekvenser de tre alternativen, utdelning, likvidation och försäljning får idag för en fysisk person (från bestämmelserna i 43 och 57 kap. IL och andra specialbestämmelser bortses). När aktiebolaget träder i likvidation anses aktierna avyttrade.

Exempel (alla tal avser tusental)

En fysisk person A bildar ett AB 1 med ett aktiekapital på 100. AB 1 får en vinst på 100 som beskattas. Kvar finns 72. Utdelning kan ske med 72 (från avsättningar till bundet kapital bortses), vilket belopp är föremål för beskattning. Om bolaget i stället likvideras anses det avyttrat för ett värde motsvarande vad som utskiftas, dvs. 172. Kapitalvinsten blir $172 - 100 = 72$, vilket belopp är föremål för beskattning som kapitalvinst. En köpare kan i stället köpa bolaget för 172 och likvidera det, varvid ingen kapitalvinst uppkommer för köparen. För säljaren A uppkommer en kapitalvinst på 72. I alla tre fallen är beloppet 72 föremål för beskattning hos A.

Exemplet visar att de olika handlingsalternativen behandlas likvärdigt.

3.3.1 Beskattningsutfallet vid försäljning respektive utdelning och likvidation

Beskattningen av säljare/ägare av aktier i svenska aktiebolag

Obegränsat skattskyldiga fysiska personer

1. Bestämmelserna i 43 kap. IL, de s.k. *lätnadsreglerna*, är uppbyggda utifrån principen att lätnaden skall ges oavsett om ägaren tillgodogör sig värden från bolaget genom utdelning eller genom avyttring av bolaget.

Samma principiella utgångspunkt har *bestämmelserna i 57 kap. IL* med huvudsakligen ett undantag. Undantaget är att när den del av beloppet som avser det sparade utdelningsutrymmet frånräknats skall bara halva återstående belopp tas upp i inkomstslaget tjänst när andelarna sålts medan hela beloppet tas upp i inkomstslaget tjänst vid utdelning.¹ Skillnaden motiverades i prop. 1989/90:110, s. 472, enligt följande:

”Denna skillnad motiveras bl.a. av att man vid en försäljning inte kan räkna med att få ut en hundra procentig ersättning ens för beskattade vinstmedel i företaget och att en försäljning medför kostnader.”

2. En principiell parallell till Lundinreglerna föreligger beträffande de bestämmelser som införts i 49 a kap. IL för att motverka handel med skalbolag (prop. 2001/02:165, bet. 2001/02:SkU23, SFS 2002:536-2002:539). Avsikten med dessa bestämmelser är att förhindra att första ledet i dubbelbeskattningen inte effektueras. Om bestämmelserna blir tillämpliga kommer en försäljning att leda till högre skatteuttag än om värdet i stället tagits ut som utdelning. Därmed hindrar dessa bestämmelser inte att Lundinreglerna avskaffas. Tvärt om underlättar dessa bestämmelser ett avskaffande. I de fall Lundinreglerna blir tillämpliga när ett företag säljs av en fysisk person kommer *skalbolagsreglerna* också många gånger bli tillämpliga.

3. I de fall bestämmelserna i 43, 57 respektive 49 a kap. i IL inte är tillämpliga beskattas en kapitalvinst i princip på samma sätt som en utdelning.

¹ I prop. 2005/06:40 om reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag föreslås att denna häftutdelning slopas. Vidare föreslås att lätnadsreglerna avskaffas.

4. *Sammanfattningsvis* beskattas numera fysiska personers kapitalvinster i princip inte lindrigare än utdelningar annat än i viss mån när bestämmelserna i 57 kap. IL är tillämpliga. Men syftet torde även i dessa fall vara att utfallet efter skatt skall vara likvärdigt. I dessa fall kan den skattskyldige även uppnå samma resultat genom att likvidera bolaget. Slutsatsen är att en försäljning som en fysisk person gör av ett aktiebolag idag i princip inte leder till lindrigare beskattning än en utdelning eller en likvidation.

Aktiebolag och andra obegränsat skattskyldiga juridiska personer

Utdelningar och kapitalvinster beskattas på i princip samma sätt. Slutsatsen är att en försäljning som ett aktiebolag gör av ett aktiebolag idag i princip inte leder till lindrigare beskattning än en utdelning eller en likvidation.

Investmentföretag och värdepappersfonder

Investmentföretag och värdepappersfonder beskattas inte alls för kapitalvinster på delägarätter. Utdelning beskattas men om den vidareutdelas får motsvarande belopp dras av. Om investmentföretaget eller värdepappersfonden i stället väljer att likvidera aktiebolaget blir kapitalvinsten skattefri. Beskattningen är således inte lindrigare vid en försäljning än vid en likvidation eller beträffande en utdelning som vidareutdelas.

Svenska handelsbolag

Utdelningar och kapitalvinster på aktier som svenska handelsbolag – med t.ex. obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer som delägare – erhåller beskattas hos delägarna i inkomstslaget näringsverksamhet på i princip samma sätt.

Begränsat skattskyldiga

Begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer beskattas för kapitalvinster vid avyttring av andelar i aktiebolag endast om kapitalvinsten kan knytas till ett fast driftställe i Sverige eller om

den s.k. 10-årsregeln i 3 kap. 19 § IL är tillämplig. För utdelning från aktiebolag kan däremot kupongskatt utgå om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i Sverige. Som utdelning anses enligt 2 § andra stycket kupongskattelagen även utbetalning vid bolagets likvidation. I princip kan därför en försäljning av andelar i ett aktiebolag leda till lägre skatt än en utdelning eller en likvidation. Det finns dock betydande undantag från skyldigheten att betala kupongskatt, se vidare avsnitt 3.3.4.

Skatteprivilegierade stiftelser, ideella föreningar m.fl. juridiska personer i 7 kap. IL

Om utdelningen är att hänföra till sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, vilket torde vara ovanligt, kommer utdelning att beskattas. Kapitalvinster beskattas inte. Kapitalvinster är uttryckligen undantagna i 7 kap. 3, 7, 14, och 15 §§ IL. Reglerna om skattefri utdelning i 24 kap. IL gäller inte för dessa personer. I princip kan därför en försäljning leda till lägre skatt än en utdelning. Men dessa personer kan i stället likvidera aktiebolaget och en kapitalvinst som då uppkommer beskattas inte.

Sammanfattning

Av de undersökta fallen är det bara ett fall där försäljning av aktiebolag idag kan leda till lindrigare beskattning jämfört med en utdelning eller en likvidation. Det är när begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer är säljare/ägare.

Beskattningen av säljare/ägare av andelar i en svensk ekonomisk förening

Kapitalvinstbeskattningen är densamma vid försäljning av andelar i svenska ekonomiska föreningar som vid försäljning av andelar i svenska aktiebolag.

Däremot behandlas vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening normalt som utdelning enligt 42 kap. 19 § IL, varför man inte kan kringgå en eventuell utdelningsbeskattning genom att likvidera föreningen. Skillnader

föreligger vidare genom att kupongskatt inte utgår på utdelning. I stället är utdelning från svensk ekonomisk förening skattepliktig enligt IL även för begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer. Även för skatteprivilegierade stiftelser o.dyl. kan utdelning vara skattepliktig.

En försäljning av andelar i en svensk ekonomisk förening, som begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer och skatteprivilegierade stiftelser o.dyl. gör, torde därför i princip kunna leda till lägre skatt än en utdelning eller en likvidation.

Beskattningen av säljare/ägare av andelar i en utländsk juridisk person

Kapitalvinstbeskattningen är i princip densamma vid försäljning av sådana utländska juridiska personer som motsvarar ett svenskt aktiebolag som vid försäljning av svenska aktiebolag. Kupongskatt kan inte utgå. Begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer torde inte alls beskattas vid försäljning eller utdelning om inte kapitalvinsten eller utdelningen kan knytas till ett fast driftställe i Sverige. Försäljning av utländska juridiska personer som motsvarar ett svenskt aktiebolag synes således idag inte kunna leda till lindrigare beskattning jämfört med en utdelning eller en likvidation.

3.3.2 Begränsningen i rätten till skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar

1. Som framgår av redogörelsen i avsnitt 3.3.1 fyller regeln i de allra flesta fallen inte längre sitt ursprungliga syfte. I det följande visas med ett enkelt exempel vilka beskattningskonsekvenser regeln i ett sådant fall idag leder till (alla tal avser tusental).

En fysisk person A nybildar ett AB 1 med ett aktiekapital på 100. AB 1 köper in en fastighet för 100. Fastigheten stiger kraftigt i värde. Efter 5 år köper A ut fastigheten för ett marknadspris på 1100. A säljer sedan AB 1 till ett nystartat AB 2 (med ett aktiekapital på 820), som ägs av fysiska personen B, för ett pris som fullt ut tar hänsyn till den latent skatt som belastar vinsten i AB 1. Priset blir 820. AB 2 tar ut alla icke tillskjutna medel ur AB 1 som utdelning, 720, varefter AB 1 likvideras eller alternativt tas alla medlen ut som skiftesbelopp i samband med likvidation av AB 1. Vilka blir beskattningskonsekvenserna?

Vinsten, 1000, vid AB 1:s fastighetsförsäljning beskattas i AB 1 (= första ledet i dubbelbeskattningen). A beskattas för vinsten, $820 - 100 = 720$, han gör vid avyttringen av AB 1 (= andra ledet i dubbelbeskattningen). AB 2 beskattas p.g.a. Lundinregeln för utdelningen, 720 (= tredje beskattningen). Den förlust, $820 - 100 = 720$, som uppkommer när AB 1 likvideras får inte dras av eftersom aktierna i AB 1 är näringsbetingade. Om AB 2 väljer att inte ta ut utdelning utan i stället likviderar AB 1 uppkommer ingen beskattning eftersom skifteslikviden, $720 + 100 = 820$, är lika stor som köpeskillingen, 820. Om en kapitalvinst skulle uppstå vid likvidationen är den dessutom skattefri.

Exemplet visar dels att regeln i detta fall inte är effektiv eftersom den idag kan undvikas genom en likvidation och dels att en trippelbeskattning inträder om förvärvaren tar ut medlen genom utdelning och inte genom en likvidation. Det är således materiellt fel att i dessa fall ha kvar regleringen i 24 kap. 19 § IL.

2. I de fall säljaren/ägaren beskattas lindrigare vid en försäljning än vid en utdelning eller en likvidation kan dock principen i 24 kap. 19 § IL fortfarande fylla en funktion för att upprätthålla dubbelbeskattningen.

De fall, utredningen funnit, där det kan vara så är följande.

- När begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer är säljare av andelar i aktiebolag och i ekonomiska föreningar om inte kapitalvinsten är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige eller att 10-årsregeln är tillämplig. Å andra sidan kanske beskattning i dessa fall sker i andra landet.

- När skatteprivilegierade stiftelser o.dyl. är säljare av andelar i en svensk ekonomisk förening.

Huruvida det är befogat att behålla regleringen för dessa fall behandlas i avsnitt 3.3.4.

3.3.3 Begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar och för förlust vid överlåtelse av lagerandelar

1. Om det finns skäl att avskaffa Lundinreglerna, i den del som gäller förutsättningarna för skattefri utdelning, av den anledningen att en försäljning idag inte leder till lindrigare beskattning än en utdelning eller en likvidation bör även begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning och förlust kunna avskaffas. I de fall ut-

delning på lagerandelar är skattepliktig är begränsningen i rätten till avdrag bara ett sätt att göra beskattningen av utdelningen effektiv. Om det inte finns skäl att beskatta utdelningen p.g.a. Lundinreglernas syfte bör reglerna i denna del kunna tas bort. Skäl att i dessa fall göra någon principiell skillnad i behandlingen av de två sätten att få till stånd en effektiv beskattning av utdelningen - för kapitaltillgångar genom att göra utdelningen skattepliktig och för lager genom att begränsa avdragsrätten - föreligger inte.

2. *När utdelningen är skattefri* finns skäl att ha ett annat synsätt. Utdelning avseende sådana andelar i företag som anges i 24 kap. 16 § IL (EU-företag) kan vara skattefri även om andelarna är lagertillgångar. Begränsningarna i rätten till avdrag för nedskrivning och förlust gäller enligt Lundinreglerna generellt beträffande andelar i utländska juridiska personer oavsett om tillgång av verkligt och särskilt värde förvärvats. Varför begränsningen omfattar andelar i alla utländska juridiska personer oavsett om tillgång av verkligt och särskilt värde förvärvats ges ingen förklaring till i förarbetena. Förslaget fanns inte med i betänkandet och i prop. 1994/95:52, s. 45 och 68 där bestämmelsen behandlas ges ingen förklaring. Skrivningen i propositionen ger intryck av att det bara var möjligheten till skattefri utdelning som föranledde ändringen.

Om kapitalvinst vid försäljning av andelarna beskattats har andra ledet i dubbelbeskattningen redan inträtt. Vad som bör skyddas genom att begränsa rätten till avdrag för nedskrivning och förlust är i stället första ledet i dubbelbeskattningen. Det är då fråga om att första ledet i dubbelbeskattningen i praktiken inte skall kvittas bort genom att förvärvaren får avdrag för nedskrivning eller för förlust när nedskrivningen eller förlusten föranletts av en skattefri utdelning.

Det finns skäl att mer generellt behandla hur värdeöverföringar från företag vars andelar utgör lager bör påverka rätten till avdrag för nedskrivning och förlust vid överlåtelse. Problemen med värdeöverföringar ingår i utredningens uppdrag. Begränsningar i rätten till nedskrivning av lagerandelar ingår i ett större sammanhang på så sätt att nedskrivningen är en tidigareläggning av den kostnadsföring som skall ske när tillgången realiserar. I den mån en utdelning beskattas bör någon justering p.g.a. denna utdelning inte ske. I fall där värdeöverföring i form av skattefri utdelning skett skall övervägas om en mer generell reglering om sådana begränsningar

vid värdeöverföringar är motiverat att införa. Denna fråga behandlas i kapitel 4 om framkallade förluster.

3.3.4 Sammanfattande bedömning och förslag

1. Lundinreglerna tillkom för att motverka skattefördelar av att avstå från fullbeskattad utdelning till förmån för lägre beskattad realisationsvinst. Reglerna skulle förhindra att andra ledet i dubbelbeskattningen kringgicks.

Utredningen anser att det finns skäl att avskaffa Lundinreglerna för de fall där säljaren/ägaren inte beskattas lindrigare vid en försäljning än vid en utdelning eller en likvidation. I dessa fall är Lundinregeln en särregel som inte längre fyller någon väsentlig funktion. Så är i princip fallet när säljaren/ägaren av aktier och andelar i ekonomiska föreningar är en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. För dessa fall kan Lundinregeln leda till att vinsten trippelbeskattas. Trippelbeskattningen torde kunna undvikas genom att det förvärvande företaget avstår från utdelning och i stället tar ut medlen vid en likvidation av det förvärvade företaget. Det är inte önskvärt att sådana förfaranden skall behöva tillgripas och risk finns att möjligheterna förbises.

För här behandlade fall finns det således materiella skäl för att avskaffa reglerna.

2. När säljaren/ägaren beskattas lindrigare vid en försäljning än vid en utdelning eller en likvidation kan det finnas principiella skäl att behålla eller förändra Lundinreglerna. De fall som utredningen anser möjligen kan vara beaktansvärda och därmed aktuella att ta ställning till är

- när begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer är säljare/ägare av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar om inte kapitalvinsten kan knytas till ett fast driftställe i Sverige eller att 10-årsregeln är tillämplig och
- när skatteprivilegierade stiftelser o.dyl. är säljare/ägare av andelar i en svensk ekonomisk förening.

3. Av dessa fall bedömer utredningen att endast begränsat skattskyldigas innehav av aktier kan utgöra ett praktiskt beaktansvärt fall. De kan, utan svensk kapitalvinstbeskattning, sälja aktierna till

subjekt som inte beskattas för utdelningen och på så sätt kan de i de fall de skulle betala kupongskatt på utdelning i speciella fall kringgå debiteringen av kupongskatt.

För ägare som utgör utländskt bolag och som motsvarar ett svenskt aktiebolag etc. utgår normalt ingen kupongskatt på näringsbetingade andelar under förutsättning att utdelningen inte skulle ha beskattats om mottagaren varit svensk (4 § sjätte och sjunde styckena i kupongskattelagen). I dessa fall är det inte någon fördel att sälja andelarna i stället för att ta emot utdelning.

De allra flesta utländska bolag som betalar kupongskatt har således en låg ägarandel i det utdelande bolaget. Lundinreglerna tar sikte på bolag där ägarna på ett enkelt sätt kan välja olika handlingsalternativ. Detta torde innebära att dessa ägare typiskt sett inte medför problem.

4. Den grupp som återstår där Lundinreglerna alltjämt kan fylla sin ursprungliga funktion gäller begränsat skattskyldiga fysiska personer och övriga begränsat skattskyldiga personer som inte utgör utländskt bolag.

Aktieinnehav i bolag som innehåller tillgångar av verkligt och särskilt värde omfattas inte. Därmed torde inte marknadsnoterade innehav där företaget har rörelseverksamhet omfattas. Inte heller omfattas fall där säljaren/ägaren innehar andelar i aktiebolaget på så sätt att resultatet av försäljningen av andelarna är hänförligt till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i Sverige. Vidare kan begränsat skattskyldiga vara föremål för kapitalvinstbeskattning i sitt hemland. Uttaget av kupongskatt begränsas också i många skatteavtal.

Sammantaget finns det enligt utredningens bedömning inte starka skäl att behålla reglerna för denna återstående grupp.

5. Utredningens bedömning är att missbruksmöjligheterna är så små att de inte motiverar en reglering. En sådan reglering skulle bli komplicerad om den skulle träffa enbart de fall som bör träffas. Sammantaget är det utredningens bedömning att Lundinreglerna bör avskaffas helt och utredningen föreslår därför att så skall ske.

6. Till den del reglerna berör begränsningar i rätten till avdrag för nedskrivning av lagerandelar eller i rätten till avdrag för förlust vid överlåtelse av lagerandelar i fall där värdeöverföring i form av skattefri utdelning ägt rum skall i stället övervägas om en mer

generell reglering om sådana begränsningar vid värdeöverföringar är motiverat att införa. Denna fråga behandlas som tidigare sagts i kapitel 4 om förluster på andelar till följd av värdeöverföringar. Där framgår att utredningen lämnar ett förslag som mer generellt skall förhindra att avdrag medges för nedskrivning av lagerandelar respektive förlust vid överlåtelse av lagerandelar till den del dessa bedöms vara icke verkliga.

4 Förluster på andelar till följd av värdeöverföringar

4.1 Inledning

4.1.1 Utredningens uppdrag

I direktivet anges följande:

”Problematiken med värdeöverföringar gäller svårigheten att förhindra att ett värde som fanns vid förvärvet av ett företag förs bort från detta utan att omkostnadsbeloppet sänks. Motsvarande gäller i fråga om tillskjutet värde som höjt omkostnadsbeloppet. Genom att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar avskaffas elimineras denna problematik i det närmaste helt. I fråga om s.k. oäkta koncerner, dvs. två eller fler företag som ägs av samma fysiska person eller personer kvarstår dock problematiken. Frågan om värdeöverföringar skall därför övervägas av den särskilde utredaren.”

4.1.2 Problem

1. Underprisöverlåtelser medför en värdeöverföring från överlåtare till förvärvaren. Värdeöverföringar i motsatt riktning görs om överlåtelser sker till ett pris över tillgångens marknadsvärde. En värdeöverföring kan även ske utan tillgångsöverlåtelser genom andra transaktioner som inte utförs till marknadspris. I skatterättsligt hänseende är värdeöverföringar föremål för bedömningar och konsekvenser i en rad hänseenden. Utredningen har behandlat värdeöverföringar vid underprisöverlåtelser i kapitel 2.

2. Utredningen begränsar sina överväganden till skattekonsekvenserna av värdeöverföringar som leder till förluster på andelarna i det överförande företaget. I rättspraxis har avdrag vägrats för sådana kapitalförluster vid avyttring av andelarna. Förlusterna har inte ansetts som verkliga förluster. Ett exempel på ett tidigare vanligt förekommande förfarande är att en värdeöverföring gjordes från ett

förvärvat dotterbolag till dess nya moderbolag. När dotterbolaget sedan såldes erhöles ett lägre försäljningspris än anskaffningspriset. Denna förlust har i rättspraxis inte ansetts som verklig och avdragsgill om moderbolaget erhållit, t.ex. en motsvarande skattefri utdelning.

Sådana förluster brukar benämnas *fiktiva förluster*. I lagstiftning och rättspraxis benämns avdragsgilla förluster för *verkliga* förluster.

För utredningens egen framställning används huvudsakligen termen *framkallade förluster*. Härmed avses en förlust vid andelsförsäljning som uppstått på grund av en föregående värdeöverföring från företaget, utan ställningstagande till om den i linje med ovannämnda begrepps användning skall klassificeras som fiktiv eller verklig.

3. Genom 2003 års regler varigenom avdragsrätten för kapitalförluster på *näringsbetingade andelar* i huvudsak avskaffats har problemet praktiskt sett blivit betydligt mindre än tidigare. Kapitalförluster vid avyttring av näringsbetingade andelar i ett onoterat aktiebolag eller i en onoterad ekonomisk förening är över huvud taget inte avdragsgilla. Om andelarna däremot är lagertillgångar finns inget sådant avdragsförbud.

För säljare som är *fysiska personer* är i princip frågan om avdragsrätt föreligger och bör föreligga för framkallade förluster alltså aktuellt. Dessa fall torde till antal och värdemässigt vara begränsade. Endast några få av de i tidigare rättspraxis redovisade fallen gäller sådana säljare. Det fall som framträder som praktiskt intressant är när en kvalificerad underprisöverlåtelse görs mellan två aktiebolag med fysiska personer som ägare.

När det är en *andel i ett handelsbolag* som säljs kvarstår en del problem.

4.2 Gällande rätt

4.2.1 Allmänt

Frågan om en kapitalförlust skall anses som verklig eller fiktiv har bedömts i ett stort antal rättsfall. Numera finns en *lagbestämmelse* i 44 kap. 23 § IL vari anges att "(b)ara verkliga kapitalförluster skall anses som kapitalförluster." Bestämmelsen har sitt ursprung i 24 §

3 mom. SIL (se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 536). Vad som utgör en verklig kapitalförlust eller inte avgörs dock fortfarande i praxis.

Rättspraxis är mycket omfattande och gäller huvudsakligen aktiebolags avyttringar av andelar i dotteraktiebolag. I avsnitt 4.2.2 ges en kort sammanfattning av denna praxis. I följande avsnitt behandlas när förlusten uppkommer vid en fysisk persons avyttring av aktier, avsnitt 4.2.3, när förlusten uppkommer vid nedskrivning och avyttring av lageraktier, avsnitt 4.2.4 och när förlusten avser andelar i handelsbolag, avsnitt 4.2.5.

Frågan har även behandlats utförligt i *litteraturen* och utredningsbetänkanden. Här kan nämnas Melz, PM Finansdepartementet 1994.06.27, Arvidsson, SST 1996 s. 404–459, von Bahr, SST 1996 s. 989–995, Arvidsson, SST 1997 s. 762–785 och SOU 1998:1 kapitel 3. Även dåvarande RSV har behandlat frågan i en informationsskrivelse den 5 april 2001 (dnr 4439-01/110).

4.2.2 Aktiebolag som säljare

1. *Före 1990 års skattereform* förelåg en valfrihet att beräkna och yrka avdrag för förlust vid avyttring av näringsbetingade aktier antingen enligt reglerna om driftsförlust i inkomstslaget rörelse eller enligt reglerna om realisationsförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (se RÅ 1986 ref. 52 och RÅ 1987 ref. 49). Realisationsvinster skulle däremot alltid redovisas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (jfr RÅ 1993 not. 745).

Vid beräkning av förlusten enligt beskattningsreglerna för rörelse skulle förlusten enligt stadgad praxis reduceras med skattefria utdelningar, koncernbidrag och andra värdeöverföringar, t.ex. underprisöverlåtelser, som skett från det avyttrade bolaget (se bl.a. RÅ 1956 Fi 1776, RÅ 1959 ref. 4, RÅ 1973 A 194, RÅ 1983 Aa 226, RÅ85 1:86, RÅ 1986 ref. 52, och prop. 1980/81:68, del A, sid. 200).

2. *Genom 1990 års skattereform* avskaffades valfriheten att beräkna förlusten enligt olika regler. Numera skall beräkning av förlusten göras enligt reglerna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust i IL. Införandet av IL torde i sig inte innebära några förändringar i principerna för hur ifrågavarande förluster skall beräknas (se RÅ 2000 not 146 och RÅ 2001 not 25).

I förarbetena till 1990 års skattereform finns vissa allmänna uttalanden angående den giltighet som kan tillmätas äldre praxis

efter skattereformens ikraftträdande (prop. 1989/90:110, Del 1, s. 394–395 och s. 693).

Rättspraxis efter skattereformen visar att den praxis som utvecklats före skattereformen i stora delar alltjämt är tillämplig. Detta framgår tydligast av RÅ 1995 ref. 83 och RÅ 1997 ref. 11. Genom RÅ 1995 ref. 83 har klarlagts att realisationsförlusten skall justeras i de fall koncernbidrag lämnats från värden som funnits i bolaget redan när det förvärvades. RÅ 1997 ref. 11 innebär att någon justering av kapitalförlusten inte skall ske om koncernbidrag och skattefri utdelning i sin helhet tagits från vinstmedel som uppkommit under innehavstiden.

I RÅ 1998 ref. 53 reducerades inte realisationsförlusten vid avyttringen av aktier i dotterbolaget med anledning av den utdelning som lämnats till moderbolaget då utdelningen möjliggjorts genom koncernbidrag från moderbolaget till dotterbolaget. Denna princip har bekräftats och förtydligats av Regeringsrätten i RÅ 2000 not 146 och RÅ 2001 not 25.

Ytterligare ett rättsfall av intresse är RÅ 1999 not 18. Vid beräkning av en realisationsvinst ansåg Regeringsrätten att moderbolagets anskaffningsvärde (omkostnadsbeloppet) för dotterbolaget skulle ökas endast med skillnaden mellan lämnat aktieägartillskott och erhållen skattefri utdelning. Räckvidden av RÅ 1999 not 18 har prövats i RÅ 1999 not 251 och i RÅ 2001 not 25.

4.2.3 Fysiska personer som säljare

1. I RÅ 1995 ref. 35 (taxeringsår 1988) var säljaren inte en fysisk person utan ett kommanditbolag. Rättsfallet redovisas ändå här p.g.a. de allmänna uttalanden som Regeringsrätten gjorde.

Ett kommanditbolag, Evainetos, köpte en koncern med aktiebolag, lät moderbolaget i koncernen till underpris överföra alla dotterbolag till andra av kommanditbolaget ägda aktiebolag, varefter en avyttring av moderbolaget ledde till en realisationsförlust. Denna realisationsförlust utnyttjades av fysiska personer som ägare av kommanditbolaget.

Regeringsrätten noterade att principen att en förlust, för att vara avdragsgill, skall vara verklig och inte enbart fiktiv numera fick anses äga allmän giltighet. Beträffande realisationsförluster ansågs rättsläget dock vid den aktuella taxeringen oklart, varvid Regeringsrätten hänvisade till å ena sidan RÅ 1986 ref. 59 och å andra sidan

RÅ 1986 ref. 52 och 104. Regeringsrätten skilde därefter de sistnämnda fallen från det aktuella med följande motivering:

”Det bör noteras att de två referatfallen gällde organisatoriskt betingade omstruktureringar inom aktiebolagsrättsliga koncerner med långsiktig verksamhet.

I Evainetos fall har överlåtelseerna inte haft affärsmässigt syfte av normalt slag utan avsett skalbolag som innehafts under mycket kort tid. En avdragsrätt för Evainetos fiktiva förlust skulle vidare - till skillnad från vad som var fallet i RÅ 1986 ref. 52 och 104 - inte vara begränsad till den dubbelbeskattade aktiebolagssektorn utan också kunna åtnjutas av fysiska personer.”

Regeringsrätten ansåg att den del av förlusten som motsvarade värdeöverföringarna från moderbolaget inte var verklig och medgav ej avdrag.

2. Det finns ett antal kammarrättsdomar där förlusten justerats när fysiska personer ”tömt” aktiebolag men det finns även domar som går i andra riktningen.¹

3. RÅ 1997 ref. 67 (förhandsbesked), gäller reglerna efter 1990 års skattereform. En fysisk person avsåg att köpa ett aktiebolag, erhålla utdelning som blev skattefri på grund av lättnadsreglerna, i numera 43 kap. IL, och därefter avyttra bolaget med realisationsförlust.

Regeringsrätten ansåg inte att den skattefria utdelningen skulle reducera avdraget för förlusten. Regeringsrättens bedömning grundade sig på lättnadsreglernas schablonmässiga karaktär. Regeringsrätten fann därefter att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.

4. I RÅ 2000 ref. 45 bedömdes avdragsrätten för en realisationsförlust som uppkommit vid försäljning av aktier i ett bolag som bedrev golfverksamhet. Säljaren var medlem i en golfklubb vars medlemmar var de enda aktieägarna. Realisationsförlusten ansågs avdragsgill med motiveringen att mot bakgrund av omständigheterna kunde förlusten inte betraktas som en inte avdragsgill *levnadskostnad*. Regeringsrätten fortsatte dock med att ange att förlusten skulle kunna anses som en inte avdragsgill levnadskostnad om den uppkom på grund av förmåner aktieägarna erhåller eller om

¹ Se kammarrätten i Stockholm, den 20 januari 1998, mål nr 279--284-1995, tax 1989, (RSV:s rättsfallsprotokoll 3/98), kammarrätten i Jönköping, den 22 december 1999, mål nr 3643--3644-1995, tax 89.

villkoren vid förvärv och försäljning var sådana att typiskt sett förlust uppkommer.

4.2.4 Lagerandelar

1. Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 11 (förhandsbesked) bedömt nedskrivningsrätten på lageraktier i ett fall där värdenedgången orsakats av en obeskattad underprisöverlåtelse.

I ansökan anfördes följande omständigheter. Ett fastighetsförvaltande aktiebolag, MMB, äger ett aktiebolag, MB, som bedriver handel med fastigheter. MB köper från extern part in ett fastighetsförvaltande aktiebolag, DB. Aktierna i DB blir lager hos MB. Härefter överläts fastigheter till pris under marknadsvärdet från DB till andra aktiebolag i MMB-koncernen. Det förutsattes i ansökan att uttagsbeskattning inte skulle ske på grund av bestämmelserna i 23 kap. IL.

I Skatterättsnämndens förhandsbesked, som fastställdes av Regeringsrätten, angavs att underprisöverlåtelseerna inte föranledde utdelningsbeskattning och att avdrag skulle medges för nedskrivning av lagerandelarna i MB. Lagen mot skatteflykt ansågs inte tillämplig.

Skatterättsnämnden, vars bedömning delades av Regeringsrätten, motiverade avdraget för nedskrivning på följande sätt. Först konstaterades att då tillgångarna skattemässigt utgjorde lagertillgångar fick den nedskrivning som skedde i räkenskaperna på grund av ÅRL:s regler godtas i skattehänseende. Vad gällde den specifika värdenedgången angavs endast att "den omständigheten att aktierna i DB har nedgått i värde på grund av de underprisöverlåtelser som bolaget företagit medför inte annan bedömning."

Härav framgår inte om Skatterättsnämnden och Regeringsrätten anser att det överhuvudtaget finns en korrigeringsmöjlighet i fall av detta slag och om korrigeringsmöjlighet skulle anses finnas vad som utesluter korrigering i det aktuella fallet. Av motiveringen till att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig kan dock möjligen slutsatser även dras om uppfattningen om tillämpningen av det primära regelsystemet:

"Underprisöverlåtelserna från DB innebär i och för sig att MB realiserar en del av sitt lager men utan att detta föranleder någon beskattning för MB som kan ställas mot nedskrivningen av värdet på lagret. Detta är en konsekvens av det regelsystem som gäller för

underprisöverlåtelse. Att en nedskrivning av värdet på aktierna medges trots att värdeöverföringen inte beskattas kan enligt nämndens mening mot den bakgrunden inte anses strida mot lagstiftningens grunder.”

Med detta synsätt skulle kanske inte heller vid en avyttring, ett avdrag för förlust – orsakad av en underprisöverlåtelse - anses stå i strid med lagstiftningens grunder. Inte heller det primära regelsystemet innehåller något direkt tillämpligt hinder för avdrag, eftersom 44 kap. 23 § IL bara är tillämplig på kapitalförluster.

4.2.5 Förlust på andelar i handelsbolag

4.2.5.1 Fysiska personer

RA 1999 ref. 35 (förhandsbesked). En fysisk person A hade till marknadspris förvärvat andelarna i ett kommanditbolag, som ägde en fastighet med ett anskaffningsvärde om 1 mnkr och ett marknadsvärde om 4,5 mnkr. Kommanditbolaget upplöstes och A tillskiftades fastigheten för ett avräkningspris om 1 mnkr. Överföringen av fastigheten kunde genomföras utan beskattning eftersom uttagsbeskattning inte aktualiserades då en vinst av överföringen skulle beskattas hos A i inkomstslaget kapital. Regeringsrätten ansåg inte heller att hinder förelåg mot att medge avdrag för realisationsförlust som uppkommit vid upplösningen av kommanditbolaget.

Skatterättsnämndens motivering, vartill Regeringsrätten anslöt sig, var följande.

”Storleksmässigt uppgår förlusten - om man bortser från den effekt som följer av att en reavinst på fastigheten är kvoterad - till 3,5 mnkr och detta oavsett om avräkningsvärdet för fastigheten sätts till marknadsvärdet eller ett lägre värde. Riksskatteverket (RSV) gör gällande att förlusten skall vägras såsom inte verklig till den del den motsvarar ”det skattefria uttaget”. - Som framgår av det föregående får accepteras att det avräkningsvärde som beräkningen av det skattemässiga resultatet av överföringen av fastigheten grundas på sätts under marknadsvärdet. Underpriset medför vidare inte någon justering som för uttag enligt 28 § SIL vid beräkningen av ingångsvärdet för andelarna i kommanditbolaget. Ett avdrag för förlusten motsvaras i princip av att värdestegringen på fastigheten beskattas hos A vid en framtida avyttring. Att reaförluster kan utnyttjas i skatteplanerings-syfte kan lagstiftaren sägas i viss mån ha beaktat genom att avdragsrätten gjorts begränsad till 70 procent av förlusten, jfr prop.

1989/90:110, Del 1, s. 477. - Mot denna bakgrund bör underpriset inte föranleda någon reduktion i rätten till avdrag för den förlust som uppkommer på andelarna såsom inte verklig.”

4.2.5.2 Aktiebolag

I *RA* 2002 ref. 87 avgjorde Regeringsrätten motsvarande fråga som i *RA* 1999 ref. 35 men med ett aktiebolag som förvärvare av handelsbolaget.

Handelsbolaget ägde fastigheter. Två av fastigheterna skulle överföras till det aktiebolag som ägde handelsbolaget antingen genom utskiftning vid likvidation av handelsbolaget eller genom att fastigheterna erhöles vid inlösen av andelen. Överföringen av fastigheterna skulle ske till underpris. Regeringsrätten ansåg att överföringen inte skulle medföra uttagsbeskattning.

Regeringsrätten ansåg vidare, till skillnad mot Skatterättsnämnden, att aktiebolaget hade rätt till avdrag för förlust på andelen i handelsbolaget:

”Av 44 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) följer att avdrag kan medges för en kapitalförlust endast om förlusten är verklig. Någon sådan bestämmelse fanns inte i den tidigare inkomstskattelagstiftningen men en motsvarande princip tillämpades i praxis sedan länge i fråga om förluster på aktier och andelar i inkomstslaget rörelse och principen fick efter 1990 års skattereform en vidare tillämpning. Innebörden av kravet på att en förlust ska vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan skattekonsekvenser (*RA* 1999 ref. 13).

Den i målet aktuella kapitalförlusten har inte sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (jfr förhållandena i rättsfallet *RA* 1999 ref. 35). De i ansökningen beskrivna transaktionerna utgör därför inte grund för att anse att kapitalförlusten inte är verklig. Hinder mot att medge avdrag för förlusten föreligger därmed inte av denna anledning.”

4.3 Överväganden och förslag

Övervägandena inriktas på de situationer som allttjämt antas ha praktisk relevans.

4.3.1 Effekter av avdrag för en framkallad förlust

1. I litteraturen och i utredningar har förts en omfattande diskussion om och när det är materiellt riktigt att medge avdrag för framkallade förluster. En generell hänvisning kan göras till den litteratur som angavs ovan i avsnitt 4.2.1. Vid behandlingen nedan görs inte några specifika hänvisningar till litteraturen.

2. Inledningsvis skall några *allmänna* resonemang föras om hur värdeöverföringar kan framkalla förluster och om dessa skall ses som verkliga eller fiktiva.

Definitionsmässigt minskar värdet på andelarna i ett aktiebolag när en värdeöverföring sker från aktiebolaget. Om värdeöverföringen innebär att aktiernas värde blir lägre än anskaffningsvärdet kommer en avyttring att resultera i en förlust. Typiskt för flera fall som bedömts i rättspraxis har varit att aktierna förvärvats till ett pris som berott av värden i aktiebolaget som sedan överförts från det förvärvade aktiebolaget (dotterbolag etc.) till aktieägaren (moderbolag etc.). En senare avyttring av det förvärvade aktiebolaget har då medfört en förlust. Har däremot värdet uppstått i det förvärvade aktiebolaget efter förvärvet har andelarna teoretiskt sett då först ökat vid värdeuppkomsten och sedan nedgått vid värdeöverföringen. Detta resulterar inte i en förlust.

I det fall en förlust uppstått genom värdeöverföringen har denna i praxis bedömts vara en icke avdragsgill förlust om värdeöverföringen t.ex. gjorts i form av en skattefri utdelning, men inte om utdelningen varit skattepliktig. Avgörande för bedömningen är således inte primärt förlustens karaktär, den är med avseende enbart på aktiernas förvärv och avyttring verklig, utan en bedömning av det samlade skatteutfallet.

När utdelning är skattefri, eller en värdeöverföring sker på annat sätt utan att medföra beskattning, blir resultatet av avdrag för förlusten att ett nettoavdrag ges trots att aktieägarens förmögenhet inte minskat då utdelning och förlust tar ut varandra. Det har varit

ett skäl för att i praxis vägra avdrag för förlusten (klart för aktiebolag, mindre klart vad som gäller för fysiska personer).

3. Begränsas bedömningen som ovan till säljaren av andelarna, framstår det således som materiellt motiverat att avdrag inte medges för en förlust i sådana situationer. Bedömningen bör dock även omfatta *beskattningen i föregående led* etc. Nedan skall den totala beskattningen av de transaktioner som leder fram till den framkallade förlusten och efterföljande transaktioner bedömas i olika situationer på grundval av följande exempel.

A bildar ett AB 1 med ett aktiekapital på 100. AB 1 köper in en fastighet för 100, som stiger i värde till 1100. A säljer sedan AB 1 till B för 1100, och realiserar en vinst på 1000. B förvärvar fastigheten från AB 1 för 100 och säljer den därefter för 1100. Härefter likvideras AB 1 med en bokföringsmässig förlust för B på $1100 - 100 = 1000$.

Det är frågan om avdragsrätt eller ej för denna förlust som skall diskuteras nedan.

Först beskrivs ett antal situationer där A och B beskattas på exakt samma sätt (symmetriska fall). (Beteckningarna nedan av fallen syftar på symmetri (s) respektive asymmetri (a) och aktiebolag (AB) respektive fysisk person (F)).

sAB1) *A och B är aktiebolag och andelarna i AB 1 är näringsbetingade.*

Förlusten är inte avdragsgill på grund av bestämmelserna för näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL. En bedömning av avdragsrätten enligt normen ”verklig förlust” behöver därför inte göras.

sAB2) *A och B är aktiebolag och för AB 1 gäller reglerna för näringsbetingade andelar före 2003.* Det är denna situation som förelegat i flertalet praxisfall ovan.

AB A beskattas för kapitalvinst 1000 vid försäljning av AB 1. AB B erhåller förtäckt utdelning, 1000, skattefritt och beskattas för försäljningsvinsten för fastigheten, 1000. Om AB B erhåller avdrag för förlusten vid likvidationen av AB 1 kan avdraget utnyttjas mot försäljningsvinsten. Nettot blir att 1000 beskattas hos AB A vilket får ses som att dubbelbeskattningens första led (DB1) effektuerats. Detta resultat förefaller korrekt eftersom samma totalresultat hade erhållits om AB 1 sålt tillgången och lämnat skattefri utdelning till A.

Dubbelbeskattningens andra led (DB2) effektueras när AB A delar ut kapitalvinsten från försäljningen av AB 1 till sina aktieägare.

Avdrag för förlusten ger ett korrekt totalresultat.

sAB3) *A och B är aktiebolag och andelarna i AB 1 är lagertillgångar för både A och B.*

Utdelning av fastigheten genom underprisöverlåtelse kan ske skattefritt på grund av bestämmelserna i 23 kap. IL. Konsekvenserna blir då desamma som beskrivits i sAB2.

sF1) *A och B är fysiska personer. Den förtäckta utdelningen är skattepliktig och AB 1 uttagsbeskattas.*

Om avdrag ges för kapitalförlusten vid likvidation av AB 1 beskattas B i princip inte (skatteplikt för utdelningen neutraliseras av avdrag – eventuellt kvoterat – för kapitalförlusten vid likvidation av AB 1). Det förutsätts att B får ett anskaffningsvärde för fastigheten lika med det värde AB 1 uttagsbeskattats för, 1100; jfr förslagen i kapitel 2, varför någon vinst inte uppkommer vid B:s fastighetsförsäljning.

Dubbelbeskattningen effektueras hos A vid försäljning av AB 1 respektive i AB 1 genom uttagsbeskattning vid försäljning till B.

sF2) *A och B är fysiska personer. Utdelning kan ske utan omedelbar beskattning om tillgången utgör verksamhet etc. och tillförs B:s näringsverksamhet.²*

På sikt blir resultatet som i sF1. Försäljningen av verksamheten beskattas hos B som inkomst av näringsverksamhet (samma skattebelastning som dubbelbeskattning). Avdrag för kapitalförlusten för B vid avyttring av AB 1 kan sägas vara en symmetrisk spegling av att A beskattas för kapitalvinsten vid avyttring av AB1.

4. Dessa fall visar att vid en *symmetrisk beskattning* är avdragsrätt för den framkallade förlusten systemenlig. Det samlade resultatet blir att dubbelbeskattningens båda led effektueras. (I de fall de symmetriska reglerna utesluter avdragsrätt på annan grund än normen ”ej verklig förlust” – såsom enligt 25 a kap. 5 § IL – leder det likaså till ett korrekt resultat.)

5. I *asymmetriska situationer* kan däremot resultatet avvika från det som skall effektueras i dubbelbeskattningssystemet. Här skall först visas ett exempel, som exemplifierar en situation som kan ha varit vanlig före reformen 2003, med skattefria kapitalvinster och icke avdragsgilla kapitalförluster på näringsbetingade andelar, och som alltså har relevans med de omständigheter som anges i exemplet:

² Detta gäller endast för andra tillgångar i näringsverksamhet än kapitalfastigheter o.dyl.

En fysisk person A bildar ett AB 1 med ett aktiekapital på 100. AB 1 köper in en fastighet för 100. Fastigheten stiger i värde till 1100. A säljer sedan AB 1 till AB B. (AB B har en position motsvarande B i ovanstående exempel.) AB B har ett aktiekapital på 1100 och ägs av fysiska personen X. AB 1 säljs för ett pris som inte alls tar hänsyn till den latent skatt som belastar vinsten i AB 1. Priset blir 1100. AB B bedriver byggnadsrörelse, varför andelarna i AB 1 är lager hos AB B. AB B förvärvar fastigheten (hela verksamheten) för skattemässigt värde, 100, utan uttagsbeskattning. Härefter likvideras AB 1, med en bokföringsmässig förlust på $1100 - 100 = 1000$. Beskattningskonsekvenserna blir enligt följande.

När AB B framdeles säljer fastigheten beskattas vinsten, 1000 (= första ledet i dubbelbeskattningen). A beskattas för vinsten, $1100 - 100 = 1000$, han gör vid avyttringen av AB1 (= andra ledet i dubbelbeskattningen). AB B beskattas inte för den förtäckta utdelningen som överlåtelsen av fastigheten för underpris innebär.³

Om avdrag medges för förlusten, 1000, som uppkommer när AB 1 likvideras, elimineras första ledet i dubbelbeskattningen, eftersom förlusten kan dras av mot vinsten vid AB B:s försäljning av fastigheten. under förutsättning att AB B har andra inkomster att utnyttja avdraget mot.⁴ Sedan kan X likvidera AB B (från byggnadsrörelsen bortses, den har gått jämnt ut), utan skattekonsekvenser avseenden inkomsten som härrör från AB 1, eftersom beloppet X erhåller är lika stort som omkostnadsbeloppet.

Om avdrag för förlusten inte medges kommer vinsten bli föremål för dubbelbeskattning. Belopp att utskifta till X kommer att bli 280 lägre p.g.a. den skatt som erläggs. Då uppstår en avdragsgill kapitalförlust för X på 280 som kan sägas motsvara den merbeskattning som säljaren A utsatts för. Vinsten från fastighetsförsäljningen beskattas sammanlagt med förstaledsbeskattning i bolagssektorn på ett underlag av 1000 och med andraledsbeskattning på slutlig ägarnivå på ett underlag av $(1000 - 280) = 720$.

aFAB1) Den i exemplet angivna situationen är asymmetriskt genom att A enkelbeskattas och AB B dubbelbeskattas med olikbehandling av utdelning och förlust på andelen i AB 1. För att dubbelbeskattningen skall effektueras skall avdrag i detta fall inte medges för förlusten. Om avdrag för förlusten medges kommer första ledet i dubbelbeskattningen annars aldrig att inträda. Vinsten kommer bara att enkelbeskattas.⁵

³ Enligt praxis före införandet av 1999 års omstruktureringsregler medgavs inte undantag från uttagsbeskattning om utdelningsbeskattningen kringgicks. Såväl uttags- som utdelningsbeskattning skulle ske. Nu tillåts att utdelningsbeskattningen kringgås, vilket leder till problem i föreliggande fall.

⁴ Om avdrag inte medges för förlusten anpassas priset för AB 1 så att det blir betydligt lägre än 1100.

⁵ Avdrag för förlust som uppstår vid försäljning av lagerandelar kvoterar inte.

aAB2) Motsvarande resultat uppnås numera även när ett aktiebolag är säljare om de avyttrade andelarna är näringsbetingade och kapitalvinsten således inte beskattas, men andelarna blir lager-tillgångar hos köpande aktiebolag (asymmetri). I sådana fall inträder andra ledet i dubbelbeskattningen när värden tas ut ur det säljande aktiebolaget. Första ledet i dubbelbeskattningen kommer aldrig att inträda.⁶

aAB3) Överföring av värden från ett lagerbolag kan även ske genom skattefri utdelning om andelarna är sådana som anges i 24 kap. 16 § IL (EU-företag). Om avdrag medges för en förlust som motsvarar skattefri utdelning av medel som fanns vid förvärvet kan man säga att förlustavdraget i de asymmetriska fallen leder till att ett led i beskattningen tas bort, antingen det är en beskattning i det andra landet eller en beskattning i Sverige när företaget har fast driftställe i Sverige. Avdrag för en sådan förlust stoppas dock idag genom lundinreglerna i 17 kap. 8–12 §§ IL; se kapitel 3. Dessa regler stoppar dock inte fallet att ägaren ger tillskott som sedan tas tillbaks genom skattefri utdelning. Lundinreglerna ger i dessa fall samma resultat även om utdelningen är skattepliktig, vilket inte är motiverat.

6. Genomgången ovan visar att det finns situationer där avdrag av systematiska skäl bör medges för framkallade förluster och situationer där avdrag inte bör medges. I praxis har beaktats olika omständigheter i de enskilda fallen, men det framgår inte att man har tagits hänsyn till den omständighet som bedömts ovan, dvs. säljarens skattesats. En sådan bedömning kan vara svår eftersom aktiebolaget (AB 1) kan ha överlåtits flera gånger efter det att värdestegringen uppkom till dess att värdeöverföring gjorts från bolaget och förlusten realiserats.

Utredningen anser inte att den generella regeln i 44 kap. 23 § IL, fungerar bättre om den utökas med en utförligare definition av vad som krävs för att en förlust skall anses verklig. De rekvisit som kan anges kommer nämligen ändå innebära så pass stora bedömningslatituder att förutsebarheten och rättsäkerheten inte kommer att öka.

⁶ Om säljaren är en fysisk person och beskattas för försäljning av lager inträder full beskattning redan hos säljaren. Om säljaren är ett aktiebolag som säljer lager beskattas säljarsvären två gånger även efter 2003 års regler om näringsbetingade andelar, vilket innebär att full beskattning sker redan i säljarsvären.

Utredningen avser i stället att nedan överväga om en reglering är motiverad i ett antal särskilda fall, som bedöms vara de viktigaste.

4.3.2 Näringsbetingade andelar

2003 års bestämmelser om näringsbetingade andelar har inneburit att frågan om avdragsrätt för framkallade förluster numera inte är relevant på ett mycket stort område. Detta tämligen självklara förhållande visades i föregående avsnitt i exempel sAB1). I alla situationer där avdragsrätt inte föreligger för kapitalförlust vid avyttring av näringsbetingade andelar upphör problemet med att förlustavdraget skulle ha kunnat eliminera ett motiverat led i dubbelbeskattningen.

Avsaknaden av avdragsrätt kan dock även innebära beskattning i omotiverat många led. Om exempelvis ett aktiebolag A säljer aktier i AB 1 som av någon anledning inte är näringsbetingade till ett aktiebolag B där aktierna blir näringsbetingade andelar, kan i och för sig en och samma ursprungsvinst beskattas mer än två gånger. Det beror dock på den kvarvarande möjliga trippelbeskattningen för icke näringsbetingade andelar och skall knappast neutraliseras genom avdragsrätt hos förvärvande aktiebolag B.

Utredningen anser således att det inte finns anledning till några kompletterande regler avseende förluster på näringsbetingade andelar.

4.3.3 Andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar som är lagertillgångar

Utredningens förslag: Förluster vid överlåtelser av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar som är lagertillgångar får bara dras av om de är verkliga.

Motsvarande skall gälla vid nedskrivning av sådana andelar.

1. För aktiebolag och andra företag föreligger alltså skatteplikt för vinster och avdragsrätt för förluster vid överlåtelser av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar som är lagertillgångar. Förlustavdrag kan dessutom erhållas i förtid genom att avdragsrätt för nedskrivning föreligger. Det finns därför anledning att överväga

om avdragsrätt bör föreligga för framkallade förluster på sådana lagerandelar.

I kapitel 8 föreslår utredningen att alla sådana andelar som innehas i byggnadsrörelse etc. skall anses som kapitaltillgångar, vilket innebär att lagerandelarna så gott som uteslutande blir näringsbetingade andelar. Därmed bortfaller avdragsrätten för realiserade förluster. Vidare föreslås att avdragsrätten för nedskrivning avskaffas. Därmed försvinner den möjlighet att få avdrag för framkallade förluster som framgår av RÅ 2003 ref. 11.

Förslaget i kapitel 8 innebär vidare att lagerandelar och nedskrivningsrätt inte heller kommer att finnas i byggnadsrörelse etc. som bedrivs av fysiska personer. För dessa andelsinnehav gäller därefter vad som anges nedan om fysiska personers innehav av andelar som är kapitaltillgångar.

2. Utredningen föreslår däremot inte någon förändring vad gäller avdragsrätten för realiserade förluster respektive nedskrivningar för lagerandelar utanför byggnadsrörelse etc. Problemet med framkallade förluster kvarstår därför i dessa fall.

Det torde dock vara ovanligt att lagerinnehaven i de finansiella företag – banker, försäkringsbolag etc. - det gäller kan komma att användas för att skapa oberättigade förlustavdrag. Utredningen anser därför inte att det är motiverat att överväga mer omfattande särskilda regler för dessa fall. Utredningen anser dock att det är otillfredsställande att det, såsom det förefaller vara idag, inte finns några möjligheter att inskrida när det kan anses klart motiverat.

Ett lagtekniskt enkelt förslag är att låta principerna i 44 kap. 23 § IL bli tillämpliga även på lagerandelar och därvid redan på förlustavdrag genom nedskrivning. Tillämpningen av bestämmelsen kan vara svårförutsebar. Utredningen anser dock att detta kan accepteras med tanke på att det bör vara ett mycket litet antal fall som kan omfattas. Den praxis som finns för aktiebolag där andelsinnehaven varit kapitalandelar kan dock vara vägledande. Därvid får självklart beaktas att utdelning på lagerandelar normalt är skattepliktig.

Utredningen föreslår därför att i 17 kap. 8 § IL införs en ny bestämmelse. I bestämmelsen anges att avdrag för nedskrivning av lagerandel respektive förlust vid överlåtelse av lagerandel skall bedömas efter samma grunder som i 44 kap. 23 § IL.

4.3.4 Handelsbolag

Analyserna i avsnitt 4.3.1 har inte inkluderat fall där handelsbolag är inblandade.

Regeringsrättens skäl för att förlustavdraget inte begränsades i RÅ 1999 ref. 35 respektive RÅ 2002 ref. 87 förefaller vara att på grund av hur den justerade anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelen beräknas enligt 50 kap. 5 § IL blir kapitalförlusten lika stor oavsett om tillgången övertas för skattemässiga värdet, marknadsvärdet eller säljs externt. Utredningens anser att en eventuell ändring av rättstillämpningen måste omfatta bestämmelsen i 50 kap. 5 § IL. Därför anser utredningen att ett ändringsförslag åtminstone praktiskt sett ligger utanför utredningens uppdrag. Arbetet torde nämligen på grund av handelsbolagsbeskattningens komplexitet kräva en sådan arbetsinsats att utredningen av tidsskäl inte kan prioritera det. Motsvarande gäller om andelarna i handelsbolaget utgör lager.

Även i de fall handelsbolaget är säljare av det aktiebolag etc. som värdeöverföringarna gjorts ifrån kan det eventuellt vara motiverat med särskilda överväganden. Utredningen har av tidsskäl inte heller behandlat dessa fall.

4.3.5 Fysiska personer

Utredningens förslag: En bestämmelse införs i 44 kap 23 § IL som innebär att en nedjustering av en kapitalförlust vid en fysisk persons avyttring av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar inte skall göras även om en kvalificerad underprisöverlåtelse gjorts från aktiebolaget respektive den ekonomiska föreningen. Förutsättningen är att överlåtelsen gjorts mot en ersättning som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde.

Om den kvalificerade underprisöverlåtelsen gjorts mot en ersättning som understiger tillgångens skattemässiga värde skall kapitalförlusten justeras ned. Nedjusteringen skall göras med belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången och ersättningen för tillgången.

Avdragsrätten för en sådan förlust som anges i första stycket skall dock som huvudregel alltid begränsas till 70 %.

1. Praxis på området är inte entydig.

RÅ 1995 *ref. 35* (Evainetos) visar att förluster kan justeras även i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (numera inkomstslaget kapital). Däremot är det osäkert om detta innebär att justeringar kan komma att göras generellt efter samma principer som tillämpats för aktiebolag eller om bedömningen får anses gälla ett särskilt fall.

RÅ 1997 *ref. 67* (lättnadsreglerna) är svårtolkat då avdrag ansågs kunna medges enligt det primära regelsystemet men vägrades med tillämpning av skatteflyktslagen. Utredningen anser att den här typen av framkallade förluster bör vara ovanliga, eftersom lättnadsreglerna är konstruerade så att den skattefria utdelningen normalt tas ur vinstmedel som uppkommit efter förvärvet av andelarna (jfr RÅ 1997 *ref. 11*). Rättsfallet ger begränsad generell vägledning och rättstillämpningen motiverar inte överväganden om förslag till särskild reglering.⁷

I RÅ 2000 *ref. 45* (golfaktiebolag) uttalar Regeringsrätten, obiter dictum, att avdrag kan vägras för förlust vid aktieavyttring, såsom varande en inte avdragsgill levnadskostnad, om förlusten uppkommit på grund av förmåner som erhållits från aktiebolaget (golfspel). Det kan diskuteras om inte sådana förmåner i stället borde beskattas som utdelning i natura och om i konsekvens härmed avdrag skall medges för sådana förluster. Rättsfallet stärker hur som helst bilden av att Regeringsrätten anser att avdrag kan vägras för framkallade kapitalförluster i inkomstslaget kapital.

2. Utredningen anser sammanfattningsvis att den praxis som finns om fysiska personers avdrag för framkallade förluster inte ger tillräcklig vägledning för att bedöma hur sådana förluster kommer att bedömas mer generellt i rättstillämpningen.

3. En fysisk person kan normalt inte ta ut värden ur aktiebolagssektorn utan omedelbar beskattning eller full beskattning när de övertagna tillgångarna säljs. Därför medför en överlåtelse av tillgångar för underpris från ett aktiebolag till ägaren och en efterföljande avyttring av aktiebolaget inte något bortfall av ett beskattningsled, vilket visades ovan i avsnitt 4.3.1, punkt 3 fall sF1) och sF2).

⁷ Det noteras att det i prop. 2005/06:40 om reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag föreslås att lättnadsreglerna i 43 kap. IL skall avskaffas.

4. Ett annat fall av skattefri utdelning är när värden överförs i *sidled* till ett annat aktiebolag som ägs av aktieägaren (B). Ett *exempel* får illustrera:

En fysisk person A bildar ett AB 1 med ett aktiekapital på 100. AB 1 köper in tillgångar för 100. Tillgångarna stiger i värde till 1100. A säljer sedan AB 1 till den fysiska personen B för ett pris som fullt ut tar hänsyn till den latent skatt som belastar AB 1, priset blir 820. AB 1 överlåter utan uttagsbeskattning tillgångarna till skattemässigt värde, 100, till ett nystartat aktiebolag, AB 2, som B äger. AB 1 likvideras därefter med en kapitalförlust på andelarna som uppgår till $820-100=720$.

Beskattningskonsekvenserna av transaktionerna bör bli följande. A beskattas för kapitalvinsten, $820-100=720$, när han avyttrar AB 1 (= andra ledet i dubbelbeskattningen, DB2). När AB 2 framdeles avyttrar tillgångarna framkommer en beskattningsbar vinst på 1000 (= första ledet i dubbelbeskattningen, DB1). När B därefter likviderar AB 2 eller erhåller utdelning från AB 2 kommer han att beskattas för kapitalvinst/utdelning med 720 (= tredje beskattningen, DB3).

Den återstående bedömningen gäller kapitalförlusten, 720, vid likvideringen av AB 1. Om avdrag för kapitalförlusten medges kommer värdestegringen/inkomsten sammantaget att bli föremål för dubbelbeskattning men inte mer (DB1+DB2+DB3-kapitalförlusten). För att effektuera den beskattning av en inkomst som är motiverat i ett dubbelbeskattningssystem bör avdrag således medges för kapitalförlusten i detta fall.

Bedömningen bör även omfatta konsekvenserna av att 57 kap. IL kan vara tillämpligt.⁸ Beskrivningen begränsas till beskattningen av de fysiska personerna eftersom första ledet i dubbelbeskattningen sker på oförändrat sätt i AB 2. Det antas att såväl A:s som B:s andelsinnehav omfattas av 57 kap. IL:

A beskattas vid avyttringen av AB 1 för $720/2=360$ som inkomst av kapital och 360 som inkomst av tjänst. För B blir beskattningen densamma när han likviderar AB 2, $720/2=360$ som inkomst av kapital och 360 som inkomst av tjänst. Om avdrag medges för kapitalförlusten, 720, vid likvideringen av AB 1 kommer detta avdrag i sin helhet göras i inkomstslaget kapital.

Resultatet blir således att även om avdrag för kapitalförlusten medges kommer beskattningen sammantaget att bli högre än vad

⁸ Förslagen i prop. 2005/06:40 om reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag om sänkt kapitalskattesats på kvalificerade andelar och på onoterade andelar samt om fördelningen mellan kapitalinkomst och tjänsteinkomst beaktas inte här och inte i kapitlet i övrigt heller. De principiella överväganden som utredningen gör påverkas dock inte av dessa förslag.

som kan anses systemenligt, på grund av att beskattningen i inkomstslaget tjänst för B inte elimineras av avdraget för kapitalförlusten i inkomstslaget kapital (om skattesatsen är högre i tjänst än i kapital). Om 57 kap. IL inte är tillämpligt för B ligger beskattningen däremot på avsedd nivå. Systemenligt bör beskattning enligt 57 kap. IL endast ske hos A, eftersom vinsten är upparbetad av honom.

Slutsatsen är att i detta fall bör avdrag medges för förlusten för att inte mer än dubbelbeskattning skall ske. Någon slutligen skattefri utdelning till B föreligger inte, eftersom värdet bara flyttas till ett annat av honom ägt AB 2. För att symmetri i beskattningen skall föreligga krävs ändock att förlustavdraget på andelarna i AB 1 motsvaras av en beskattning av kapitalvinsten för A.

5. Det får därför övervägas i vilken mån det ovan redovisade utfallet gäller generellt eller om det finns möjliga avvikelser från detta typfall. Först får övervägas i vilka fall A, den *ursprunglige innehavaren* av AB 1, skattemässigt har en sådan ställning att någon beskattning av kapitalvinsten inte sker vid hans avyttring (asymmetri).

Det kan exempelvis vara en *säljare som är aktiebolag* etc. Med beteckningarna i exemplet ovan kommer skatt att utgå genom DB1 + DB 3. DB2 bortfaller på grund av skattefriheten för kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Medges avdrag för kapitalförlusten synes det bli ett led för lite, men eftersom säljaren är ett aktiebolag tillkommer skatt på utdelning hos slutliga ägare, varför två beskattningsled effektueras.

Säljaren kan vidare vara en *skatteprivilegierad juridisk person* som inte beskattas för kapitalvinst eller utdelning. Skatt utgår då genom DB1 + DB 3. Med avdrag för kapitalförlusten blir det endast beskattning i ett led. Det är dock konsekvent att nettoeffekten endast blir beskattning på bolagsnivå, när ägaren som realiserar värdeökningen är en skatteprivilegierad juridisk person. Ett vägrat avdrag för en framkallad kapitalförlust är därför inte motiverat heller i denna situation.

Ett annat fall är att säljaren är en i Sverige *begränsat skattskyldig* person. Kupongskatt på utdelning kan då undgås genom att sälja aktierna, men det förefaller vara praktiskt sett ointressant.

En annan kategori av möjligheter är att den kapitalvinstbeskattning eller utdelningsbeskattning som i exemplet ovan förväntats ske när AB 2 avyttras eller lämnar utdelning, kan undvikas i någon

situation Det är svårt att överblicka alla möjliga situationer, men det förefaller inte troligt att planeringsmöjligheterna är särskilt stora. En möjlighet är att AB 2 förpackar inkråmet från AB 1 och sedan säljer förpackningsbolaget. Att härigenom bolagsbeskattningen skjuts på framtiden är dock inte unikt för denna situation. Ett annat fall är om ägaren flyttar utomlands och inte beskattas i Sverige när AB 2 avyttras eller lämnar utdelning. Att ägarbeskattningen inte sker i Sverige är dock inte unikt för dessa fall.

6. En *variant* på förfarandet i ovanstående grundexempel är att tillgångarna i AB 1 förs över till en *enskild näringsverksamhet* som bedrivs av den fysiska personen B själv. Överföringen resulterar såsom en kvalificerad underprisöverlåtelse inte i någon beskattning av B. Beskattningen motsvarande den andra och tredje beskattningen i ovanstående exempel inträder då när B avyttrar tillgångarna. Denna beskattning är likvärdig med andra och tredje beskattningen i grundexemplet eftersom beskattning hos B sker i inkomstslaget näringsverksamhet med möjlig full progression och egenavgifter/särskild löneskatt. Bedömningen av avdragsrätten för förlusten bör därför bli densamma som i grundexemplet.

4.3.5.1 Planeringsmöjligheter

1. Exemplet i föregående avsnitt visar att en värdeöverföring från ett aktiebolag kan resultera i en förlust som kan realiseras av aktieägaren medan beskattningen av det överförda värdet kan skjutas på framtiden. Möjligheten att tidigarelägga kapitalförluster samtidigt som vinstrealisationer avvaktas är ett generellt problem. För att minska incitamentet att tidigarelägga kapitalförluster tillämpas kvotering (70 %) av kapitalförluster i inkomstslaget kapital (se prop. 1989/90:110, del 1, s. 428).

En kalkyl över värdet av att framkalla en kapitalförlust skall därför innehålla skatteminskningen av det kvoterade avdraget minskat med nuvärdet av skatteökningen när värdeöverföringen i någon form realiseras i framtiden. Sistnämnda post blir mindre ju längre fram i tiden skattebetalningen skjuts (och ju högre diskonteringsräntan är). Vid exempelvis en diskonteringsränta på 5 % kan man beräkna att värdet av skatteminskningen av det kvoterade avdraget blir större än skatten vid en realisation av värdeöverföringen först om realisation sker efter sju år. Det före-

faller osannolikt att sådana förfaranden skulle genomföras i större skala enbart av skatteplaneringsskäl.

2. I vissa fall kan en kapitalförlust kvittas mot kapitalvinster enligt bestämmelserna i 48 kap. 20 § IL. Framkallade förluster torde praktiskt sett knappast ha intresse annat än vid avyttring av andelar i onoterade företag. Kvittning för sådana kapitalförluster kan numera ske såväl mot kapitalvinster på onoterade som marknadsnoterade aktier m.m. I samband med utvidgningen av kvittningsrätten till att omfatta även kapitalvinster på marknadsnoterade aktier, gjordes i förarbetena, prop. 1996/97:45, s. 61, ett uttalande om att avdrag bara medges för verkliga förluster. Härmed torde ha menats att denna typ av förluster antogs inte kunna komma i åtnjutande av den utvidgade kvittningen eller att avdrag inte alls skulle medges.

Kvittningsmöjligheten är dock slutligen beroende av vad som bedöms vara verkliga förluster i praxis eller i en eventuell kommande lagstiftning.

En utnyttjad kvittning ökar värdet på förlustavdraget till 100 %. Om förlusten är framkallad kan den sammantagna effekten ses som att den skattskyldige skapar en uppskovsmöjlighet. De kvittningsbara kapitalvinsterna beskattas inte på grund av kvittningen mot den framkallade förlusten, och i stället kommer motsvarande belopp att beskattas någon gång i framtiden.

3. I vissa fall kan värdeöverföringen realiseras vid en tidpunkt då Sveriges beskattningsmöjligheter inskränkts, exempelvis när en andel säljs efter att säljaren blivit begränsat skattskyldig i Sverige; jfr kapitel 6. Situationen bör vara så pass ovanlig att den inte bör tillmätas beaktansvärd betydelse för utredningens ställningstagande.

4.3.5.2 Samlad bedömning och förslag

1. Ovanstående genomgång visar att vid en bedömning som omfattar såväl beskattningen hos den fysiske person som yrkar avdrag för kapitalförlusten som hos den föregående säljaren – den person i vars ägo andelarna steg i värde – så är avdragsrätt för kapitalförlusten oftast motiverad för att undvika överbeskattning. Vägras avdrag kan det samlade skatteutfallet av kvalificerade underpris-

överlåtelse inom ”oäkta koncerner” bli omotiverat högt och det kan vara ett hinder för företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar. Utredningen anser vidare att incitamentet att utnyttja avdragsrätten för omotiverad skatteplanering inte kan antas vara betydande. Utredningen anser därför att det normalt är motiverat att kapitalförluster på andelsavyttringar för fysiska personer bör behandlas som avdragsgilla förluster.

Hittills har endast fall övervägts där värdeöverföringen gjorts genom en kvalificerad underprisöverlåtelse. Anledningen härtill är att det är när uttagsbeskattning inte äger rum som det i rättspraxis varit aktuellt att justera efterföljande kapitalförlust. En underprisöverlåtelse som föranlett uttagsbeskattning bör inte medföra att förlusten skall justeras och detta har inte heller varit aktuellt i praxis. Andra fall där förlusten bör justeras kan förekomma, varför bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL kan bli tillämplig.

2. Utredningen anser att det är väsentligt att avdrag inte vägras för kapitalförluster som uppstått genom *kvalificerade underprisöverlåtelser som gjorts mot en ersättning motsvarande minst tillgångens skattemässiga värde*. Det är svårt att avgöra om detta ställningstagande motiverar förslag till författningsändringar. Det är nämligen svårt att på grundval av befintlig praxis avgöra om avdragsrätt föreligger eller inte i dessa fall.

Utredningen lämnar i kapitel 2 förslag till regler i 20 b kap. IL om uppräkningsvärden m.m. vid underprisöverlåtelser i syfte att en inkomst inte skall beskattas fler gånger än avsett. Om ett förlustavdrag vägrades vid avyttring av AB 1 (se exemplet i avsnitt 4.3.5) kunde det på liknande sätt som för fallen i 20 b kap. IL motivera en uppräkningsregel för omkostnadsbeloppet för aktierna i AB 2. Utredningen anser dock att det är materiellt riktigare och praktiskt enklare att förlustavdraget i dessa fall skall medges, och således att uppräkningsregel inte skall ske. Utredningen anser att endera av dessa regleringar – förlustavdrag eller uppräkningsregel – bör gälla för att systemet för beskattning vid kvalificerade underprisöverlåtelser skall fungera på avsett sätt.

Utredningen föreslår att en bestämmelse införs i 44 kap. 23 § IL som innebär att en nedjustering av en kapitalförlust vid en fysisk persons avyttring av andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar inte skall göras även om en kvalificerad underprisöverlåtelse gjorts från aktiebolaget respektive den ekonomiska föreningen.

Förutsättningen är att överlåtelsen gjorts mot en ersättning som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde.

Om å andra sidan den kvalificerade underprisöverlåtelsen gjorts mot en *ersättning som understiger tillgångens skattemässiga värde* finns skäl att göra en annan bedömning. Det saknas enligt utredningens uppfattning skäl att skattemässigt gynna sådana transaktioner. Utredningen föreslår därför att kapitalförlusten skall justeras ned med belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet på tillgången och ersättningen för tillgången. Denna justering skall göras oberoende av vilka omständigheter som i övrigt föreligger. Om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde är bestämmelserna i 23 kap. 11 inte tillämpliga, se 23 kap. 2 § 3 11. Underprisöverlåtelsen kan då inte vara kvalificerad och värdeöverföringen resulterar då i såväl uttags- som utdelningsbeskattning. Vid sådant förhållande behöver efterföljande kapitalförlust inte nedjusteras och utredningens förslag omfattar inte heller sådana fall.

Avsikten är inte att de föreslagna bestämmelserna skall tolkas motsatsvis, utan andra framkallade förluster kan vara antingen verkliga eller icke avdragsgilla enligt 44 kap. 23 § 11.

3. Även när den kvalificerade underprisöverlåtelsen gjorts för minst tillgångens skattemässiga värde finns det anledning att minska *incitamentet till skatteplanering*. Som anförts ovan i avsnitt 4.3.5.1 kan en förlust framkallas för att ett avdrag skall erhållas tidigt samtidigt som beskattningen av det överförda värdet skjuts på framtiden. Om förlustavdraget är kvoterat minskar incitamentet för en sådan skatteplanering. En nackdel med en regel om generell kvotering är att en sådan regel knappast kan utformas så att inte också genuina omstruktureringar etc. omfattas. När den primära transaktionen är omstruktureringen kan det dock normalt antas att mer omfattande kvittningsmöjligheter inte samtidigt föreligger.

Det typiska fallet då det är motiverat att begränsa kvittningsmöjligheten är när först kvittningssgilla kapitalvinster realiserats och sedan kapitalförlusten framkallas genom en kvalificerad underprisöverlåtelse från ett aktiebolag, nyligen förvärvat eller innehavt sedan tidigare, till ett annat aktiebolag.

4. Avdraget bör därför som huvudregel alltid begränsas till 70 % av kapitalförlusten när den orsakats av den kvalificerade underprisöverlåtelsen. Utredningen föreslår att en bestämmelse om detta tas

in i 48 kap. 22 § IL. Bestämmelsen innebär att kvotering skall ske även i de fall kvittning mot kapitalvinst idag kan ske enligt 48 kap. 20 § IL. Eftersom regeln syftar till att minska incitamentet för skatteplanering är det primärt motiverat att den träffar förfaranden med nära tidssamband mellan underprisöverlåtelsen och andelsavyttringen. Kvittningsbegränsningen föreslås därför bara gälla då den kvalificerade underprisöverlåtelsen gjorts inom fyra år före ingången av det beskattningsår för vilket kapitalförlusten skall dras av. Denna begränsning är motiverad även för att undvika alltför långtgående undersökningar bakåt i tiden för den skattskyldige och Skatteverket. Om den skattskyldiges kapitalförlust vid avyttring av andelar i aktuellt företag är av begränsad storlek det aktuella beskattningsåret är det, bl.a. av praktiska skäl, inte motiverat att orsaken till kapitalförlusten skall behöva analyseras. Utredningen föreslår därför att kvittningsmöjligheten inte skall inskränkas beträffande den del av kapitalförlusten som understiger 50 000 kr för beskattningsåret.

5. Även om det inte anges explicit är det självklart att den föreslagna regeln i 48 kap. 22 § IL bara gäller kvalificerade underprisöverlåtelser under säljarens innehavstid, eftersom förlusten annars inte kan bero på underprisöverlåtelsen.

En förlust kan inte anses orsakad av den kvalificerade underprisöverlåtelsen om värdeöverföringen endast omfattar värden som uppstått under aktieägarens innehavstid; jfr RÅ 1997 ref. 11. Det anges inte explicit i lagtexten, men framgår likaså av rekvisitet att förlusten skall ha orsakats av den kvalificerade underprisöverlåtelsen. Regleringen kan innebära tillämpningsproblem, men oftast torde omständigheterna vara rätt klara. Om aktiebolaget köpts in kort tid innan den kvalificerade underprisöverlåtelsen görs och det inköpta bolaget säljs kort därefter kan det antas att hela eller i det närmaste hela kapitalförlusten beror på den kvalificerade underprisöverlåtelsen.

5 Regelkonkurrens mellan den s.k. korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsregler

5.1 Utredningens uppdrag

Vid överlåtelse av tillgångar eller tillhandahållande av tjänster till pris under marknadsvärden till förvärvare som inte beskattas i Sverige kan det, enligt bestämmelsernas ordalydelser, finnas förutsättningar för att tillämpa såväl vissa bestämmelser om uttagsbeskattning i 22 kap. IL som bestämmelserna i 14 kap. 19–20 §§ IL (i det följande korrigeringsregeln).

Någon reglering av förhållandet mellan korrigeringsregeln och uttagsbeskattningsregler finns inte. Frågan är därför hur t.ex. en överlåtelse av en tillgång för underpris från ett svenskt företag till en förvärvare som inte beskattas i Sverige skall behandlas. Är det korrigeringsregeln eller någon regel om uttagsbeskattning som skall tillämpas? Om det saknas förutsättningar för att tillämpa den regel som har företräde, skall då en prövning ske mot även den andra regeln?

Mot denna bakgrund har utredningen fått i uppdrag att analysera relationen mellan de aktuella reglerna och vid behov föreslås förändringar.

5.2 Uttagsbeskattning – historik och gällande regler

5.2.1 Historik

Bestämmelser om uttagsbeskattning fanns i 28 § KL, om än i begränsad omfattning, redan i KL:s ursprungliga lydelse. Där föreskrevs att till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo såsom ”värdet av i rörelsen tillverkade eller saluförda produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars

räkning eller (...) annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo.”

Allmänna bestämmelser om uttagsbeskattning infördes genom 1990 års skattereform i punkt 1 fjärde och femte styckena av anvisningarna till 22 § KL. Bestämmelserna – som var knapphändiga – innebar bl.a. att uttagsbeskattning inte skulle ske om särskilda skäl förelåg. Syftet med undantaget var att möjliggöra omstruktureringar och att klargöra att tidigare undantag i praxis från uttagsbeskattning fortfarande skulle gälla.

Reglerna om uttagsbeskattning har efter skattereformen byggts på med ytterligare bestämmelser. Uttagsbeskattning skall också ske om den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamhet eller om han inte längre skall beskattas för verksamhet i Sverige. Bestämmelser om detta infördes år 1994 (prop. 1994/95:91, bet. 1994/95:SkU11, SFS 1994:1857).

5.2.2 Gällande regler

Nu gällande regler vid uttag av tillgångar och tjänster infördes med verkan fr.o.m. 1 januari 1999 (SOU 1998:1, prop. 1998/99:15). De nya reglerna innebär bl.a. att de krav som uppställts i praxis för att uttagsbeskattning inte skall ske vid överlåtelse av tillgångar för underpris har ersatts med en konkret lagreglering.

Reglerna om när uttagsbeskattning skall ske och när undantag från uttagsbeskattning skall medges finns nu i 22 respektive 23 kap. IL.

I 22 kap. 2–6 §§ anges vad som avses med uttag. I 3 § anges att med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan. Bestämmelserna om uttag av en tillgång i 3 § tillämpas även på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa, 4–§.

I 22 kap. 7–8 §§ regleras innebörden av uttagsbeskattning. Uttag av en tillgång eller en tjänst skall behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning), 7 §.

Om en överlåtelse av en tillgång görs för underpris (utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att

detta är affärsmässigt motiverat) och uppfyller villkoren för att vara en ”underprisöverlåtelse” skall uttagsbeskattning inte ske, 23 kap. 3 och 9 §§ IL.

Det i detta sammanhang viktigaste villkoret finns i 23 kap. 16 § IL:

”Förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten där tillgången ingår får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal.

Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller det som sägs i första stycket samtliga delägare i bolaget.”

5.3 Korrigeringsregeln – historik och gällande regler

5.3.1 Historik

Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 och 20 §§ IL är hämtad från 43 § KL. En bestämmelse om korrigering vid oriktig prissättning har funnits i KL sedan lagens tillkomst. Regeln i 43 § KL fick i huvudsak sin nuvarande utformning år 1965 (SOU 1964:29, prop. 1965:126, bet. 1965:BevU43, SFS 1965:573). Rekvisitet om intressegemenskap ändrades år 1983 (BRÅ PM 1980:3, prop. 1982/83:73, bet. 1982/83:SkU18, SFS 1983:123).

5.3.2 Gällande regler

Korrigeringsregeln finns nu i 14 kap. 19 och 20 §§ IL. Förutsättningarna för regelns tillämpning finns i 19 § första stycket, som har följande innehåll:

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

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

2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”

5.4 Fall av regelkonkurrens; uppdragets omfattning

5.4.1 Inledning

I utredningens direktiv talas om underprisöverlåtelse till förvärvare som inte beskattas i Sverige och att utredningen skall analysera relationen mellan den s.k. uttagsregeln i 22 kap. 7 § IL och den s.k. felprisregeln i 14 kap. 19 § IL (i detta betänkande ”korrigeringsregeln”) och vid behov föreslå förändringar. I direktivet ställs frågan om korrigeringsregeln eller uttagsregeln skall tillämpas. Och om det saknas förutsättningar för att tillämpa den regel som har företräde, skall då en prövning ske mot även den andra regeln. I uppdraget ingår inte att se över korrigeringsregeln.

I direktivet talas inte om tillhandahållande av tjänster. Utredningen gör dock bedömningen att uppdraget även avser tjänster, varför båda transaktionstyperna behandlas.

Vidare är frågan om det finns ytterligare fall av regelkonkurrens mellan å ena sidan korrigeringsregeln och å andra sidan övriga uttagsbeskattningsregler eller andra regler, som utredningen lämpligen bör behandla.

5.4.2 I vilka fall kan regelkonkurrens föreligga?

1. I det följande utgår utredningen, om inget annat sägs, ifrån följande fall. Ett svenskt aktiebolag (MB) äger alla andelar i ett utländskt bolag som inte är föremål för beskattning i Sverige (DB).

För att korrigeringsregeln skall bli tillämplig krävs bl.a. att ”resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare” och att den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte beskattas för det i Sverige. Resultatet hos MB kan bli lägre än normalt genom en överlåtelse av tillgångar eller tillhandahållande av tjänster till DB för underpris eller genom förvärv av tillgångar eller tjänster för överpris.

2. Om en tillgång eller en tjänst överförs från MB till DB mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat skall uttagsbeskattning ske om inte någon regel om undantag från uttagsbeskattning är tillämplig (för tjänster gäller att värdet måste vara mer än ringa), jfr 22 kap. 3, 4, 7, 11 och 12 §§ IL. Något uttryckligt undantag från uttagsbeskattning finns inte eftersom DB inte är skattskyldigt i Sverige, jfr 23 kap. 16 § IL. MB har här avstått från en möjlig inkomst och både reglerna om uttagsbeskattning och korrigeringsregeln är enligt sina ordalydelser tillämpliga.

3. Om MB i stället förvärvar en tillgång eller tjänst från DB för ett pris över marknadsvärdet (överpris) kan bara korrigeringsregeln vara tillämplig, eftersom uttagsbeskattning förutsätter att priset är under marknadsvärdet.

MB drar i detta fall på sig större utgifter än vad som är normalt. De regler som vid sidan om korrigeringsregeln kan bli tillämpliga är allmänna regler om att transaktioner skall beskattas efter sin verkliga ekonomiska innebörd. Den verkliga ekonomiska innebörden i ett fall med konstaterat icke affärsmässigt motiverat överpris är enligt utredningens uppfattning normalt att tillgången eller tjänsten förvärvats för ett vederlag motsvarande deras marknadsvärde och att resten, "överpriset", lämnats till DB som ett icke avdragsgillt kapitaltillskott. Det är ingen utgift för att förvärva och bibehålla inkomster hos MB, jfr 16 kap. 1 § IL och är således inte avdragsgillt. När de skattemässiga effekterna skall bedömas enligt korrigeringsregeln kan dock kompensationsinvändningar leda till att bedömningen blir att resultatet av näringsverksamheten inte blivit lägre och att någon korrigeringsåtgärd därför inte skall göras.

Att ta ställning till den eventuella regelkonkurrens som kan uppkomma vid MB:s förvärv för överpris ingår inte i utredningens uppdrag, men bör rimligtvis ändå beaktas vid utredningens överväganden beträffande underpristransaktionen. Eljest blir jämförelsen och ställningstagandet mellan allmänna regler och korrigeringsregeln haltande.

4. Kan regelkonkurrens uppkomma i fall där uttagsbeskattning skall ske, enligt 22 kap. 2 § IL, på grund av att tillgång överförs från en näringsverksamhet till en annan hos samma skattskyldig?

Korrigeringsregeln är tillämplig endast när två olika ägare (två olika rättssubjekt) är inblandade.¹ Någon regelkonkurrens kan således inte uppkomma i detta fall.

5. I 22 kap. 5 § IL anges att som uttag räknas också vissa andra fall. Gemensamt för dessa är att bara en ägare är inblandad. Eftersom korrigeringsregeln bara är tillämplig när två olika ägare är inblandade föreligger ingen regelkonkurrens.

6. Sammanfattningsvis är det utredningens bedömning att de fall av regelkonkurrens som utredningen skall analysera är när en tillgång eller en tjänst överförs från en persons näringsverksamhet till en annan person som inte beskattas i Sverige och överföringen sker mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

I det följande berörs, om inget annat anges, bara överlåtelse av tillgångar för underpris.

5.5 Vilka väsentliga skillnader föreligger vid tillämpning av de olika reglerna?

Det föreligger väsentliga skillnader mellan de två regelsystemen.

I 14 kap. 19 § IL stadgas att ”om resultatet av en näringsverksamhet (utredningens understrykning) blir lägre... skall resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits.” Korrigeringsregeln tar således sikte på resultatet av näringsverksamheten. Det är resultatet för hela näringsverksamheten som skall ha blivit lägre. Regeln tar inte sikte på enskilda poster som ingår i resultatet. Detta torde vara grunden för att s.k. kompensationsinvändningar kan göras för att visa att resultatet totalt sett inte blivit lägre.

I 22 kap. 7 § IL stadgas att ”uttag av en tillgång eller en tjänst (utredningens understrykningar) skall behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning)”. Uttagsregeln tillämpas således per tillgång/tjänst och tar sikte på om priset för denna enstaka tillgång/tjänst varit för lågt. Om uttagsbeskattning sker skall således i princip varje tillgång

¹ Aldén, Stefan: Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, Ak. avh., 1998 (Aldén i det följande) s. 113, menar att korrigeringsregeln aldrig kan vara tillämplig vid överföring mellan olika enheter inom ett företag eftersom avtal och andra rättshandlingar endast kan företas mellan olika rättssubjekt.

värderas för sig. Om en tillgång överlåtits för underpris och en annan förvärvats för underpris (alternativt avyttrats för överpris) torde i princip ingen kvittning mellan dessa poster vara tillåten. Vid taxeringen får i stället varje transaktion bedömas för sig.

Uttagsbeskattning kan dock underlåtas om de villkor som stadgas i 23 kap. IL är för handen. Eftersom ett av villkoren är att en vidareförsäljning av tillgången skall beskattas i Sverige kan uttagsbeskattning aldrig underlåtas när förvärvaren inte beskattas i Sverige. Någon möjlighet till sådana undantag vid tillämpning av korrigeringsregeln finns inte.

Vid tillämpning av korrigeringsregeln kan i stället s.k. kompensationsinvändningar göras. Av rättspraxis, RÅ 1991 ref. 107, det s.k. Shell-målet, framgår att kompensationsinvändningar inte alltid behöver avse aktuellt år utan kan avse även andra år. Någon motsvarighet i rättspraxis vid uttagsbeskattning finns inte. I vad mån kompensationsinvändningar kan beaktas även vid tillämpning av reglerna om uttagsbeskattning är osäkert. Uttagsbeskattning skall inte ske om underpriset är affärsmässigt motiverat, i sådant fall anses inte uttag ha skett, 22 kap. 3 § IL. Något stöd i förarbetena för att avsikterna med denna reglering varit att kompensationsinvändningar - enligt den rättspraxis som utvecklats vid tillämpning av korrigeringsregeln - skall beaktas finns inte. I prop. 1998/99:15, s. 166 uttalas beträffande detta rekvisit följande: "I vissa fall kan det för ett företag framstå som långsiktigt fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss köpare. I fall som detta när ett pris som avviker från marknadsvärdet är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning."

5.6 Har någon av reglerna företrädde idag?

1. Något uttalande i förarbetena till 1990 års skattereform beträffande förhållandet mellan reglerna om uttagsbeskattning och korrigeringsregeln har utredningen inte funnit.

I SOU 1998:1, s. 182, sägs följande:

"I avsnitt 4.3.5 har föreslagits att uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse skall kunna underlåtas i vissa fall även när överlåtaren eller förvärvaren eller båda är ett utländskt rättssubjekt. Frågan aktualiseras

givetvis endast om den överlåtna tillgången har ingått i en verksamhet för vilken överlåtaren beskattas i Sverige. Ett villkor bör vara att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår och att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett dubbelbeskattningsavtal. Villkoret bör gälla generellt, alltså även när förvärvaren är ett svenskt rättssubjekt. Är förvärvaren ett handelsbolag, bör villkoret gälla för delägarna. Av villkoret följer att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelse och den s.k. korrigeringsregeln i 43 § KL.”

Uttalandet togs i det närmaste ordagrant över av Regeringen i prop. 1998/99:15, s. 167. Några ytterligare uttalanden i propositionen eller i betänkandet kring denna fråga har utredningen inte funnit.

I SOU 1998:1, s. 182, och i prop. 1998/99:15, s. 167, sägs således att någon konkurrens inte uppkommer mellan reglerna om underprisöverlåtelser och den s.k. korrigeringsregeln i 43 § KL.

Troligen menas med dessa uttalanden bara att eftersom uttagsbeskattning alltid kan ske om förvärvaren inte beskattas i Sverige så utgör reglerna om uttagsbeskattning inget hinder mot att tillämpa korrigeringsregeln. Något uttalande om vilka av reglerna som har företräde kan uttalandet inte tolkas som.

2. Några skäl till varför det finns två regelverk som delvis täcker samma transaktion har utredningen inte funnit. Arvidsson konstaterade i sin studie om dolda vinstöverföringar från 1990 att korrigeringsregeln de facto kolliderade med ett flertal olika regler i en och samma lag och att denna regelkonkurrens aldrig har uppmärksamats av lagstiftaren.²

3. Skattelagskommittén ansåg att det fanns en viss osäkerhet om samspelet mellan korrigeringsregeln och exempelvis reglerna om beskattning vid uttag och ville ge övriga bestämmelser i IL, inklusive reglerna om uttagsbeskattning, företräde framför korrigeringsregeln (SOU 1997:2, del 2, s. 138). Förslaget utsattes för kritik av flera remissinstanser och togs inte med i propositionen (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 187–188).

² Arvidsson, Richard: Dolda vinstöverföringar. En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Ak. avh., 1990, s. 176

4. Lagtext och förarbeten ger inget svar på om något av regelverken har företräde framför det andra. Inte heller rättspraxis, i vart fall inte före Regeringsrättens avgörande i RÅ 2004 ref. 13 (se punkt 5 nedan), ger ett entydigt svar. Utredningen har inte gjort någon egen ingående undersökning av tidigare rättspraxis. I doktrinen har tidigare uttalats en stor osäkerhet.

Aldén, s. 270 ff., menar att det är svårt att bilda sig en uppfattning om hur Regeringsrätten har sett på förhållandet mellan de konkurrerande reglerna (då avser han fall beträffande både underpris och överpris). Domstolen har enligt Aldén aldrig uttryckligen fastslagit, vilken regel som skall vinna företräde. Samtidigt anför han, s. 252–253, i sin sammanfattning beträffande överlåtelse för underpris att rättspraxis ger ett ganska enhetligt intryck. Regeringsrätten har enligt Aldén tillämpat korrigeringsregeln i samtliga sex rättsfall där den ifrågavarande regelkonkurrensen förelegat. Samtliga dessa fall är dock före 1990 års skattereform. Då fanns det inget uttryckligt lagstöd för att uttagsbeskatta i dessa fall.

5. I RÅ 2004 ref. 13 har Regeringsrätten gjort följande allmänna uttalande:

”Enligt Regeringsrättens mening utgör dock den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL, jfr 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), en specialbestämmelse för internationella förhållanden som har företräde framför generella regler vid beräkning av en näringsverksamhets resultat (jfr Andersson, Saldén Enérus och Tivéus, Inkomstskattelagen, En kommentar, utgåva 2003, s. 379). De skattemässiga effekterna av det i målet aktuella återköpet av komponentlagret skall således bedömas enligt korrigeringsregeln.”

Rättsfallet, som gällde 1989 års taxering, gällde inte en uttagsbeskattningssituation utan en överprissituation. Det återköp av komponentlagret som skett ansågs av Skatteverket ha gjorts för ett för högt pris.

Regeringsrättens uttalande är så allmänt att det kan antas att det kommer att följas i rättspraxis även i andra situationer än den i rättsfallet aktuella.

5.7 Överväganden och förslag

Utredningens förslag: En uttrycklig lagregel bör införas med innehållet att bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL inte skall tillämpas om avtalsförhållandet skall bedömas enligt bestämmelserna i 14 kap. 19-20 §§ IL (korrigeringsregeln).

Med hänsyn till vad Regeringsrätten uttalat i RÅ 2004 ref. 13 kan frågan om regelkonkurrensen vara löst och det innebär i så fall att det nu är klarlagt att korrigeringsregeln har företräde. Oavsett om någon osäkerhet om detta kvarstår eller inte anser utredningen dock att frågan bör lagregleras.

Korrigeringsregeln utgör en specialutformad regel för internationella transaktioner som ansluter till motsvarande bestämmelser i våra dubbelbeskattningsavtal. Några avsikter att eliminera eller inskränka tillämpningen av regeln på grund av reglerna om uttagsbeskattning har inte angetts.

Om reglerna om uttagsbeskattning ges företräde kommer korrigeringsregeln aldrig att användas vid överlåtelser till underpris, om förutsättningarna för uttagsbeskattning föreligger, eftersom undantag från uttagsbeskattning aldrig kan medges om förvärvaren inte beskattas i Sverige. Dessutom är det så att en överpristransaktion i förekommande fall fortfarande kommer att bedömas enligt korrigeringsregeln, varvid kompensationsinvändningar kan göras. Detta medför asymmetrier i regelverket.

Det som bör vara avgörande för lagvalet är enligt utredningens bedömning följande. Lagreglering och praxis kring korrigeringsregeln har växt fram utifrån ett internationellt perspektiv. Någon motsvarighet finns inte vid framväxten av reglerna om uttagsbeskattning. Korrigeringsregeln är den specialiserade regeln för internationella transaktioner. I uppdraget ligger inte att se över korrigeringsregeln och rättspraxis kring denna. Vid en konkurrensbedömning är det lämpligt att låta detta internationella perspektiv alltjämt få företräde. Huruvida det är lämpligt att korrigeringsregeln och reglerna om uttagsbeskattning tillämpas på ett mer enhetligt sätt får undersökas i annat sammanhang.

En bestämmelse med anledning av förslaget tas in i en ny 1 a § i 22 kap. IL och rubriken närmast före 22 kap. 1 § föreslås få ändrad lydelse.