

Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen

Förslag till lag om ändring i
– **inkomstskattelagen (1999:1229),**
– **kupongskattelagen (1970:624),**
– **taxeringslagen (1990:324), samt**
– **lagen (2001:1227) om självdeklarationer och**
kontrolluppgifter.

1	Sammanfattning	3
2	Författningsförslag	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	17
2.3	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	19
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	21
3	Bakgrund.....	22
4	Gällande rätt	23
4.1	Bakgrund	23
4.2	Begreppet näringsbetingad andel	24
4.2.1	Andel i utländskt företag	24
4.2.2	Gränsdragningen mot kapitalplaceringsandel	25
4.2.3	Utdelning på näringsbetingad andel	25
4.2.4	Försäljning av näringsbetingad andel	25
4.2.5	Kapitalförlust på intresseföretagsanknutna tillgångar	26
4.2.6	Kapitalförlust på fastighet	26
4.3	Beskattning av handelsbolag	27
4.3.1	Allmänt.....	27
4.3.2	Fördelning av handelsbolags inkomst	27
4.3.3	Försäljning av andel i handelsbolag	28
4.3.4	Några praktiska typexempel.....	29
4.3.5	Särskilda bestämmelser för kapitalförluster hänförliga till handelsbolag	31
4.3.6	Räntefördelning.....	34
4.4	Internationella förhållanden	35
4.4.1	Utländsk juridisk person.....	35
4.4.2	Fast driftställe	39
4.4.3	Kupongskattelagen	39
4.5	Skalbolag.....	40
4.6	Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter	40
4.7	Taxeringslagen.....	41
5	Skatteverkets förslag om en ny ordning för beskattning av handelsbolag.....	42
5.1	Allmänna utgångspunkter	42
5.1.1	Olika former av ägande	44
5.1.2	Andel ägd av handelsbolag.....	47
5.2	Särskilt om internationella förhållanden	48
5.2.1	Svensk delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.....	49
5.2.2	Utländsk delägare i svenskt handelsbolag	50
5.3	Den justerade anskaffningsutgiften	51
5.3.1	Fastställelse av den justerade anskaffningsutgiften.....	51
5.3.2	Andel i handelsbolag ägd av företag	54
5.3.3	Benefik överlåtelse av andel i handelsbolag.....	54
5.4	Uttag ur handelsbolag i vissa fall	55
5.5	Fördelning av handelsbolags inkomst	57
5.6	Skalbolagsbeskattning.....	59

5.6.1	Handelsbolagen inordnas fullt ut i systemet	59
5.6.2	Kravet på uppkommen kapitalvinst	60
5.7	Övriga förslag.....	61
5.7.1	Bostad ägd av fåmansföretag	61
5.7.2	Koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten.....	62
5.7.3	Verksamhetsavyttring m.m.	64
5.7.4	Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse	64
5.8	Kupongskattelagen.....	66
5.9	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	66
6	Konsekvensanalyser.....	67
6.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.....	67
6.2	Konsekvenser för företagen	69
6.3	Konsekvenser för Skatteverket.....	70
7	Författningskommentarer.....	71
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	71
7.2	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	79
7.3	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	80
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	80

1 Sammanfattning

I promemorian lämnar Skatteverket förslag till hur handelsbolagen kan infogas i det nuvarande systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar.

Huvuddragen i Skatteverkets förslag är att

- kapitalvinst vid avyttring av andel i handelsbolag ska vara skattefri om säljaren av andelen är ett företag och att motsvarande kapitalförlust inte ska kunna dras av,
- handelsbolag ska kunna avyttra andelar i företag skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade avyttrat andelen och att motsvarande kapitalförlust inte ska kunna dras av,
- handelsbolag ska kunna ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den i stället tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren,
- regler införs för hur inkomstfördelningen mellan handelsbolagsdelägare ska göras och när en korrigering av en sådan fördelning kan ske,
- fysiska personer löpande ska ta upp ett belopp som intäkt av passiv näringsverksamhet som i princip motsvarar personens negativa justerade anskaffningsutgift, JAU,
- bestämmelserna om negativ räntefördelning inte ska omfatta delägare i handelsbolag,
- handelsbolagen ska infogas fullt ut i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, och
- i utlandet delägarbeskattad juridisk person med säte utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte ska dra av kapitalförlust på delägar rätt men att motsvarande kapitalvinst ska tas upp.

I promemorian föreslår Skatteverket även att samtliga delägare i handelsbolag vid 2011 års taxering ska ta upp ett belopp som intäkt motsvarande den negativa JAU:en. Beloppet ska kunna fördelas över tio år.

Skatteverket föreslår vidare att föreliggande uppskovsbelopp vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt. Intäkten ska kunna fördelas över tio år.

Slutligen föreslår Skatteverket att utgående JAU årligen ska fastställas, att bestämmelserna om skattetillägg utvidgas till att omfatta oriktig uppgift vid positiv JAU och delägarrens uttag ur handelsbolag i vissa fall samt att ingående JAU ska förifyllas i handelsbolagsdelägarnas deklarationsblanketter.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

2 Författningsförslag

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

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

dels att 25 a kap. 21 och 22 §§ ska upphöra att gälla,

dels att 5 kap. 3 §, 23 kap. 2 och 4 §§, 25 a kap. 9, 10, 11, 19, 20, 23 och 25 §§, 33 kap. 1 §, 44 kap. 21 §, 50 kap. 3, 5 och 10 §§ samt 52 kap. 6 och 7 §§ ska ha följande lydelse,

dels att övergångsbestämmelserna till lagen (2003:224) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 15 kap. 11 §, 24 kap. 17 b §, 25 a kap. 3 a och 4 a §§ samt 50 kap. 8 a §, av följande lydelse,

dels att det närmast före 15 kap. 11 § och 24 kap. 17 b § ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

3 §

Varje delägare i ett svenskt handelsbolag och varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets eller den juridiska personens inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur företaget eller ej.

En delägars andel av ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska beräknas med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Om inkomstfördelningen mellan delägarna väsentligen är betingad av skatteskäl ska varje delägare dock beskattas för så stort belopp som framstår som skäligt.

När det gäller delägarnas skattskyldighet tillämpas

- 3 kap. för fysiska personer,
- 4 kap. för dödsbon, och
- 6 kap. för juridiska personer.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

15 kap.

Uttag ur handelsbolag i vissa fall

11 §

En fysisk person som är delägare i ett handelsbolag ska som inkomst av passiv näringsverksamhet ta upp ett belopp motsvarande

– den enligt 50 kap. 5 och 6 §§ justerade anskaffningsutgiften,

– ökad med vad som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott, och

– minskad med sådana tillskott under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka handelsbolagets kapital.

Inkomst ska bara tas upp om det enligt första stycket beräknade beloppet är negativt.

Det enligt första stycket beräknade beloppet ska årligen fastställas vid taxeringen.

23 kap.

2 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

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

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

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

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel *eller en delägarrätt som omfattas av 25 a kap. 23 § andra stycket* 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.

4 §

Med *företag* avses i detta kapitel

1. svenskt aktiebolag,
2. svensk ekonomisk förening,
3. svensk sparbank,
4. svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
5. svensk stiftelse,
6. svensk ideell förening, och
7. utländskt bolag.

Vid tillämpning av 11 och 12 §§ avses med företag även svenskt handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattad juridisk person som direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, ägs av företag som anges i första stycket 1–7.

Som företag räknas inte privatbostadsföretag eller investmentföretag.

24 kap.

Utdelning på andel som ägs av handelsbolag

17 b §

Om ett företag som anges i 13 §, direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på ägarföretagets andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om ägarföretaget självt hade erhållit utdelningen.

Vad som i första stycket sägs om svenskt handelsbolag gäller på

motsvarande sätt i fråga om i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

25 a kap.

3 a §

Med näringsbetingad andel avses i detta kapitel även en andel i ett svenskt handelsbolag om andelen

1. ägs av ett företag som anges i 3 § 1–5, och

2. inte är marknadsnoterad.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med svenskt handelsbolag.

4 a §

Med delägarrätt avses i 9–18 och 25 §§ även en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

9 §

Om det uppkommer en kapitalvinst vid avyttringen av en delägarrätt som hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägarrätten avyttras, om inte annat anges i 10–13 §§.

Om en avyttrad delägarrätt hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (skalbolagsbeskattning) det beskattningsår när delägarrätten avyttras, om inte annat anges i 10–13 §§.

Ett företag är ett *skalbolag* enligt bestämmelserna i detta kapitel om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 14–16 §§ överstiger jämförelsebeloppet enligt 17 § vid tidpunkten för avyttringen.

10 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad, *eller*

2. delägarrätten anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2.

1. någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i det avyttrade företaget är marknadsnoterad,

2. delägarrätten anses avyttrad på grund av bestämmelserna om likvidation i 44 kap. 7 § första stycket eller konkurs i 44 kap. 8 § första stycket 1 eller 2, *eller*

3. ett handelsbolag upplöses.

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

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

2. den juridiska personen, direkt eller genom ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1, äger eller under de tre senaste åren har ägt en andel eller aktiebaserad delägarrätt i

– ett svenskt aktiebolag om andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad,

– en svensk ekonomisk förening, eller

– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening.

1. den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller *dess inkomst beskattas hos delägaren*, eller

– en svensk ekonomisk förening,

– en annan utländsk juridisk person som varit skattskyldig här under någon del av denna tid om denna person motsvarar ett svenskt aktiebolag och andelen eller den aktiebaserade delägarrätten inte är marknadsnoterad eller om personen motsvarar en svensk ekonomisk förening, eller

– ett svenskt handelsbolag.

11 §

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § *första stycket* skattebetalningslagen (1997:483),

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

3. säkerhet ställs om sådan har begärts med stöd av 11 kap. 11 b § skattebetalningslagen.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. *Företagets avsättningar* till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts.

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

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

3. säkerhet ställs om sådan har begärts med stöd av 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

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

19 §

En kapitalförlust i ett sådant företag som anges i 3 § får inte dras av om den avser

1. en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

2. en rätt till andel i vinst hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

3. en rätt att till visst pris eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarätter i ett annat företag eller förvärva tillgångar hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,

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

5. ett kapitalandelsbevis om beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis.

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

5. ett kapitalandelsbevis om beviset ställs ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis, *eller*

6. en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om företaget beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller i stället bestämmelserna i första stycket denne.

20 §

Har ett företag som anges i 3 § gjort en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag och har under företagets innehavstid av andelen, en delägar rätt eller en tillgång som avses i 19 § och som ägs eller ägts av handelsbolaget, direkt eller genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, gått ned i värde, får avdrag inte göras för belopp som svarar mot företagets del av värdenedgången. Begränsningen i avdragsrätten gäller bara om en kapitalförlust inte skulle ha fått dras av enligt 5 § andra stycket eller enligt 19 § om företaget hade avyttrat tillgången.

En utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 3 § 1–4 får inte dra av kapitalförlust som avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Vad som sägs om värdenedgång på tillgångar gäller på motsvarande sätt en ökning av värdet på en förpliktelse som avses i 19 § 4 under den tid som företaget innehaft andelen i handelsbolaget.

Om tillgången har avyttrats eller förpliktelsen har upphört under företagets innehavstid av andelen i handelsbolaget, gäller begränsningen i första stycket bara om detta hänt inom tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget.

Vad som sägs om svenska handelsbolag och andelar i sådana bolag gäller på motsvarande sätt i fråga om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i första stycket i stället denne.

23 §

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången.

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i ett svenskt handelsbolag, får om handelsbolaget avyttrat en delägar rätt med kapitalförlust den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från

Om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt, genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare i ett svenskt handelsbolag, får om handelsbolaget avyttrat en delägar rätt med kapitalförlust den del av förlusten som belöper sig på delägarens andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från

bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §. *Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.*

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

bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §.

Vid tillämpning av första och andra styckena likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag. *Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i första och andra styckena i stället denne.*

25 §

Om ett företag som anges i 3 § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag, och företaget avyttrar en delägar rätt som avses i 3 § och det företag som delägarrätten hänför sig till eller ett dotterföretag till detta äger en fastighet som någon gång under de tre åren närmast före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det säljande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en sådan delägare, gäller följande. Det företag som innehar fastigheten ska vid avyttringen av delägar rätten anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde.

Om ett företag som anges i 3 eller 3 a § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag, och företaget avyttrar en delägar rätt och det företag som delägarrätten hänför sig till eller ett dotterföretag till detta äger en fastighet som någon gång under de tre åren närmast före avyttringen till huvudsaklig del har använts som bostad för en delägare i det säljande företaget eller i moderföretaget eller för en närstående till en sådan delägare, gäller följande. Det företag som innehar fastigheten ska vid avyttringen av delägar rätten anses ha avyttrat och åter förvärvat fastigheten för ett pris som motsvarar dess marknadsvärde.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas bara om

- fastighetens marknadsvärde överstiger dess skattemässiga värde,
- ersättningen vid avyttringen av delägar rätten inte ska tas upp enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 9 §, eller
- den avyttrade delägar rätten inte är marknadsnoterad.

Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande i det företag som äger fastigheten går över till någon annan tillämpas första stycket bara om det föreligger särskilda omständigheter.

Vad som sägs i denna paragraf i fråga om en fastighet gäller även en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna lägenheten huvudsakligen har använts på sätt som avses i första stycket.

33 kap.

1 §

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag.

Bestämmelserna i detta kapitel gäller enskilda näringsidkare. För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag gäller bestämmelserna bara positiv räntefördelning.

Bestämmelserna gäller inte näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar eller av utländska juridiska personer.

44 kap.

21 §

Om en tillgång förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation.

I fråga om delägarätter, fordringsrätter och sådana tillgångar som avses i 52 kap. ska som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången.

Om ett förvärv enligt första stycket avser en andel som enligt 25 a kap. 3 a § är näringsbetingad för överlåtaren ska förvärvarens anskaffningsutgift anses motsvara det belopp för vilket denne beskattats med anledning av förvärvet. Om förvärvaren inte beskattats för förvärvet anses dennes anskaffningsutgift vara noll.

50 kap.

3 §

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§. *Om en andel i ett handelsbolag är näringsbetingad enligt 25 a kap. 3 a § ska dock sådan justering inte ske.*

Blir den justerade anskaffningsutgiften negativ, anses omkostnadsbeloppet vara noll. Ersättningen för andelen ska då ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Den justerade anskaffningsutgiften ska årligen fastställas vid taxeringen.

5 §

Anskaffningsutgiften ska *ökas* med

- den skattskyldiges tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,

– belopp som enligt 15 kap. 11 § tagits upp som inkomst av passiv näringsverksamhet,

- 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,
- 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och
- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

Anskaffningsutgiften ska *minska* med

- den skattskyldiges uttag ur bolaget,
- belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott,
- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
- 28 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och
- 72 procent av expansionsfond som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

8 a §

I 25 a kap. 5 § finns bestämmelser om att ett företag som avyttrar en andel i ett handelsbolag inte ska ta upp kapitalvinsten.

10 §

I inkomstslaget näringsverksamhet ska en kapitalförlust för vilken avdrag ska göras, dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 11 §.

<p>I 25 a kap. 20 § finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.</p>	<p>I 25 a kap. 5 och 20 §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.</p>
---	--

52 kap.

6 §

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

I 25 a kap. 20 § finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

I inkomstslaget näringsverksamhet ska en kapitalförlust *för vilken avdrag ska göras* dras av i sin helhet, om inte något annat anges i 7 §.

I 25 a kap. 5, 19, 20 och 23 §§ finns bestämmelser om när en kapitalförlust inte får dras av.

7 §

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

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

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i *ett svenskt* handelsbolag och *för vilka avdrag ska göras* tillämpas bestämmelserna i 5 §.

Kapitalförluster på sådana tillgångar eller förpliktelser vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära *och som ska dras av*, ska dock alltid dras av i sin helhet.

1. Denna lag² träder i kraft den 1 juli 2003. Om inte annat följer av punkterna 2–14 tillämpas de nya bestämmelserna på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2003. Äldre bestämmelser tillämpas på beskattningsår som påbörjats tidigare.

4.

De upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet. Har uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ eller är förutsättningarna för sådant uppskov uppfyllda vid avyttringen och fram till ikraftträdandet, *skall* kapitalvinsten inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I dessa fall *skall även fortsättningsvis tillämpas äldre bestämmelser om när en kapitalvinst skall tas upp.*

De upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ tillämpas på avyttringar före ikraftträdandet. Har uppskov med beskattningen av en kapitalvinst på en andel erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ eller är förutsättningarna för sådant uppskov uppfyllda vid avyttringen och fram till ikraftträdandet, *ska* kapitalvinsten inte tas upp som intäkt efter ikraftträdandet. Detta gäller dock inte om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, eller om det avyttrade företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I dessa fall *ska kapitalvinsten tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldige begäran får dock kapitalvinsten tas upp med minst en tiondel per år – dock lägst 50 000 kronor – vid 2011–2020 års taxeringar.*

² 2003:224.

Om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, *skall* dock en kapitalvinst för vilken uppskov har erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ inte tas upp om den avyttrade andelen avyttras efter ikraftträdandet, och

a. kapitalvinsten inte *skall* tas upp enligt reglerna i 25 a kap., eller

b. ersättningen *skall* tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

Om det avyttrande företaget är ett svenskt handelsbolag, *ska* dock en kapitalvinst för vilken uppskov har erhållits enligt de upphävda bestämmelserna i 25 kap. 6–27 §§ inte tas upp om den avyttrade andelen avyttras efter ikraftträdandet, och

a. kapitalvinsten inte *ska* tas upp enligt reglerna i 25 a kap., eller

b. ersättningen *ska* tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

11.

Bestämmelserna i 49 kap. 19 a § tillämpas inte om den avyttring som uppskovet avser har skett under perioden den 1 januari 2001 – den 30 juni 2003 och, om bestämmelserna i 25 a kap. hade varit tillämpliga, ersättningen skulle ha tagits upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

Om det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag *skall* ett uppskovsbelopp enligt 49 kap. *inte* tas upp *om en mottagen andel avyttrats genom en koncernintern avyttring före den 1 oktober 2002, och*

a. en kapitalvinst vid en efterföljande avyttring *inte skall* tas upp enligt bestämmelserna i 25 a kap., eller

b. ersättningen vid den efterföljande avyttringen *skall* tas upp som kapitalvinst enligt bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

Den upphävda bestämmelsen i 49 kap. 22 § tillämpas även fortsättningsvis på efterföljande koncerninterna avyttringar före ikraftträdandet.

Om det säljande företaget är ett svenskt handelsbolag *ska* ett uppskovsbelopp enligt 49 kap. tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldige begäran får dock uppskovsbeloppet tas upp med minst en tiondel per år – dock lägst 50 000 kronor – vid 2011–2020 års taxeringar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

2. Om ett företag är delägare i ett svenskt handelsbolag och andelen i handelsbolaget är näringsbetingad enligt 25 a kap. 3 a § gäller följande. Om andelen vid ikraftträdandet har en negativ justerad anskaffningsutgift enligt

50 kap. 5 och 6 §§ ska ett belopp som motsvarar den negativa justerade anskaffningsutgiften fastställas och tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. På den skattskyldige begäran får intäkten tas upp med minst en tiondel per år, dock lägst 50 000 kronor, vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som intäkt det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.

3. Om en fysisk person är delägare i ett svenskt handelsbolag och vid 2011 års taxering beskattas för en negativ justerad anskaffningsutgift enligt 15 kap. 11 § får på den skattskyldiges begäran denna inkomst tas upp med minst en tiondel per år, dock lägst 50 000 kronor, vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.

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

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

Nuvarande lydelse

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 av Europeiska gemenskapen, om den innehar 15 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).

Föreslagen lydelse

4 §³

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen *inte* 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 *ska* 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 *inte* 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.

³ Senaste lydelse 2006:576.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om 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 för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning

– på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag, *och*

– på andel som ägs av ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om motsvarande utdelning enligt 24 kap. 17 b § samma lag inte skulle ha tagits upp om det utländska bolaget själv erhållit utdelningen.

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 *ska* ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

2.3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs i fråga om taxeringslagen (1990:324) dels att 1 kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §⁴

Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt

Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift *och vid fastställelse av annat förhållande när så särskilt är föreskrivet* (taxering) enligt

1. inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
3. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–5 och 7–9 nämnda lag,
4. lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
5. lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,
6. lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift.

Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.

Lagen innehåller bestämmelser som ska gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.

Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om förfarandet för fastställelse av mervärdesskatt i vissa fall framgår av 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483).

5 kap.

6 a §

Till den del en oriktig uppgift, om den hade godtagits, skulle ha medfört att den enligt 15 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) beräknade positiva justerade anskaffningsutgiften blivit för hög, ska skattetillägget inte beräknas på sådan skatt som anges i 4 § första stycket utan på en fjärdedel av den minskning av den positiva justerade anskaffningsutgiften som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört.

⁴ Senaste lydelse 2008:135.

Om en skönstaxering medfört minskning av en enligt 15 kap. 11 § inkomstskattelagen beräknad positiv justerad anskaffningsutgift, ska skattetillägget i stället för vad som anges i 5 § första och andra styckena beräknas på en fjärdedel av denna minskning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

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

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

1 §⁵

En självdeklaration ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,
2. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag,
3. uppgifter om de allmänna avdrag som den skattskyldige har rätt till,
4. de uppgifter som behövs för beräkning av
 - a) fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
 - b) avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
 - c) särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
 - d) expansionsfondsskatt enligt 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229),
 - e) egenavgifter enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980),
 - f) särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,
 - g) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - h) pensionsgrundande inkomst

enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension, *och* enligt lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension,

i) kommunal fastighetsavgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

j) uttag ur handelsbolag i vissa fall enligt 15 kap. inkomstskattelagen, och

k) justerad anskaffningsutgift enligt 50 kap. inkomstskattelagen,

5. de uppgifter som behövs för att avgöra om en begränsat skattskyldig uppfyller kraven för att erhålla allmänna avdrag enligt 62 kap. 5–8 §§, grundavdrag enligt 63 kap. inkomstskattelagen, samt

6. de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxeringsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

⁵ Senaste lydelse 2007:1409.

3 Bakgrund

I juli 2003 infördes bestämmelser som innebar att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades. Vidare utvidgades området något för att skattefritt ta emot utdelning på andelar ägda av företag genom att definitionen av näringsbetingade andelar ändrades (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:224). Med näringsbetingad andel avses enligt 24 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, andelar i aktieföretag och ekonomiska föreningar om de uppfyller vissa i IL angivna villkor. Näringsbetingade andelar kan ägas av svenskt aktieföretag, svensk ekonomisk förening, oinskränkt skattskyldig svensk stiftelse och ideell förening, svensk sparbank, svensk ömsesidigt försäkringsbolag samt utländskt bolag som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något av de ovan angivna svenska företagen.

Andelar i handelsbolag och andelar som ägs av handelsbolag kan inte vara näringsbetingade. Anledningen till att andelar i handelsbolag och att av handelsbolagen ägda andelar inte togs med i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar var att den då pågående beredningen av Förenklingsutredningens slutbetänkande ”Ny handelsbolagsbeskattning” (SOU 2002:35) kunde få genomslag på hanteringen av handelsbolagen. Förenklingsutredningens förslag innebar i huvudsak att handelsbolagens ställning som delägarbeskattade subjekt skulle förändras i så motto att handelsbolagen inkomstskattemässigt skulle vara egna skattesubjekt. Regeringen gjorde därför bedömningen att det var nödvändigt att avvakta den fortsatta utvärderingen av Förenklingsutredningens förslag innan slutlig ställning kunde tas till frågan om hur handelsbolagen och handelsbolagsägda andelar skulle kunna infogas i ett system med skattefria utdelningar och kapitalvinster (prop. 2002/03:96 s. 112). Förenklingsutredningens förslag har dock inte lett till någon lagstiftning.

I denna promemoria lämnar Skatteverket förslag till hur handelsbolagen kan infogas i systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. Utgångspunkten för förslagen i denna promemoria har varit den lagstiftning som var i kraft den 24 november 2008, dvs. de i prop. 2008/09:37 lämnade förslagen har inte beaktats vid upprättandet av lagförslagen. Förslagen bygger således på att bestämmelserna i 23 kap. IL har den vid denna tidpunkt gällande lydelsen.

4 Gällande rätt

4.1 Bakgrund

Beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades den 1 juli 2003 genom nya bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bestämmelserna hade i huvudsak två syften.

Det ena syftet var att eliminera den principiellt felaktiga merbeskattningen av kapitalvinster i bolagssektorn. Som ett av flera exempel på omotiverad flerledsbeskattning av bolagsinkomster angavs när ett dotterbolag i en koncern beskattades för en inkomst. Om moderföretaget därefter sålde andelarna i dotterbolaget med kapitalvinst beskattades vinsten hos moderbolaget. Om kapitalvinsten därefter delades ut beskattades dessutom moderbolagets delägare. Därmed blev dotterbolagets inkomst i realiteten beskattad hos dotterföretaget, hos moderföretaget samt hos ägarna till moderföretaget. I ett sådant fall rörde det sig alltså om en trippelbeskattning av en bolagsinkomst. Trippelbeskattning kunde även uppkomma om dotterbolaget innehöll obeskattade värden som upparbetats under tid då moderbolaget ägde aktierna i bolaget. I det fallet beskattades först moderföretaget när aktierna realiserades, därefter dotterföretaget och slutligen moderbolagets ägare för vinsten när denna delades ut. De extra, principiellt omotiverade beskattningsleden, blev särskilt tydliga om det överlåtna företaget hade stigit i värde på grund av att beskattade vinster behållits i rörelsen. Regeringen konstaterade i samband med redogörelsen för de ovan angivna beskattningskonsekvenserna att kapitalvinstbeskattningen av näringsbetingade andelar medförde extra beskattningsled som kunde motverka önskvärda och nödvändiga omstruktureringar i företagssektorn (prop. 2002/03:96 s. 69).

Det andra syftet med de nya reglerna var att åtgärda den faktiska asymmetrin i regelsystemet som uppkommit genom den mycket vanligt förekommande internationella skatteplaneringen. Denna skatteplanering innebar att näringsbetingade andelar avyttrades genom utländska dotterföretag som inte beskattades för denna typ av kapitalvinster. Vinsten kunde sedan tas hem till Sverige som skattefri utdelning. I en förlustsituation kunde i stället det svenska moderbolaget avyttra sina andelar i det utländska dotterföretaget och dra av kapitalförlusten. Denna situation ansågs inte acceptabel varför en reformering av reglerna var nödvändig och oundviklig (prop. 2002/03:96 s. 70).

Som en konsekvens av att beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar avskaffades infördes också nya bestämmelser som innebar att det inte längre var möjligt att få avdrag för kapitalförluster på sådana andelar.

Utdelning på näringsbetingade andelar hade sedan länge varit skattefri. Eftersom begreppet näringsbetingad andel utvidgades medförde de nya bestämmelserna även att det skattefria området för utdelningar blev något större.

4.2 Begreppet näringsbetingad andel

För att en andel ska anses näringsbetingad ställs enligt 24 kap. 13 § IL för det första krav på ägarföretaget. För att andelen ska vara näringsbetingad ska ägaren till andelen vara en juridisk person som är

- ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
- en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om skattefrihet i 7 kap. IL,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
- ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, och som motsvarar något sådant svenskt företag som avses i de tidigare punkterna.

För att det ska vara fråga om en näringsbetingad andel ställs för det andra krav på den ägda andelen. I 24 kap. 14 § IL anges att andelen ska vara en aktie eller en andel i en ekonomisk förening. Den ska dessutom utgöra en kapitaltillgång i verksamheten, dvs. en andel som är lagertillgång är enligt huvudregeln inte näringsbetingad. Vidare ska andelen uppfylla någon av följande alternativa förutsättningar.

- Andelen ska inte vara marknadsnoterad,
- om andelen är marknadsnoterad ska det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvara tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget, eller
- innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

I 24 kap. 20–21 §§ IL ställs dessutom krav på att ägarföretaget ska ha ägt en marknadsnoterad andel en viss minsta tid för att kapitalvinst och utdelning ska vara skattefri.

Andel i ett privatbostadsföretag anses inte vara näringsbetingad enligt 24 kap. 14 § tredje stycket IL.

4.2.1 Andel i utländskt företag

I 24 kap. 16 och 17 a §§ IL utvidgas begreppet näringsbetingad andel när det gäller andelar i företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska Unionen, EU. I detta sammanhang innebär begreppet att det även kan vara andelsinnehavet som ska uppgå till tio procent och att andelarna kan vara näringsbetingade även om de är lagertillgångar.

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

- bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1 till IL,
- enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
- är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2 till IL utan valmöjlighet eller rätt till undantag.

4.2.2 Gränsdragningen mot kapitalplaceringsandel

Andel som är kapitaltillgång enligt 25 kap. 3 § IL, dvs. andel som inte är lagertillgång, klassificeras antingen som näringsbetingad eller som en övrig tillgång. Andel som tillhör kategorin övrig tillgång innehas i kapitalplaceringssyfte och brukar benämnas kapitalplaceringsandel eller portföljandel. Syftet med klassificeringen är att särskilja kapitalplaceringar från innehav som beror på den verksamhet som ägarbolaget bedriver. Det som skiljer kapitalplaceringsinnehav från näringsbetingade innehav är graden av ägarengagemang och risktagande. Om dessa förhållanden är av viss styrka anses innehavet utgöra ett näringsbetingat innehav.

Skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster omfattar bara näringsbetingade andelar. Såväl utdelningar som kapitalvinster på kapitalplaceringsandelar beskattas således. Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar kan dras av men enligt 48 kap. 26 § första stycket IL bara mot kapitalvinster på motsvarande kategori andelar. Till den del en förlust inte kan dras av behandlas den enligt lagrummets andra stycke det följande beskattningsåret avdragsmässigt som en ny kapitalförlust.

4.2.3 Utdelning på näringsbetingad andel

Enligt 24 kap. 17 § IL är utdelning på näringsbetingade andelar skattefria. De interna svenska bestämmelserna om beskattning av utdelning på utländska näringsbetingade andelar finns i 24 kap. 12–14 och 16–17 §§ IL. Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på utländska näringsbetingade andelar är samordnade med bestämmelserna om utdelning på svenska andelar och det är bara utdelning på näringsbetingade andelar som är skattefri för mottagaren.

Utländskt bolag är begränsat skattskyldigt i Sverige enligt 6 kap. 7 § jämförd med 2 kap. 5 a § IL och skattskyldigt bara för vissa i 6 kap. 11 § IL angivna inkomster, bl.a. inkomst från fast driftställe i Sverige. När det gäller utdelning som är hänförligt till ett utländskt bolags fasta driftställe i Sverige är bestämmelserna om skattefri utdelning tillämpliga, se vidare avsnitt 4.4.1.

4.2.4 Försäljning av näringsbetingad andel

Bestämmelsen om att kapitalvinst vid försäljning av näringsbetingad andel inte ska beskattas finns i 25 a kap. 5 § första stycket IL. Skattefriheten omfattar kapitalvinst när näringsbetingad andel och näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt säljs. Av 25 a kap. 4 § IL framgår att med en aktiebaserad delägar rätt avses

- rätt på grund av teckning av aktier,
- teckningsrätt,
- fondaktier, och
- inlösenrätt eller säljrätt som avser aktier.

Om försäljningen leder till kapitalförlust föreligger i princip ett avdragsförbud för förlusten eftersom denna, enligt 25 a kap. 5 § andra stycket IL, bara får dras av om motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp.

4.2.5 Kapitalförlust på intresseföretagsanknutna tillgångar

Utöver uppdelningen i näringsbetingade tillgångar och kapitalplaceringstillgångar finns också särskilda bestämmelser inriktade på tillgångar och förpliktelser som, med något undantag, uppkommit mellan företag i intressegemenskap. Enligt 25 a kap. 2 § IL avses med begreppet *företag i intressegemenskap* då det används i 25 a kap. IL

- ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller
- två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Av bestämmelserna i 25 a kap. 19 § första stycket 1–5 IL framgår att kapitalförluster som hänför sig till vissa intresseföretagsanknutna tillgångar inte får dras av. Paragrafen omfattar även derivat och kapitalandelsbevis. Bestämmelserna syftar till att förhindra kringgåenden av avdragsförbudet för kapitalförlust på näringsbetingad andel. Sammanfattningsvis innebär bestämmelserna att en kapitalförlust inte får dras av om den avser

- en fordran på ett annat företag som uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
- en rätt till andel i vinst hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
- en rätt att till visst pris eller ett pris som ska fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarrätter i ett annat företag eller förvärva tillgångar hos ett annat företag om rätten uppkommer när företagen är i intressegemenskap,
- en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en aktiebaserad delägarrätt, samt
- ett kapitalandelsbevis om beviset ställts ut när företagen är i intressegemenskap. Detsamma gäller en tillgång eller förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är ett sådant bevis.

4.2.6 Kapitalförlust på fastighet

Särskilda regler gäller för kapitalförlust på en fastighet som ägs av ett företag som kan äga näringsbetingade andelar. Enligt 25 kap. 12 § IL är rätten till avdrag för kapitalförlust på sådan fastighet begränsad såtillvida att kapitalförlusten bara får dras av mot kapitalvinster på fastigheter. Om en kapitalförlust på en fastighet helt eller delvis inte kan dras av ett visst år får den föras vidare till följande beskattningsår och då utnyttjas mot kapitalvinster på fastigheter. Avsikten med denna bestämmelse om kapitalförluster på fastigheter är att förhindra förfaranden som innebär att fastigheter som ökat i värde förpackas i aktiebolag och säljs skattefritt medan fastigheter som minskat i värde säljs direkt med möjlighet till avdrag för kapitalförlusten. Syftet med bestämmelsen är således att komma tillrätta med en faktisk asymmetri i systemet. Fastigheter har dessutom karaktär av spekulationsobjekt som kan avse stora värden vilket ansågs motivera att sådana skatteanpassade förfaranden i samband med försäljningar som beskrivits ovan borde förhindras (prop. 2002/03:96 s. 139).

4.3 Beskattning av handelsbolag

4.3.1 Allmänt

Handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person men beskattas inte för sina inkomster. Enligt 5 kap. 1 § IL ska inkomsterna i stället beskattas hos delägarna. Av 5 kap. 3 § IL framgår att varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar dennes andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte. Bestämmelserna reglerar inte hur delägarna sinsemellan ska fördela handelsbolagets inkomst.

När det gäller andra skatteslag än inkomstskatt är handelsbolag egna skattesubjekt, och ska t.ex. själva betala mervärdesskatt, fastighetskatt och kommunal fastighetsavgift. Handelsbolag ska även betala arbetsgivaravgifter för hos bolaget anställd personal.

All verksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag räknas handelsbolagets verksamhet in i den juridiska personens egen näringsverksamhet.

För en fysisk person som är delägare i handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet räknas denna utländska verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag i vilket inte alla delägare, vare sig utåt eller internt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga delägare, komplementärerna, finns en eller flera delägare med begränsat ansvar, kommanditdelägarna. När det i denna promemoria talas om handelsbolag omfattas även kommanditbolag om inte annat särskilt anges.

4.3.2 Fördelning av handelsbolags inkomst

Begreppet ”inkomst” har i 5 kap. IL en något annan innebörd än i övriga delar av lagen. Normalt används begreppet i IL när det rör sig om inkomster som inte är periodiserade. I detta sammanhang har ordet en annan betydelse. Delägarna ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, dvs. intäkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas skattemässiga situation.

Det är inte delägarnas andel av någon individuell intäkts- eller kostnadspost som beskattas (RÅ 1994 ref. 52 I och II samt RÅ 1994 not. 487). Beräkningen av inkomsten görs i handelsbolaget varefter denna fördelas och tas upp till beskattning hos delägarna.

Delägarnas fördelning av handelsbolagets överskott eller underskott ska i princip ligga till grund för delägarnas beskattning. Fördelningen ska vara affärsmässigt motiverad. Av den tämligen rikhaltiga praxis som utvecklats på området framgår att den av delägarna beslutade fördelningen inte behöver accepteras vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl i en eller annan form. I sådant fall ska fördelningen av bolagets inkomst ske efter skälighet, se RÅ 1957 Fi 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35, RÅ 1997 not. 126 och RÅ 2002 ref. 115 I. I 2002 års mål konstaterar Regeringsrätten att vid fördelningen av handelsbolags inkomst har

det i praxis tagits hänsyn till faktorer som storleken av delägarnas kapital- och arbetsinsatser, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten samt om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

Om en andel i ett handelsbolag säljs under löpande beskattningsår är utgångspunkten att den nye delägaren ska beskattas för andelens del av handelsbolagets hela inkomst för det aktuella beskattningsåret. Säljare och köpare kan dock komma överens om något annat, t.ex. att säljaren ska beskattas för sin andel av den del av handelsbolagets inkomst som är hänförlig till tiden före avyttringen av andelen eller den nye ägarens tillträde till andelen och att köparen ska beskattas för den andel av bolagets inkomst som hör till tiden herefter. En förändring av skattskyldigheten för en andel i ett handelsbolag kan således föra med sig en fördelning av handelsbolagets resultat mellan delägarna samt en ytterligare fördelning mellan en säljare och köpare av en andel i bolaget.

4.3.3 Försäljning av andel i handelsbolag

Av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL framgår bl.a. att en kapitalvinst ska beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och tillgångens omkostnadsbelopp. Av 44 kap. 14 § IL framgår att med omkostnadsbelopp avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (*anskaffningsutgifter*) ökad med utgifter för förbättring (*förbättringsutgifter*). Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en andel i ett handelsbolag föreskrivs i 50 kap. 3 § första stycket IL att anskaffningsutgiften ska justeras enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL. Justeringen ska göras för varje delägare för sig. Delägarans anskaffningsutgift på andelen efter justeringar benämns med inkomstskattelagens terminologi *den justerade anskaffningsutgiften*, JAU:en.

Bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL innebär att anskaffningsutgiften ska *ökas* med bl.a.

- delägarans tillskott till handelsbolaget, och
- belopp som tagits upp som delägarans andel av bolagets inkomster, samt

minskas med bl.a.

- delägarans uttag ur handelsbolaget och
- belopp som dragits av som delägarans andel av handelsbolagets underskott.

Av 50 kap. 6 § IL framgår att om en andel i ett handelsbolag innehas av ett annat handelsbolag ska anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelsen i 50 kap. 5 § IL som om ägarbolaget var skattskyldigt för inkomsten. För andelen i ägarbolaget ska anskaffningsutgiften justeras med hänsyn till inkomster och underskott i båda bolagen.

Av 50 kap. 3 § andra stycket IL framgår att om JAU är negativ anses omkostnadsbeloppet vara noll och ersättningen för andelen vid en avyttring ska ökas med det negativa beloppet. En negativ JAU kommer således vid en försäljning av andelen att öka kapitalvinsten eller reducera kapitalförlusten.

Av 50 kap. 2 § IL framgår att om en andel i ett handelsbolag inlöses eller bolaget upplöses anses andelen vara avyttrad. Likvidation av ett handelsbolag innebär därmed att andelen ska anses vara avyttrad och att en kapitalvinstberäkning ska göras.

Tidpunkten för kapitalvinstbeskattningen framgår av de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. Enligt 44 kap. 26 § IL ska vinst tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen i handelsbolaget säljs.

I 44 kap. 21 § IL finns bestämmelser för tillgång som förvärvats genom bl.a. arv och gåva. Av bestämmelsen framgår att en förvärvare ska inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation om tillgången förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt. I fråga om delägarätter, fordringsrätter och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL ska som anskaffningsutgift räknas ett belopp som motsvarar det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om den tidigare ägaren i stället hade avyttrat tillgångarna på dagen för äganderättsövergången.

4.3.4 Några praktiska typexempel

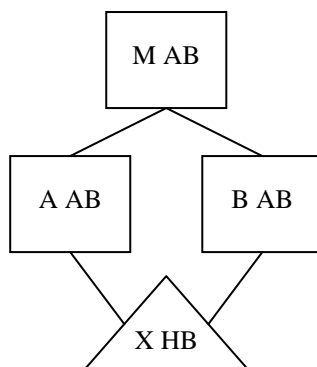
Bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL om JAU:en för en andel i ett handelsbolag visar att det finns ett mycket nära samband mellan handelsbolagets inkomst, delägarrens tillskott och uttag ur handelsbolaget och värdet på delägarrens anskaffningsutgift på andelen. I detta avsnitt lämnas några praktiska typexempel som ska åskådliggöra hur sambandet mellan beskattningen av handelsbolagets resultat direkt återspeglas i andelens anskaffningsutgift och därmed på kapitalbeskattningen när denna avyttras. Exemplet ska i huvudsak visa grundprinciperna för hur handelsbolagets inkomster påverkar kapitalvinstbeskattningen när andelen i handelsbolaget avyttras.

Det bör noteras att de i prop. 2008/09:37, Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse, lämnade förslagen om ändringar i reglerna om underprisöverlåtelser och beräkningen av JAU omöjliggör underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL till och från handelsbolag.

Exemplen med handelsbolagen kan jämföras med att ett moderbolag, M AB, äger två dotterbolag, DB 1 och DB 2, som i sin tur äger ett bolag, DB 3. Bestämmelserna om skattefrihet för näringsbetingade andelar innebär att om DB 1 eller DB 2 säljer DB 3 ska någon kapitalvinst inte tas upp. Om försäljningen i stället leder till en kapitalförlust för DB 1 och DB 2 får kapitalförlusten inte dras av.

Överskottsfall

Typexempel 1. Anta att ett aktiebolag, M AB, är ägare till två aktiebolag, A AB och B AB. A AB och B AB har gemensamt förvärvat ett handelsbolag, X HB, för 100 vardera. Ägarförhållandena beskrivs i nedanstående skiss.



Om X HB:s överskott är 40 det första året och detta ska fördelas lika mellan ägarna beskattas A AB och B AB för sin respektive andel av överskottet, 20. Bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL innebär att anskaffningsutgiften ska ökas med delägarens andel av X HB:s inkomst. Delägarnas JAU är efter justering för årets överskott ($100 + 20 =$) 120. Om A AB och B AB inte tar ut överskottet kan de avyttra sina respektive andelar för ($100 + 20 =$) 120 utan att någon kapitalvinst uppkommer.

Typexempel 2. Förutsättningarna är desamma som i typexempel 1, dock att X HB:s verksamhet under året också genererat orealiserade värden om 10. Delägarna kan på grund av värdeökningen på verksamheten avyttra sina andelar i X HB för 125 och de kommer vardera att beskattas för en kapitalvinst på ($125 - 120 =$) 5 vilket motsvarar de orealiserade värdena på 10 som upparbetats av X HB under året. Om X HB avyttrar sin verksamhet efter ägarbytet, och härigenom realiserar värdeökningen, beskattas de nya ägarna för vardera ($(250 - 240) / 2 =$) 5, vilket motsvarar det tidigare orealiserade värdet.

I typexempel 2 leder kapitalvinstbeskattningen för A AB och B AB till ett omotiverat extra beskattningsled och i realiteten dubbelbeskattas den värdeökning som är hänförlig till X HB:s verksamhet.

De nya ägarna beskattas för värdestegringen på verksamheten när den realiserar men får i princip en avdragsgill kapitalförlust om X HB likvideras. En likvidation leder till en kapitalförlust på ($(250 + 10 - 250) / 2 =$) 5 för vardera ägaren. Beloppet skulle kunna kvittas mot de 5 som ska tas upp till beskattning. Detta förutsätter emellertid att likvidationen sker samma år som X HB säljer sin verksamhet för att delägarna ska säkerställa full skatteeffekt på avdraget. Hela förfarandet kräver noggrann planering och fördyrar transaktionen eftersom den ofta medför kostnader för handelsbolagets ägare för anlåtande av bolagsrättslig och skatteteknisk expertis.

Underskottsfall

Typexempel 3. Om X HB det första året i stället redovisar ett skattemässigt underskott med 20 fördelas underskottet lika mellan A AB och B AB, 10 vardera. Eftersom bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL innebär att ägarna inte ska få avdrag vid såväl den löpande beskattningen som vid kapitalvinstbeskattningen ska anskaffningsutgiften minskas med underskottet. Om ägarna avyttrar sina andelar för samma belopp som de förvärvat andelarna för, 100, föreligger en kapitalvinst om ($100 - 90 =$) 10 för vardera delägaren.

Typexempel 4. Anta i stället att A AB och B AB har förvärvat ett handelsbolag, Y HB, för 50 vardera. Vid förvärvet äger Y HB en tillgång anskaffad för 100. Värdet på tillgången går ned till 80 och A AB och B AB kan sälja sina andelar i Y HB för vardera 40. Värdenedgången på tillgången leder till en kapitalförlust på 10 för A AB och lika mycket för B AB. Om de nya ägarna låter Y HB avyttra tillgången för 80 uppkommer en förlust på ($100 - 80 =$) 20 som dessa kan dra av. Därefter kan ägarna likvidera Y HB. Vardera ägaren har anskaffat andelarna i Y HB för 80 och tagit upp ett underskott från handelsbolaget med 20. Ägarens JAU är således ($80 - 20 =$) 60. Likvidationen innebär att till ägaren utskiftas 80 varav ($80 - 60 =$) 20 ska tas upp som kapitalvinst. Konsekvenserna av bestämmelserna i 50 kap. 5 § IL

är att A AB och B AB får avdrag för den orealiserade värdenedgången på tillgången i Y HB när de avyttrar sina andelar i bolaget. När Y HB realiserar värdenedgången på tillgången får de nya ägarna avdrag för Y HB:s kapitalförlust på tillgången. Eftersom avdraget minskar de nya ägarnas anskaffningsutgift leder en likvidation av Y HB till att ägarna ska ta upp en kapitalvinst på andelen med ett belopp motsvarande detta avdrag.

Ägarna till sådana bolag som Y HB i typexempel 4 behöver dock inte likvidera handelsbolaget utan bolaget kan i stället göras vilande. I praktiken finns det ingen bortre tidsgräns för hur länge ett bolag kan existera utan att bedriva någon verksamhet. I realiteten får såväl de ursprungliga ägarna som de nya ägarna avdrag för värdenedgången på handelsbolagets tillgång.

4.3.5 Särskilda bestämmelser för kapitalförluster hänförliga till handelsbolag

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel innebar för handelsbolagens del inte någon ändring vad gäller beskattningen av utdelning och kapitalvinst.

I det nya systemet begränsades dock rätten till avdrag för vissa kapitalförluster hänförliga till handelsbolag. Syftet med bestämmelserna är att motverka kringgåenden av avdragsförbudet för kapitalförluster på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96 s. 112). Fortsättningsvis lämnas en redogörelse för några av dessa bestämmelser som är särskilt inriktade på handelsbolag.

Kapitalförlust på vissa intresseföretagsanknutna tillgångar

I avsnitt 4.2.5 finns en beskrivning av bestämmelserna i 25 a kap. 19 § första stycket IL om kapitalförluster som hänför sig till vissa intresseföretagsanknutna tillgångar. Utgångspunkten för bestämmelserna är att kapitalförluster på vissa fordringar och andra tillgångar inte får dras av. Av paragrafens andra stycke framgår att bestämmelserna i första stycket även ska tillämpas av företag som är delägare i ett svenskt handelsbolag eller i en delägarbeskattad utländsk juridisk person i vilket tillgångarna har avyttrats med kapitalförlust. Om skattskyldigheten för andelen skulle övergå till någon annan gäller bestämmelserna i stället för den nya ägaren.

Kapitalförlust på fastighet

Enligt 25 kap. 12 § IL kan kapitalförlust på fastighet bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter och belopp som inte kan dras av ett visst år kan föras vidare till följande beskattningsår. Detta gäller också om ett företag beskattas för näringsverksamhet i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Vid överlåtelse av andel i ett handelsbolag, övertar förvärvaren skattskyldigheten för sin andel av det aktuella beskattningsårets inkomst om parterna inte kommit överens om annat. Av 25 kap. 12 § IL följer dock att om skattskyldigheten övergår från företaget till någon annan gäller i stället bestämmelsen för den nye ägaren. Om skattskyldigheten övergår till en fysisk person får dock kapitalförlust på fastighet överhuvudtaget inte dras av (se 45 kap. 32 a § IL till vilken 25 kap. 12 § fjärde stycket IL hänvisar).

I bestämmelsen klargörs emellertid inte helt hur kapitalförlust på en fastighet ska hanteras om en delägare i ett handelsbolag avyttrar sin andel ett

eller flera år efter handelsbolagets avyttring av en fastighet. En naturlig tillämpning av bestämmelsen är dock enligt Skatteverket att en kapitalförlust på fastighet som uppkommit ett tidigare år ska dras av hos den ursprungliga delägaren vid en ägarförändring efter det aktuella beskattningsårets utgång. Däremot kan en kapitalförlust på en fastighet som föreligger under beskattningsåret då ägarförändringen sker utnyttjas eller föras till senare år hos den nye delägaren.

Värdenedgång på tillgång i handelsbolag

Eftersom handelsbolagen inte omfattas av skattefriheten för kapitalvinst på näringsbetingad andel ska i princip kapitalförlust på andel i ett handelsbolag dras av. För att bestämmelserna om skattefriheten på kapitalvinst inte ska kunna kringgås genom transaktioner med handelsbolag får en kapitalförlust på andelen inte dras av till den del den motsvaras av säljarnas andel av en realiserad eller orealiserad värdenedgång på vissa tillgångar i handelsbolaget. Det är bara den värdenedgång som skett under den tidsperiod som ägarföretaget innehaft andelen i handelsbolaget som ska beaktas. Avdragsförbudet gäller i de fall ägarföretaget enligt 25 a kap. 5 § andra stycket eller 19 § IL inte skulle ha fått göra avdrag för en kapitalförlust om företaget självt hade avyttrat tillgången ifråga. De tillgångar i ett handelsbolag som det kan bli fråga om är, enligt 25 a kap. 3 och 5 §§ IL jämfört med 25 a kap. 20 § IL, dels andelar och delägarätter som skulle ha varit näringsbetingade om ägarföretaget självt ägt tillgångarna, dels sådana tillgångar och förpliktelser som räknas upp i 25 a kap. 19 § IL. Tillgångarna kan även ägas eller ha ägts indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag. Med avyttrarens del av värdenedgången på delägarätten menas den del av handelsbolagets förlust respektive värdenedgång på en delägar rätt som belöper på andelen beräknad med utgångspunkt i delägarens andel av handelsbolagets resultat. I förarbetena anges att delägarers andel av resultatet normalt följer dennes andelstal i handelsbolaget (prop. 2001/02:140 s. 46). Så behöver dock inte alltid vara fallet. När det gäller kommanditbolag kan fördelningsproblematiken accentueras ytterligare eftersom kommanditbolagets överskott och underskott inte alltid kan fördelas i samma proportioner. Detta hänger samman med att kommanditdelägarens möjlighet till avdrag för underskott enligt 14 kap. 14 § första stycket IL är begränsat till vad denne satt in, eller åtagit sig att sätta in, i kommanditbolaget.

Avdragsförbudet för kapitalförlust i de fall handelsbolagets tillgång avyttrats eller förpliktelsen upphört under den tid ägarföretaget ägt andelen i handelsbolaget gäller bara om tillgången avyttrats eller förpliktelsen upphört inom tio år före ägarföretagets avyttring av handelsbolagsandelen. I sådana fall har ägarföretaget enligt 25 a kap. 23 § IL inte fått något avdrag för sin andel av den uppkomna kapitalförlusten inom tioårsperioden. Ägarföretagets JAU på handelsbolagsandelen har följaktligen inte heller reducerats och dess kapitalförlust vid avyttring av andelen i handelsbolaget blir därför i motsvarande mån större. Denna större kapitalförlust är inte avdragsgill för ägaren till den del den beloppsmässigt motsvaras av handelsbolagets tidigare realiserade inte avdragna värdenedgång på en tillgång. Om det under ägarföretagets innehav av handelsbolagsandelen föreligger såväl en värdenedgång på en tillgång av det aktuella slaget som en värdeuppgång på en annan sådan tillgång kan det inte ske någon kvittning av värdet mellan

dessa tillgångar. Detta gäller oavsett om värdeförändringen är realiserad eller orealiserad.

Det kan i detta sammanhang noteras att bestämmelsen bara gäller om det vid försäljningen av en andel i ett handelsbolag uppkommer en kapitalförlust. I de fall andelen i handelsbolaget säljs med kapitalvinst ska någon justering således inte göras, även om handelsbolaget ägt näringsbetingade andelar som gått ned i värde och som kan ha reducerat storleken på den aktuella kapitalvinsten.

Sammantaget innebär bestämmelserna i 50 kap. 10 och 11 §§ IL att avdrag för kapitalförlust på andel i handelsbolag kan göras, t.ex. när

- det inte finns eller funnits några näringsbetingade andelar eller aktiebaserade delägarätter i handelsbolaget utan kapitalförlusten på den sålda andelen beror på andra omständigheter än förlust på sådana delägarätter,
- det visserligen finns eller har funnits sådana delägarätter men de inte har minskat i värde under den tid ägarföretaget ägt den sålda andelen i handelsbolaget,
- värdenedgången på sådana delägarätter inte motsvarar hela ägarföretagets kapitalförlust på andelen, samt
- värdenedgång föreligger på sådana delägarätter men kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL inte är uppfyllt.

Kapitalförlust på andel som ägs av ett handelsbolag

Kapitalförlust på delägar rätt som uppkommer i svenska handelsbolag och för vilka avdragsrätt fortfarande föreligger, dvs. kapitalförluster som inte omfattas av 25 a kap. 23 § IL, ska enligt 48 kap. 27 § första stycket IL dras av i sin helhet mot kapitalvinster på sådana tillgångar. I dessa fall rör det sig om kapitalförluster på t.ex. kapitalplaceringsandelar och marknadsnoterade näringsbetingade delägarätter som inte uppfyller kravet på innehavstid i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL. I den mån sådana kapitalförluster inte kan kvittas mot kapitalvinster ska 70 procent av förlusten dras av. Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter som ska dras av och där innehavet i något fall kan vara betingat av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som kan anses stå handelsbolaget nära ska, enligt 48 kap. 27 § andra stycket IL, dras av i sin helhet.

Om ett handelsbolag säljer en delägar rätt med kapitalförlust kan förlusten inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp av ägarföretaget om detta självt hade avyttrat delägar rätten. En sådan kapitalvinst skulle delägarföretaget inte ha tagit upp om delägar rätten varit näringsbetingad för detta företag och, vad gäller marknadsnoterad delägar rätt, villkoren i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL om innehavstid varit uppfyllda.

Orealiserad kapitalförlust efter ägarförändring

Som framgår ovan får kapitalförlust på delägar rätt som ägs av ett handelsbolag inte dras av i de fall handelsbolagsdelägaren är en juridisk person som inte ska ta upp en motsvarande kapitalvinst vid en egen försäljning av samma tillgång. Om en sådan juridisk persons andel i ett handelsbolag förvärvas av en fysisk person, kan en vid överlåtelse tillfället orealiserad värdenedgång på en tillgång som handelsbolaget äger inte tas över

och, sedan handelsbolaget realiserat kapitalförlusten, utnyttjas av den fysiska personen.

Dessa bestämmelser är tillämpliga bara i det fallet att tillgången i fråga har gått ned i värde under handelsbolagets innehavstid och handelsbolaget avyttrar tillgången med förlust. Har tillgången gått ned i värde även efter den fysiske personens förvärv av handelsbolagsandelen, får denna del av handelsbolagets kapitalförlust dras av enligt bestämmelserna i 48 kap. 27 § IL. De tillgångar i handelsbolaget som det kan bli fråga om i dessa fall är andelar och aktiebaserade delägarätter samt sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap. 19 § IL. I samtliga fall gäller att tillgången skulle ha varit näringsbetingad om den hade ägts direkt av det företag som överlåter andelen i handelsbolaget.

4.3.6 Räntefördelning

Bestämmelserna om räntefördelning finns i 33 kap. IL. Reglerna tillämpas bl.a. på fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag. När det gäller delägare i handelsbolag görs räntefördelningen för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget.

Positiv räntefördelning – som är frivillig – får göras när det vid utgången av föregående räkenskapsår finns ett på visst sätt beräknat positivt kapitalunderlag (se nedan) som överstiger 50 000 kronor. Detta kapitalunderlag ska enligt 33 kap. 3 § första stycket IL multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter. Räntesatsen är 8,54 procent vid 2008 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat. Man får på så sätt fram ett fördelningsbelopp som kan läggas till grund för en minskning av resultatet i inkomstlaget näringsverksamhet och en motsvarande ökning i inkomstlaget kapital. I normalfallet får man dock inte flytta ett större belopp än ett justerat resultat av näringsverksamheten. Räntefördelningsbelopp som inte utnyttjas får sparas.

Negativ räntefördelning – som är obligatorisk – ska ske när det vid utgången av föregående räkenskapsår finns ett på visst sätt beräknat negativt kapitalunderlag som understiger – 50 000 kronor. Detta negativa kapitalunderlag ska enligt 33 kap. 3 § andra stycket IL multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret ökad med en procentenhet. Räntesatsen är 4,54 procent vid 2008 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat. Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som ska öka resultatet av näringsverksamhet och minska resultatet av kapital. Negativ räntefördelning ska göras oavsett om verksamheten gått med överskott eller underskott.

För delägare i handelsbolag utgörs kapitalunderlaget för räntefördelning av JAU:en på dennes andel eller, för andel som är lagertillgång, andelens skattemässiga värde, justerat enligt följande

- tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån,
- ränteförmånliga lån under det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller dennes närstående dras ifrån,
- sparat fördelningsbelopp läggs till, och
- en övergångspost, normalt motsvarande negativt kapitalunderlag vid 1995 års taxering, läggs till.

4.4 Internationella förhållanden

4.4.1 Utländsk juridisk person

En utländsk juridisk person är enligt 6 kap. 7 § IL begränsat skattskyldig och beskattas bara för vissa i 6 kap. 11 § IL angivna inkomster, t.ex. inkomst från fast driftställe eller fastighet i Sverige.

Begreppet *utländsk juridisk person* finns definierat i 6 kap. 8 § IL. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

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

En första förutsättning för att en person ska vara en utländsk juridisk person är således att den är en association. Som association räknas t.ex. bolag, föreningar och stiftelser (jfr RÅ 2004 ref. 29 samt prop. 2003/04:10 s. 122).

Om en utländsk association är en juridisk person ska bedömas utifrån den civilrättsliga lagstiftningen i den stat där associationen är bildad. Kravet på rättskapacitet och en avgränsad bolagsförmögenhet får bedömas utifrån bolagsrättsliga bestämmelser i associationens hemstat. Det saknar betydelse om associationen betecknas som juridisk person i hemlandet eller inte, se t.ex. RÅ 1997 ref. 36 i vilket Regeringsrätten bedömt att ett tyskt Kommanditgesellschaft, trots att det enligt tysk rätt inte är en juridisk person, är att betrakta som en utländsk juridisk person.

Inkomst från en utländsk juridisk person ska enligt 5 kap. 2 a § och 39 a kap. IL under vissa förutsättningar beskattas hos delägaren. Av 42 kap. 22 § IL framgår att en delägare inte ska beskattas för utdelning från utländska juridiska personer om denne har beskattas enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL.

I 53 kap. IL finns bestämmelser för de fall en fysisk person överlåter en tillgång till ett pris som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp (underpris) till ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag (ett svenskt företag) som överlåtaren eller någon närstående till denne direkt eller indirekt äger andelar i. Om en tillgång, t.ex. aktier, överlåts till ett svenskt företag ska tillgången anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om det är lägre. Detta innebär att det är möjligt att överföra realiserade värden till det förvärvande företaget utan att det leder till någon beskattning vid själva överlåtelsen.

Om tillgången i stället överlåts till en utländsk juridisk person eller till ett svenskt företag som direkt eller indirekt ägs av en utländsk juridisk person är det däremot inte möjligt att skjuta upp beskattningen av värdeökningen enligt nuvarande regler. I sådant fall ska i stället tillgången anses vara överlåten mot en ersättning som motsvarar dess marknadsvärde. En värdeökning kommer då att beskattas vid överlåtelsen.

För att EG-anpassa de aktuella reglerna genomfördes 2007 vissa ändringar i 53 kap. 6 § IL (prop. 2007/08:12, SFS 2007:1122). Ändringarna innebär att beskattning av övervärde får skjutas upp även vid överlåtelse av tillgång till underpris till en utländsk juridisk person, men bara om denne är hemmahörande i en stat inom EES och motsvarar ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller är en i utlandet delägarbeskattad juridisk

person. Den fysiska personens anskaffningsutgift för andelarna i det förvärvande bolaget ska räknas upp med ett belopp motsvarande skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången – eller marknadsvärdet om detta är lägre – och ersättningen enligt 53 kap. 2 och 5 §§ IL.

Vid avyttring av kapitaltillgång till underpris till eget eller närståendes bolag i tredje land ska däremot beskattning ske i enlighet med de tidigare gällande reglerna. Vid överlåtelse utan ersättning eller till underpris av kapitalvinstbeskattade tillgångar till utländsk juridisk person hemmahörande i en stat utanför EES ska således uttagsbeskattning ske enligt 53 kap. 6–8 §§ IL. Bestämmelserna tillämpas om överlåtaren eller närstående, direkt eller indirekt, äger andelar i den utanför EES hemmahörande utländska juridiska personen till vilken överlåtelsen görs. Överlåtelse, utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens marknadsvärde, till en utländsk juridisk person hemmahörande utanför EES ska därmed behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Den sammanlagda anskaffningsutgiften för överlåtarens och närståendes andelar ska, om ersättning inte lämnats, ökas med ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde, och annars med skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen. Syftet med reglerna är att motverka skatteundandragande, t.ex. genom att en ägare till ett fåmansföretag inför en förestående utflyttning säljer sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han äger. Samma effekt kan emellertid uppnås vid försäljning till ett svenskt företag som är dotterföretag till av säljaren ägda utländska företag. Reglerna är tillämpliga även på sådana överlåtelser.

Sammanfattningsvis kan personer som omfattas av begreppet utländsk juridisk person delas in i

- de som är att anse som utländskt bolag,
- de som likställs med utländskt bolag,
- i utlandet delägarbeskattad juridisk person, samt
- utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster.

Utländskt bolag m.m.

Begreppet *utländskt bolag* avser enligt 2 kap. 5 a § första stycket IL en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Begreppet är inriktat på sådana utländska juridiska personer vars delägare inte beskattas för bolagets inkomst i den stat där bolaget hör hemma. Ett utländskt bolag ska således vara skattesubjekt i sin hemstat och en i Sverige hemmahörande delägare beskattas bara för vad bolaget delar ut.

Det i 2 kap. 5 a § första stycket IL uppställda kravet på ”likartad beskattning” tar inte sikte på den nominella skattesatsen utan bedömningen utgår från det faktiska skatteuttaget. För att beskattningen ska vara likartad den svenska krävs att det ska vara fråga om en direkt skatt på bolagets inkomst. Det får således inte röra sig om omsättningsskatt, skatt på transaktioner eller en fast årlig avgift. Det är inte heller den nominella skattesatsen utan det faktiska skatteuttaget som är avgörande för bedömningen. Den faktiska beskattningen behöver inte i alla lägen motsvara den svenska. Om en utländsk juridisk person på grund av regler om förlustutjämning inte erlagt skatt ett visst år utesluter detta i sig inte att beskattningen kan vara likartad. Föreligger däremot generell skattebefrielse för vissa juridiska personer eller en längre tids skattelättnad i t.ex.

investeringsfrämjande syfte är kravet på likartad beskattning inte uppfyllt. Under alla förhållanden får de utländska beskattningsreglerna generellt sett inte vara avsevärt mycket förmånligare än de svenska. I prop. 1989/90:47 s.17–18 har beträffande tillämpning av uttrycket likartad förordats ett något generösare synsätt på skattenivån än uttrycket jämförlig som användes i de äldre reglerna om skattefri utdelning på utländska andelar i 24 kap. 20 § IL. I samband med att reglerna om skattefrihet för utdelning ändrades 1992, uttalades att man bör kunna acceptera en skatt på 15 procent på ett underlag beräknat enligt svenska regler för beskattning såsom jämförlig (prop. 1990/91:107 s. 29).

Av 2 kap. 5 a § andra stycket IL följer vidare att som utländskt bolag anses alltid en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta bara vissa inkomster. En förutsättning är dock att den utländska juridiska personen omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i denna avtalsstat enligt skatteavtalet. I några skatteavtal omfattas inte vissa företagsformer eller verksamheter. Ett exempel på detta är punkterna 1 och 2 i protokollet till det svensk-luxemburgska skatteavtalet (SFS 1996:1510) som undantar vissa holding- och offshorebolag från skatteavtalets tillämpning och därigenom dess beskattningsregler. För att bestämmelsen ska vara tillämplig krävs vidare att den juridiska personen har hemvist i den andra avtalsslutande staten vilket innebär att personen ska betraktas som obegränsat skattskyldig där och inte bara skattskyldig på grund av att viss inkomst har källa där.

En förutsättning för att svensk beskattning av ett utländskt bolag ska aktualiseras är att det har ett fast driftställe i Sverige. Ett utländskt bolag som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe kan skattefritt ta emot utdelning på och avyttra näringsbetingade andelar som är knutna till det fasta driftstället under de förutsättningar som hade gällt om utdelningen tagits emot respektive kapitalvinsten uppburits av ett svenskt företag. Detta gäller dock bara sådana utländska bolag som hör hemma inom EES och som motsvarar ett sådant svenskt företag som inte ska ta upp utdelning respektive kapitalvinst på näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § respektive 25 a kap. 3 § IL. Det bör i sammanhanget noteras att även om skattefriheten för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel bara omfattar företag hemmahörande inom EES kan företag utanför EES omfattas när det finns en icke-diskrimineringsklausul motsvarande artikel 24:3 i det av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) framtagna modellavtalet (Model Tax Convention on Income and on Capital) i skatteavtalet mellan Sverige och den stat i vilket företaget är hemmahörande.

Av 4 kap. 3 § och 6 kap. 9 § första stycket IL följer slutligen att bestämmelserna om utländska bolag också ska tillämpas på

- dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig såvitt avser senare beskattningsår än dödsåret, respektive
- utländska stater och utländska menigheter.

I utlandet delägarbeskattad juridisk person

Av 5 kap. 2 a § IL följer att en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i en *i utlandet delägarbeskattad juridisk person* är skattskyldig för den juridiska personens inkomster. Av paragrafen framgår även att med en *i utlandet delägarbeskattad juridisk person* avses en utländsk juridisk person vars

inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma. Inkomsterna ska således beskattas hos delägarna enligt den utländska statens interna lagstiftning. Det krävs dock inte att den svenska delägaren faktiskt har beskattats av den utländska staten.

Av 5 kap. 3 § IL framgår att varje obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beskattas för så stort belopp som motsvarar dennes andel av den juridiska personens inkomst. Detta gäller oavsett om inkomsten tas ut ur företaget eller inte. Den utländska juridiska personens inkomst ska beräknas enligt svenska beskattningsregler. I övrigt är bestämmelser som uttryckligen bara avser svenska handelsbolag inte tillämpliga på i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Bestämmelserna innebär att en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas fullt ut för sin andel av den juridiska personens inkomster. Av 42 kap. 22 § IL följer att delägaren inte ska beskattas för eventuell utdelning från en sådan person.

En begränsat skattskyldig delägare är inte skattskyldig för sin andel av inkomsterna. Detta gäller även om den utländska juridiska personen har inkomster i Sverige.

Underskott från en i utlandet delägarbeskattad juridisk person får, enligt 14 kap. 11 § första stycket IL, bara dras av om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller i ett område som anges i bilaga 39 a IL och inte omfattas av de undantag som anges där. Underskott som inte har kunnat dras av, exempelvis därför att den juridiska personen inte hör hemma i en stat inom EES, får föras vidare till följande beskattningsår och dras av mot överskott i den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen. Bestämmelsen gäller bara för de delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som är juridiska personer. För fysisk person som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person utgör inkomsten en egen förvärvskälla. Underskott som inte har kunnat dras av får föras vidare till följande år och dras av mot överskott från den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen.

I Sverige obegränsat skattskyldigt företag och fysisk person som äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är således fullt ut skattskyldiga för dennes inkomst. Avdragsrätten för underskott är olika beroende på om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hör hemma i en stat inom EES eller inte och om delägaren är ett företag eller en fysisk person.

Om ett utländskt delägarbeskattat företag inte utgör en utländsk juridisk person behandlas det som ett enkelt bolag. En avyttring av en andel i ett enkelt bolag ses skattemässigt som en avyttring av delägarens del av det enkla bolagets tillgångar och skulder.

Av RÅ 1997 ref. 36 framgår att kapitalvinst vid försäljning av andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska beräknas enligt bestämmelserna i 52 kap. IL.

Utländsk juridisk person med lågbeskattad inkomst

Delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattad inkomst kan – om vissa villkor är uppfyllda – beskattas för sin andel av den utländska juridiska personens överskott enligt de s.k. CFC-bestämmelserna i 39 a kap. IL. Bestämmelserna är en konsekvens av reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingade andelar.

Med delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster avses enligt 39 a kap. 2 § första stycket IL en skattskyldig fysisk eller juridisk person som vid utgången av beskattningsåret – tillsammans med personer i intressegemenskap – direkt eller indirekt genom andra utländska juridiska personer äger eller kontrollerar minst 25 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster.

Enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL ska, om inte annat följer av bestämmelserna i 39 a kap. 7–8 §§ IL, nettoinkomsten hos en utländsk juridisk person anses lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lindrigare än den beskattning som skulle ha skett i Sverige om 55 procent av den utländska juridiska personens nettoinkomst hade utgjort överskott av näringsverksamhet för ett aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige.

4.4.2 Fast driftställe

Begreppet fast driftställe definieras i 2 kap. 29 § första stycket IL som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. I paragrafens andra stycke anges att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet samt fastighet som är lagertillgång i näringsverksamhet. Den svenska definitionen av fast driftställe är anpassad till motsvarande definition i OECD:s modellavtal, se artikel 7 med kommentarer i modellavtalet.

Varje delägare i ett svenskt handelsbolag ska beskattas för sin andel av handelsbolagets inkomster om delägaren är obegränsat skattskyldig i Sverige. En utländsk juridisk person är som ovan redovisats begränsat skattskyldig i Sverige och därmed, såvitt här är av intresse, skattskyldig för inkomst bl.a. från fast driftställe eller fastighet i Sverige, 6 kap. 7 och 11 §§ IL.

En begränsat skattskyldig utländsk juridisk person är bara skattskyldig för kapitalvinst vid försäljning av andel i svenskt handelsbolag när andelen är en tillgång som hör till ett fast driftställe som den utländska juridiska personen har i Sverige. Frågan om fast driftställe är således av intresse både vad gäller kapitalvinstbeskattningen som beskattningen av den utländska juridiska personens inkomst.

4.4.3 Kupongskattelagen

Kupongskatt tas ut på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag när mottagaren av utdelningen är hemmahörande utomlands. Bestämmelserna om kupongskatt finns i en särskild lag, kupongskattelagen (1970:624), KupL, och ersätter beskattningen enligt bestämmelserna i IL.

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger när mottagaren av utdelningen är fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige eller utländsk juridisk person om utdelningen inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige. Av 4 § första stycket KupL framgår dock att utländsk juridisk person inte är skattskyldig för sådan del av utdelningen som enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL ska beskattas hos delägaren. Av bestämmelsens andra stycke framgår att handelsbolag är

skattskyldiga till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige och som belöper på delägare som är begränsat skattskyldig.

Av 4 § sjätte och sjunde styckena KupL framgår att skattskyldighet inte föreligger för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 IL, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 IL. Som förutsättning för skattefriheten gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ IL, om det utländska bolaget hade varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § IL gäller dock att andelen ska ha ägts minst ett år vid utdelningstillfället för att skattefrihet ska föreligga.

4.5 Skalbolag

I 49 a kap. IL finns bestämmelser om fysiska personers försäljning av andel i skalbolag (prop. 2001/02:165, bet. 2001/02:SkU23, rskr. 2001/02:265, SFS 2002:536). Bestämmelser om företags försäljning av andel i skalbolag infördes i samband med bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar och finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:222). Syftet med bestämmelserna i 25 a kap. och i 49 a kap. IL är att motverka handel med skalbolag.

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

Bestämmelserna om skalbolagsbeskattning för företag motsvarar i huvudsak de regler som gäller för fysiska personer. Vissa skillnader finns dock. När en fysisk person säljer en andel i ett skalbolag ska denne beskattas för kapitalvinsten. Kapitalvinsten ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet det beskattningsår som andelen säljs. När en juridisk person säljer en andel i ett skalbolag ska köpeskillingen tas upp som kapitalvinst. En juridisk person har dessutom rätt att kvitta underskott i näringsverksamhet mot kapitalvinsten.

Skalbolagsbeskattning omfattar inte företags försäljning av andel i handelsbolag eller handelsbolags försäljning av delägar rätt. Anledningen till att företagets försäljning av andel i handelsbolag och handelsbolagens försäljning av delägar rätt inte omfattas av skalbolagsbestämmelserna är att kapitalvinsten i ifrågavarande fall inte är skattefri. Eftersom försäljningarna inte är skattefria hade en beskattning enligt skalbolagsbestämmelserna kunnat medföra dubbelbeskattning av kapitalvinster i företagssektorn.

4.6 Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

I lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, finns bestämmelser om skyldighet att lämna självdeklarationer, särskilda uppgifter

och kontrolluppgifter. I lagen finns också bestämmelser med anknytning till dessa uppgiftsskyldigheter.

Vad en självdeklaration ska innehålla regleras i 3 kap. LSK. De för kapitlet gemensamma bestämmelserna finns i 3 kap. 1 § LSK som innehåller de generella bestämmelserna om vad en självdeklaration ska innehålla. Av punkt 4 framgår att en självdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs för att beräkna i punkten angivna skatter och avgifter samt pensionsgrundande inkomst, vilka fastställs i samband med den årliga taxeringen.

4.7 Taxeringslagen

I taxeringslagen (1990:324), TL, finns bestämmelser bl.a. om fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt IL m.fl. lagar, om handläggning av ärenden om särskilda avgifter samt om vad som ska gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.

Bestämmelser om skattetillägg finns i 5 kap. TL. För att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 5 kap. 1 § TL måste vissa formella förutsättningar vara uppfyllda, nämligen

- att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, samt
- att denna oriktiga uppgift lämnats på annat sätt än muntligen,
 - under förfarandet, och
 - till ledning för det aktuella årets taxering eller i ett mål om taxering.

En ytterligare förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 1 § TL är att skatt skulle ha påförts den skattskyldige eller dennes make med ett för lågt belopp (5 kap. 4 § första stycket TL) eller att underskott av tjänst eller näringsverksamhet har blivit för högt (5 kap. 6 § första stycket TL).

Vidare gäller som förutsättning för att skattetillägg ska tas ut att det skattebelopp som kunde ha undandragits inte är obetydligt (5 kap. 8 § 5 TL). Skattetillägg kan också tas ut i fall skatten på grund av s.k. äkta kvittningsinvändning påverkar först ett kommande taxeringsår (5 kap. 7 § TL).

5 Skatteverkets förslag om en ny ordning för beskattning av handelsbolag

5.1 Allmänna utgångspunkter

Skatteverkets bedömning och förslag: Handelsbolagen bör infogas i det nuvarande systemet med skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Skälen för Skatteverkets bedömning och förslag: Andel i handelsbolag och handelsbolags innehav av andel i företag omfattas inte av bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingad andel. Detta har medfört ett i flera avseenden asymmetriskt och svårtillgängligt system för beskattning av handelsbolag. För att förhindra kringgåenden av bestämmelserna om avdragsförbud för förlust på näringsbetingad andel finns ett komplicerat regelsystem för handelsbolagen syftande till att förhindra transaktioner som skulle kunna leda till avdrag för vissa kapitalförluster som inte ska kunna dras av. Det nuvarande systemet innebär en olikformig hantering av olika företagsformer eftersom handelsbolagen som sådana behandlas på ett annat sätt än andra vanligt förekommande företagsformer, såsom aktiebolag.

Näringslivets organisationer har i olika sammanhang lyft fram frågan om behovet av en översyn av handelsbolagsbeskattningen och att även handelsbolagen borde omfattas av bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel. Samverkan genom handelsbolag är vanligt förekommande bland företag verksamma i riskkapitalbranschen. Svenska Riskkapitalföreningen har i sina yttranden i anslutning till tidigare lagstiftningsarbeten på företagsbeskattningsområdet framfört att skattefriheten för kapitalvinst på näringsbetingad andel även borde omfatta handels- och kommanditbolag. Föreningen har framhållit att det är viktigt att även dessa företagsformer omfattas av skattefriheten på näringsbetingad andel för att svenskt näringsliv ska få större tillgång till internationellt riskkapital. Enligt föreningen har skälen för att inkludera handels- och kommanditbolagen i detta system dessutom blivit allt starkare i takt med en ökad internationalisering av kapitalet och ett utvidgat samarbete inom Europeiska unionen (EU) och Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).

I sitt slutbetänkande (SOU 2005:99) påpekade 2002 års företagsskatteutredning att reglerna för handelsbolagen borde ses över på flera punkter. Det har dessutom konstaterats att i ett internationellt perspektiv är enkla och lättillgängliga beskattningsregler för företagen något som stärker Sveriges konkurrenskraft (prop. 2005/06:100 s. 118).

Det finns enligt Skatteverkets mening starka skäl som talar för att i så stor utsträckning det är möjligt infoga handelsbolagen i det befintliga systemet med skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingad andel. Genom att ta in handelsbolagen i systemet med skattefrihet på utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar kan man komma till rätta med den omotiverade merbeskattningen av handelsbolagen vad t.ex. gäller utdelningar och orealiserade värden i flera led. Detta skulle dessutom utgöra en naturlig fortsättning på arbetet med lättnader i kapitalvinstbeskattningen i

bolagssektorn. Det finns även behov av förenklingar av ett komplext och svårtillgängligt beskattningssystem för företag som är delägare i handelsbolag. En sådan beskattningsordning för handelsbolagen skulle medföra en i stort sett likformig hantering av företagen oberoende av företagsform och skulle dessutom kunna bereda väg för att nödvändiga omstruktureringar med handelsbolag i företagssektorn underlättas och inte förhindras eller försvåras genom de i nuvarande system förekommande beskattningsekvenserna.

Ett infogande av handelsbolagen i systemet med skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar förutsätter enligt Skatteverket att grunderna för det nu gällande regelsystemet på området i stort inte förändras och att risken för skatteundandragande inte ökar. Nuvarande ordning för beskattning av handelsbolag innebär att delägarna i större eller mindre omfattning följer olika beskattningssystem beroende på om dessa är fysiska personer eller företag. De olika systemen för ägarbeskattning gäller även handelsbolag med en ägarkrets som består av såväl företag som fysisk person.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser Skatteverket att handelsbolagens kapitalvinstbeskattning i två väsentliga avseenden bör avskaffas. För det första bör andel i handelsbolag kunna säljas utan kapitalvinstbeskattning. Genom en sådan lösning skulle det vara möjligt att äga näringsbetingade andelar också i handelsbolag. För det andra bör handelsbolag kunna sälja andel i företag utan kapitalvinstbeskattning och kunna ta emot utdelning skattefritt. Detta bör dock bara vara möjligt till den del handelsbolagsdelägaren, om denne själv i stället hade ägt andelarna i företaget, inte skulle ha tagit upp kapitalvinsten respektive utdelningen till beskattning.

För frågan om rätten till avdrag för kapitalförluster på andel i handelsbolag och på andel som ägs av handelsbolag skulle den ordning som följer av Skatteverkets förslag innebära att kapitalförlust inte ska kunna dras av i den mån motsvarande kapitalvinst hade varit skattefri för delägaren. Ett alternativ till en sådan generell begränsning av avdragsrätten skulle kunna vara en ordning med en begränsad rätt till avdrag för kapitalförlust, eventuellt i form av ett avdrag för nettoinvesterat kapital vid likvidation och konkurs, enligt det förslag som 2002 års företagsskatteutrednings lämnat för aktiebolag. Frågan om det bör införas en möjlighet till en begränsad rätt till avdrag för kapitalförlust, även om motsvarande kapitalvinst skulle vara skattefri, är dock sådan att den lämpligast bereds i en partssammansatt utredning och berörs inte vidare i denna promemoria.

De förslag som Skatteverket lämnar i denna promemoria har utformats med det nuvarande systemet med skattefrihet för kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar som förebild. I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser för delägare i aktiebolag, de s.k. 3:12-reglerna, som i princip ska förhindra att ersättningar som i realiteten är tjänsteinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. I Skatteverkets förslag har beaktats att 3:12-reglerna bör upprätthållas fullt ut.

5.1.1 Olika former av ägande

Skatteverkets bedömning och förslag: Andel i handelsbolag som ägs av företag ska vara näringsbetingad. Kapitalvinst på en näringsbetingad andel i handelsbolag ska vara skattefri och motsvarande kapitalförlust på andelen ska inte dras av.

Systemet för kapitalvinstbeskattningen av fysiska personer som äger andel i handelsbolag bibehålls.

Skälen för Skatteverkets bedömning och förslag: I dagens system ska kapitalvinst på andel i handelsbolag tas upp. Kapitalvinst och utdelning på näringsbetingad andel är däremot skattefri. Handelsbolag kan inte äga andel som är näringsbetingad varför kapitalvinst och utdelning på en sådan andel ska tas upp. Kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag ska i princip dras av men bara till den del den inte beror på en realiserad eller orealiserad värdenedgång på en av handelsbolaget ägd delägarrätt. Rätten till avdrag för sådana kapitalförluster kan även på annat sätt vara begränsad på grund av att handelsbolagets delägare själv hade saknat avdragsrätt för förlusten om delägarrätten i stället hade ägts av denne. Kapitalförlust på andel som är näringsbetingad kan inte dras av.

Enligt den nuvarande ordningen är det bara företag som kan inneha näringsbetingad andel och som omfattas av gällande system med skattefrihet på utdelning och kapitalvinst. När det gäller handelsbolag kan dess ägarstruktur skifta såtillvida att ett handelsbolag kan ägas bara av företag, bara av fysiska personer eller av såväl företag som fysiska personer.

Beskattningen av handelsbolag skulle kunna utformas med utgångspunkt i handelsbolagets ägarstruktur, varvid gränsdragningen för det skattefria systemet skulle vara beroende av om handelsbolagets delägarkrets bara skulle bestå av företag eller bara av fysiska personer. Den civilrättsliga regleringen för handelsbolagen innebär dock att ägarförändringar i handelsbolag kan ske snabbt, enkelt och formlöst. För att förhindra kringgåenden vid ägarförändringar i handelsbolag skulle en sådan ordning föra med sig komplicerade skatterättsliga bestämmelser, t.ex. i form av bestämmelser för avskattning och återföring av belopp, när ett handelsbolags ägarstruktur förändras. Även om någon ägarförändring inte inträffat skulle – för handelsbolag med en ägarkrets bestående av såväl sådana företag, som i dagens system kan inneha näringsbetingade andelar, som fysiska personer – en sådan ordning tvinga fram komplicerade särlösningar för att förhindra kringgåenden genom det blandade ägarförhållandet i sig. Det framstår därför inte som möjligt att införa ett system som utgår från sådana skillnader i handelsbolagets ägande såsom handelsbolag med bara fysiska personer som delägare, med bara företag som delägare eller med såväl företag som fysiska personer som delägare.

Mot denna bakgrund bör en ny ordning för beskattning av handelsbolag följa nuvarande system med olikheter i beskattningen beroende på de enskilda delägarnas ställning. Härigenom kan även handelsbolag med blandat ägande tämligen enkelt infogas i den nya ordningen.

Med *företag* avses i avsnitten 5.1 och 5.2 ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är investmentföretag, en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom det

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar något sådant svenskt företag som angetts ovan. Det ska alltså röra sig om en juridisk person som kan äga näringsbetingad andel och som ingår i uppräknningen i 24 kap. 13 § och 25 a kap. 3 § IL. Då begreppet *fysisk person* används i avsnitten 5.1 och 5.2 avses förutom fysisk person också sådan juridisk person som inte kan äga näringsbetingad andel. De juridiska personer som avses i detta sammanhang är t.ex. investmentföretag, skattebefriade stiftelser och ideella föreningar samt sådana utländska företag som inte motsvarar någon av de företagsformer som ingår i uppräknningen i ovan angivna bestämmelser. På motsvarande sätt avses med begreppet *blandat ägande* handelsbolag med en ägarkrets som, direkt eller indirekt genom andra handelsbolag, består av såväl företag som fysisk person.

Handelsbolag ägt av företag

Ett infogande av handelsbolagen i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar bör i största möjliga utsträckning följa nuvarande ordning med olika beskattningssystem av delägarna i handelsbolag beroende på om dessa är fysiska personer eller företag. En ny ordning för beskattning av handelsbolag bör heller inte föra med sig större förändringar av systemet än vad som är nödvändigt. I nuvarande system är det bara företag som kan inneha näringsbetingade andelar och som kan ha skattefri kapitalvinst och utdelning på dessa andelar. Denna ordning bör enligt Skatteverket också utgöra grunden för ett infogande av handelsbolagen i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar.

I det nuvarande systemet är onoterade andelar näringsbetingade. Frågan är om en liknande avgränsning lämpar sig för handelsbolagen. Andel i ett svenskt handelsbolag kan inte vara marknadsnoterad eller ägas i kapitalplacerings syfte. Andel i handelsbolag som ägs av företag har därför stora likheter med sådana andelar som i dagens system är näringsbetingade. Med hänsyn till att en onoterad andel i företag alltid utgör ett näringsbetingat innehav saknas i princip anledning att ha några särskilda kriterier för att en handelsbolagsandel ska anses vara näringsbetingad annat än att andelen ska ägas av ett sådant företag som i dagens system kan äga näringsbetingade andelar. Dessutom kan innehav av en handelsbolagsandel i princip alltid sägas vara betingat av den rörelse som bedrivs av ägarbolaget.

Bedömningen ovan utgår från interna svenska förhållanden. Även om det i dagsläget inte är möjligt att peka ut i utlandet delägarbeskattade subjekt som vid en tillämpning av intern svensk rätt skulle kunna anses vara marknadsnoterade eller ägas i kapitalplacerings syfte kan det inte uteslutas att sådana skulle kunna förekomma. För att säkerställa att kravet på att andelen ska vara onoterad inte kringgås med hjälp av utlandstransaktioner som i dagsläget inte helt kan förutses, bör ett krav på att andelen inte är noterad även gälla för andel i handelsbolag.

I dagens system kan även utdelning och kapitalvinst på marknadsnoterad delägar rätt vara skattefri om vissa villkor är uppfyllda. Frågan om även en marknadsnoterad delägarbeskattad juridisk person ska omfattas av de i denna promemoria föreslagna reglerna bör givetvis omprövas om förhållandena skulle förändras och det då skulle visa sig att behov av sådana regler föreligger.

Det skulle kunna finnas farhågor för att avdragsförbudet för kapitalförlust på handelsbolagsandel kan kringgås genom nya ”finansiella produkter” med

handelsbolagsandelar som underliggande tillgång. Bestämmelsen i 25 a kap. 19 § IL förhindrar dock en sådan utveckling. I denna bestämmelse räknas nämligen ett antal tillgångar upp som inte medför rätt till avdrag för kapitalförlust om förlusten uppkommer i ett sådant företag som kan inneha näringsbetingade andelar. I punkten 4 anges att en kapitalförlust inte får dras av om den avser en tillgång eller en förpliktelse där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägar rätt. Eftersom andel i handelsbolag kan vara näringsbetingad i det föreslagna systemet för beskattning av handelsbolag kommer eventuella finansiella produkter, där en handelsbolagsandel är den underliggande tillgången, att omfattas av bestämmelsens avdragsförbud. Av 25 a kap. 19 § andra stycket IL framgår dessutom att bestämmelsen även gäller tillgångar som ägs indirekt genom handelsbolag.

Med anledning av vad som anförts ovan föreslår Skatteverket att andel i ett svenskt handelsbolag som ägs av företag ska anses utgöra ett näringsbetingat innehav för ägaren under förutsättning att andelen i handelsbolaget är onoterad. Andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska därvid likställas med andel i ett svenskt handelsbolag.

Sammanfattningsvis innebär förslaget i denna del att andel i handelsbolag som ägs av företag ska vara näringsbetingad för delägaren. Kapitalvinst på andelen är därför skattefri och motsvarande kapitalförlust ska inte dras av. Om andelen i handelsbolaget, i de troligen sällsynta fall som skulle kunna aktualiseras, skulle vara marknadsnoterad är denna inte näringsbetingad.

Handelsbolag ägt av fysisk person

I nuvarande system beskattas fysisk person som är delägare i handelsbolag för kapitalvinst på andelen i handelsbolaget. Kapitalvinsten ska som regel tas upp i inkomstslaget kapital. Motsvarande kapitalförlust på andelen ska, med vissa begränsningar, som regel dras av. Fysisk person som är delägare i handelsbolag beskattas även för utdelning och kapitalvinst på andel som ägs av handelsbolag. Utdelningen och kapitalvinsten ska som regel tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande kapitalförlust på av handelsbolag ägd andel kan med vissa begränsningar dras av.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag kommer inte att påverkas av förslaget. De redan i dag föreliggande skillnaderna i delägarbeskattningen beroende på om delägaren är företag eller fysisk person kan dock komma att accentueras och den totala effekten av den föreslagna ordning kan utgöra incitament till en fördelning av handelsbolagets inkomster som saknar affärsmässig förankring. För att förhindra detta finns skäl att införa en uttrycklig reglering för fördelningen av handelsbolags inkomster, Skatteverket återkommer till detta i avsnitt 5.5. För att hindra vissa uttag ur handelsbolag finns enligt Skatteverket dessutom behov av en särskild beskattning av fysiska personer för vissa uttag ur handelsbolag, se avsnitt 5.4.

Bestämmelsen i 25 a kap. 24 § IL reglerar överlåtelse av andel i handelsbolag från företag till fysisk person. Enligt bestämmelsen ska de av handelsbolaget, direkt eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag, ägda tillgångarna anses anskaffade för marknadsvärdet. Bestämmelsen ska förhindra att en orealiserad värdenedgång på i lagrummet angivna andelar och vissa andra tillgångar förs från företagssektorn och i

stället utnyttjas av fysiska personer utanför företagssektorn. Även enligt den ordning för beskattning av handelsbolag som följer av Skatteverkets förslag bör detta skydd mot att skattemässigt utnyttja orealiserade tillgångar finnas kvar.

Sammanfattningsvis innebär förslaget i denna del att fysiska personer som är delägare i handelsbolag även fortsättningsvis i stort sett hanteras i linje med nuvarande ordning. Sådana delägare ska således även fortsättningsvis beskattas för kapitalvinst på såväl andel i handelsbolag som på andel som ägs av handelsbolag. Utdelning som tas emot av handelsbolaget ska tas upp. Kapitalförlust på andel i handelsbolag och på andel som ägs av handelsbolag ska dras av i samma utsträckning som dagens system medger.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 3 a §, införs i 25 a kap. IL. I paragrafen anges att i 25 a kap. IL ska med näringsbetingad andel avses andel i handelsbolag som ägs av ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § IL under förutsättning att andelen i handelsbolaget inte är marknadsnoterad. Förslaget föranleder dessutom ändring i 25 a kap. 19 § IL, 50 kap. 8 a och 10 §§ IL samt 52 kap. 6 och 7 §§ IL.

5.1.2 Andel ägd av handelsbolag

Skatteverkets förslag: Kapitalvinst på andel som ägs av handelsbolag ska vara skattefri till den del den hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt och sålt andelen. Motsvarande kapitalförlust ska inte dras av.

Utdelning på en av ett handelsbolag ägd andel ska vara skattefri till den del den hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt andelen och tagit emot utdelningen.

Skälen för Skatteverkets förslag: Företag, men inte fysiska personer, kan äga näringsbetingad andel. Såsom konstaterats tidigare kan ägarförändringar i handelsbolag ske snabbt, enkelt och formlöst. Mot bakgrund av att förslaget i princip påverkar alla förekommande kombinationer av ägande av handelsbolag, såsom fall då andelarna ägs av bara fysiska personer, bara företag eller genom blandat ägande, framstår det inte som lämpligt att föra in handelsbolagen som sådana i katalogen över företag som kan äga näringsbetingad andel. En reglering som medger handelsbolag att äga näringsbetingad andel skulle ofrånkomligen föra med sig ett stort antal bestämmelser inriktade på att förhindra kringgåenden när ett handelsbolags ägarförhållanden förändras eller är i form av blandat ägande. Sådana bestämmelser skulle vara svåra att tillämpa och kontrollera samt medföra ett alltför tekniskt komplicerat regelverk för att kunna genomföras. Utgångspunkten för Skatteverkets förslag är därför att andel som ägs av handelsbolag inte ska vara näringsbetingad.

Utdelning till handelsbolag bör däremot vara skattefri till den del handelsbolagsdelägarna hade kunnat ta emot utdelningen skattefritt om andelen i det utdelande företaget hade ägts direkt av dessa.

Enligt Skatteverkets mening bör utdelning och kapitalvinst hanteras likformigt. Om utdelning på en andel ska kunna tas emot skattefritt bör även kapitalvinst på andelen i motsvarande utsträckning omfattas av skattefriheten. Skattefriheten ska dock bara avse de fall då motsvarande kapitalvinst inte

skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt och avyttrat andelen. Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan ska bedömningen av om skattefrihet föreligger i stället göras med utgångspunkt i dennes skattemässiga ställning. Med en sådan ordning är det t.ex. inte möjligt att tekniskt föra över en kapitalvinst som är skattefri för en viss delägare vid tidpunkten för avyttringen till en annan delägare som inte omfattas av denna skattefrihet.

Hanteringen av kapitalvinst och kapitalförlust ska vara symmetrisk och i det nya systemet ska kapitalförlust inte kunna dras av i den mån motsvarande kapitalvinst hade varit skattefri. En bestämmelse med den innebörden finns redan i nuvarande regelverk.

Skatteverkets förslag i denna del innebär att utdelning på andel som ägs av handelsbolag och kapitalvinst på sådan andel ska tas upp till den del utdelningen respektive kapitalvinsten belöper sig på en andel som ägs av en delägare som inte kan äga näringsbetingad andel och därför inte själv kan ha skattefri utdelning och kapitalvinst. Kapitalförlust på andel som ett handelsbolag avyttrat ska dras av till den del motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp. Förslaget innebär därmed inte några förändringar vad gäller av fysiska personer ägda handelsbolag. Till den del ett handelsbolag, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra handelsbolag, ägs av företag innebär förslaget att utdelning som tas emot av handelsbolag och handelsbolags kapitalvinster på andel är skattefri samt att motsvarande kapitalförlust inte ska dras av.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 17 b §, införs i 24 kap. IL och ändringar i 25 a kap. 23 § IL.

5.2 Särskilt om internationella förhållanden

Skatteverkets bedömning: Kretsen av företag som kan äga näringsbetingad andel ska även fortsättningsvis begränsas till företag som hör hemma i en stat inom EES.

Skälen för Skatteverkets bedömning: Definitionen av näringsbetingad andel anger att utländska bolag hemmahörande inom EES kan äga en sådan andel. Bestämmelsen infördes för att regelverket inte skulle stå i strid med EG-rätten. I dagsläget omfattar bestämmelsen således inte andel ägd av företag utanför EES. En utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde till företag med säte i stater utanför EES är inte nödvändig med hänsyn till Sveriges internationella åtaganden. En sådan utvidgning av bestämmelsen skulle dessutom kunna medföra fiskala problem genom att utländska företag hemmahörande i stater med vilka Sverige inte har något informationsutbyte, t.ex. skatteparadis, skulle komma att omfattas. Det utländska företaget skulle härigenom kunna ta emot skattefri utdelning via ett fast driftställe i Sverige och även kunna avyttra andel skattefritt.

Kapitalvinst och utdelning på andel som ägs av ett utländskt bolag utanför EES ska enligt svenska interna bestämmelser tas upp. Motsvarande kapitalförlust ska dras av. Kapitalförlusten får dock, enligt 48 kap. 26 § IL, bara dras av mot motsvarande kapitalvinster. Till den del förlusten inte kan

dras av behandlas den följande beskattningsår som en ny kapitalförlust hos det utländska företaget. När det gäller utländska ägare av näringsbetingad andel är de svenska reglerna om skattefrihet bara tillämpliga om andelen hör till ett i Sverige beläget fast driftställe.

Skatteverket föreslår inga ändringar i dessa bestämmelser.

5.2.1 Svensk delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

Skatteverkets bedömning och förslag: Kapitalförlust på andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande utanför EES ska inte dras av.

Skälen för Skatteverkets bedömning och förslag: Enligt 5 kap. 2 a och 3 §§ IL är ett i Sverige obegränsat skattskyldigt företag som äger andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person skattskyldig i Sverige för personens inkomster. Motsvarande gäller för en i landet obegränsat skattskyldig fysisk person. Rätten till avdrag för underskott är enligt 14 kap. 11 § IL begränsad. Skatteverket föreslår inte några ändringar i denna del.

En i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES ska enligt Skatteverkets mening – i likhet med en andel i ett svenskt handelsbolag – kunna vara näringsbetingad.

När det gäller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en stat utanför EES anser dock Skatteverket att situationen är en annan och att det finns flera anledningar till att behandla sådana personer på annat sätt än personer med hemvist inom EES. För det första medför EG-fördragets bärande principer om icke-diskriminering på grund av nationalitet att svenska företag inte får behandlas förmånligare än inom unionen konkurrerande företag. Även om Island, Liechtenstein och Norge inte har EG-fördragets skydd har det ansetts lämpligt att inkludera hela EES och att behandla företag inom detta på samma sätt. EG-rätten är tvingande för medlemsstaterna och någon valmöjlighet finns således inte för Sverige i denna del. Däremot finns det inga EG-rättsligt tvingade regler för företag utanför unionen. Artikel 56 i EG-fördraget anger i och för sig ett förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. En allmänt rådande uppfattning är dock att kontrollskäl kan åberopas för att rättfärdiga diskriminerande skatteregler i förhållande till tredje stat. När det gäller tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG har också EG-domstolen i mål nr C-101/05 uttalat följande.

”Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att frihet från skyldighet att erlagga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en medlemsstat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma.”

För det andra är i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ingen homogen grupp. Det kan finnas ett flertal olika former för delägarbeskattade associationer och av dessa kanske bara några få liknar vad som i Sverige avses med handelsbolag. Det finns även olika former av skattemässigt transparenta associationer som bolagsrättsligt liknar aktiebolag, dvs. med ett begränsat ansvar för bolagets skulder. De varierande associationsformerna medför problem vid bestämmande av det enskilda företagens skattemässiga ställning. En generell regel för samtliga i skattehänseende mer eller mindre transparenta subjekt med säte utanför EES underlättar tillämpningen och ökar förutsebarheten av nu framlagda förslag.

Av Skatteverkets förslag följer att kapitalvinst på andel i ett svenskt handelsbolag är skattefri och att motsvarande kapitalförlust inte får dras av. Eftersom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person i detta sammanhang ska vara jämställd med svenskt handelsbolag bör det inte vara möjligt att dra av kapitalförlust på andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. För att motverka kringgående av avdragsförbudet krävs en särreglering för i utlandet delägarbeskattade juridiska personer utanför EES när det gäller kapitalförluster.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser Skatteverket, vad gäller andelar i sådana i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som är hemmahörande i stater utanför EES, att kapitalvinst på sådan andel även fortsättningsvis ska tas upp. När det gäller kapitalförlust på andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande utanför EES föreslår Skatteverket att avdrag för kapitalförlust inte får göras.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny sjätte punkt införs i 25 a kap. 19 § första stycket IL.

5.2.2 Utländsk delägare i svenskt handelsbolag

Skatteverkets förslag: Kapitalförlust ska inte dras av när ett företag med hemvist utanför EES avyttrar en andel i ett handelsbolag som tillhör företagets fasta driftställe i Sverige.

Skälen för Skatteverkets förslag: En utländsk delägars avyttring av en andel i ett svenskt handelsbolag ska tas upp om andelen hör till ett fast driftställe i Sverige. I prop. 2002/03:96 s. 109 uttalas att en näringsbetingad andel normalt alltid tillhör ett fast driftställe i Sverige om innehavet betingas av den verksamhet som bedrivs vid det fasta driftstället.

För att Skatteverkets förslag till bestämmelser om skattefri kapitalvinst på andel i handelsbolag inte ska utgöra ett hinder mot etableringsfriheten måste samma bestämmelser gälla för såväl delägare hemmahörande i Sverige som i en stat inom EES. Bestämmelserna har bara betydelse när en begränsat skattskyldig delägare har ett fast driftställe i Sverige i vilket andelen utgör en tillgång. Bestämmelserna bör även omfatta indirekt ägande via en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

När det gäller utländska juridiska personer med säte utanför EES finns inte krav på att dessa personer måste behandlas på samma sätt som svenska företag och företag inom EES. För att undanröja incitament till

skatteplanering föreslår Skatteverket därför att kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte ska få dras av för sådana delägare.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 25 a kap. 20 § IL.

5.3 Den justerade anskaffningsutgiften

5.3.1 Fastställelse av den justerade anskaffningsutgiften

Skatteverkets förslag: Den justerade anskaffningsutgiften ska vid 2011 års taxering fastställas för delägare i handelsbolag.

Delägare som vid 2011 års taxering har en negativ justerad anskaffningsutgift på andel i handelsbolag ska ta upp ett belopp motsvarande det negativa värdet som intäkt. Om delägaren begär det ska intäkten fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar, dock med minst 50 000 kronor per år.

Skattetillägg ska kunna tas ut om för hög positiv JAU redovisats.

Skälen för Skatteverkets förslag: Delägare i ett handelsbolag kan ha en andel med negativ JAU. Ett negativt värde på andelen kan uppkomma genom att delägarens uttag ur handelsbolaget beloppsmässigt överstiger tillskott och delägarens andel av handelsbolagets överskott. Negativt värde på andel kan även föreligga om delägaren fått avdrag för belopp som beror på handelsbolagets underskott. Vid försäljning av en handelsbolagsandel med negativ JAU ska, enligt den nuvarande ordningen, det negativa beloppet läggas till den ersättning som erhålls för andelen. Härigenom beskattas delägaren vid kapitalvinstbeskattningen för det negativa värdet på andelen.

Vid 2007 års taxering redovisade 5 559 företag och 31 908 fysiska personer negativ JAU med sammanlagt cirka 19 miljarder kronor. I det stora flertalet fall hänför sig andelar med negativ JAU till handelsbolag som avvecklat sin verksamhet och härigenom inte längre bedriver någon egen verksamhet. Anledningen till att bolagen inte har upplösts kan som regel förklaras med den latenta skatteskulden på andelen som skulle medföra beskattning vid upplösning av bolaget eller avyttring av andelen.

Företag med negativ JAU

Skatteverkets förslag innebär att företag från 2011 års taxering kan äga handelsbolagsandelar som är näringsbetingade. Förslaget för med sig att företagets kapitalvinster på andelar i handelsbolag inte längre beskattas och att det skattefria området för kapitalvinster och utdelningar utvidgas överlag när det gäller företag som är delägare i handelsbolag. Genomförs den nu föreslagna ordningen skulle – om inte regler av annan innebörd tas in i IL – företag som vid övergången till det nya systemet har en ackumulerad negativ JAU helt undgå beskattning av detta belopp.

Enligt Skatteverkets mening bör företag som omfattas av Skatteverkets förslag om att andel i handelsbolag ska vara näringsbetingad beskattas för andel med negativ JAU. Delägare som redan har avvecklat sina handelsbolag har beskattats för den negativa JAU:en på andelen. Inte minst av rättviseskäl

framstår det som rimligt att dessa latenta krav på beskattning hanteras likformigt oavsett om andelar med negativa värden redan har tagits upp eller ska tas upp till beskattning enligt nu gällande system. Skatteverket förslår därför att företag som är delägare i handelsbolag med negativ JAU ska ta upp det ackumulerade negativa beloppet som intäkt vid 2011 års taxering. Denna tidpunkt för beskattning av negativ JAU på en andel sammanfaller med den tidpunkt då Skatteverket förslag om skattefrihet på andel i handelsbolag träder i kraft.

För delägare med stor negativ JAU kan förslaget innebära att betydande belopp ska tas upp som intäkt. För att något mildra den skattebelastning som förslaget kan föra med sig för en del delägare föreslår Skatteverket att intäkten ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. En sådan fördelning får dock inte medföra att belopp understigande 50 000 kronor återförs per år. Om andelen i handelsbolaget avyttras efter 2011 års taxering ska beloppet i sin helhet tas upp som intäkt av säljaren det beskattningsår då andelen avyttras. Om andelen i handelsbolaget inlöses eller handelsbolaget upplöses ska beloppet tas upp i sin helhet det beskattningsår andelen inlöses eller handelsbolaget upplöses.

Fysisk person med negativ JAU

Enligt Skatteverket bör även fysisk person som är delägare i handelsbolag med negativ JAU beskattas för det negativa värdet på andelen. Skatteverket återkommer till denna fråga i avsnitt 5.4.

Fastställelse av JAU

JAU:en har betydelse i olika sammanhang och ska inte bara läggas till grund för kapitalvinstberäkningen när andelen avyttras. Anskaffningsutgiften kommer även till användning som underlag för beräkning av räntefördelning och expansionsfond för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

I det nuvarande systemet saknar Skatteverket möjlighet att fastställa en delägars JAU. Såsom framgår ovan innebär Skatteverkets förslag att samtliga delägare i handelsbolag vid 2011 års taxering ska redovisa den ackumulerade JAU:en på sina andelar i handelsbolag och beskattas för belopp motsvarande andelens negativa värde. Detta nödvändiggör att JAU:en fastställs vid detta års taxering. För att underlätta de skattskyldigas och Skatteverkets fortsatta hantering av JAU:en efter 2011 års taxering bör värdet på andelen därefter fastställas årligen. Eftersom Skatteverkets förslag innebär att andel i handelsbolag är näringsbetingad för delägare som är företag berörs bara fysiska personer som är delägare i handelsbolag av denna årliga fastställelse av JAU:en.

Ett årligt fastställande av JAU:en för fysiska personer skulle skapa förutsättningar för en maskinell hantering för beräkningen av JAU:en. En sådan möjlighet skulle dessutom innebära att uppgift om andelens ingående värde skulle kunna förifyllas på delägens deklarationsblankett. Såväl Skatteverkets som de skattskyldigas hantering av förändringar av värdet på andelen skulle härigenom kunna förenklas betydligt.

Skatteverket föreslår därför att det införs bestämmelser i IL och taxeringslagen (1990:324), TL, som möjliggör att delägens justerade anskaffningsutgift på andel i handelsbolag enligt 50 kap. 5 och 6 §§ IL kan fastställas årligen vid dennes taxering. Det bör dessutom införas en

bestämmelse i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, varav framgår att en självdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av JAU enligt 50 kap. IL.

Skattetillägg

I det av Skatteverket föreslagna systemet kommer JAU:en att få ytterligare betydelse vid inkomstbeskattningen i det att fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska ta upp negativ JAU som inkomst av passiv näringsverksamhet, se avsnitt 5.4. Det blir således av största betydelse att den årliga redovisningen av de uppgifter som krävs för beräkning av JAU – positiv såväl som negativ – är korrekta. Enligt Skatteverket krävs det därför att det i TL tas in uttryckliga bestämmelserna om att skattetillägg kan tas ut också till den del den oriktiga uppgiften inte medför någon beskattning för uttag ur handelsbolag enligt 15 kap. 11 § IL, dvs. till den del en för hög positiv JAU redovisats. Skatteverket föreslår därför i denna del att det införs en bestämmelse i TL om att skattetillägg kan tas ut om en handelsbolagsdelägare lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställandet av dennes JAU även till den del uppgiften inte medfört någon beskattning för uttag med stöd av 15 kap. 11 § IL. I det nu aktuella fallet har skattetillägget inte någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande vid kapitalvinstbeskattning som den oriktiga uppgiften inneburit. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att det finns skäl att ta hänsyn till detta förhållande vid bestämmandet av underlaget för uttaget av skattetillägget och att – i likhet med vad som enligt 5 kap. 6 § TL gäller beträffande underskott – i denna del ta ut skattetillägget på ett underlag som utgör en fjärdedel av den för högt redovisade positiva JAU:en (jfr prop. 1991/92:43 s. 78 och 2002/03:106 s. 166 f). Till den del rättelsen av den oriktiga uppgiften medför beskattning med stöd av 15 kap. 11 § IL ska skattetillägg givetvis tas ut i enlighet med nuvarande bestämmelser i 5 kap. TL.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis innebär Skatteverkets förslag i denna del att handelsbolagsdelägare ska ta upp ett belopp motsvarande den negativa JAU:en vid 2011 års taxering. Företag som är delägare i handelsbolag ska ta upp beloppet som intäkt i näringsverksamheten. När det gäller fysisk person ska beloppet tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet. Vidare innebär förslaget att Skatteverket ska fastställa den utgående JAU:en enligt 50 kap. 5 och 6 §§ IL för fysisk person vid varje därefter följande taxering. Slutligen innebär förslaget att skattetillägg ska kunna tas ut om en oriktig uppgift innebär att en för hög positiv JAU redovisats.

Bestämmelserna i IL, TL och LSK föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring i 1 kap. 1 § TL, att ett nytt tredje stycke införs i 50 kap. 3 § IL, att förhållandet regleras i nya 15 kap. 11 §, att en ny punkt, k, införs i 3 kap. 1 § 4 LSK, att en ny bestämmelse, 6 a §, införs i 5 kap. TL samt att en ny bestämmelse införs i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till IL.

5.3.2 Andel i handelsbolag ägd av företag

Skatteverkets förslag: Bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL om justering av handelsbolagsdelägars anskaffningsutgift ska inte gälla företag vars andel i handelsbolag är näringsbetingad.

Skälen för Skatteverkets förslag: Som ovan nämnts har JAU:en betydelse vid kapitalvinstberäkning när en handelsbolagsandel säljs samt – såvitt avser fysisk person som är delägare i handelsbolag – för beräkning av räntefördelning och expansionsfond. De av Skatteverket i denna promemoria framlagda förslagen innebär vidare att en andel i ett handelsbolag i princip är näringsbetingad när den ägs av ett företag, se avsnitt 5.1.1. Kapitalvinst på andel i handelsbolag kommer därmed att vara skattefri och motsvarande kapitalförlust på en sådan andel inte kunna dras av.

Om denna av Skatteverket föreslagna ordningen genomförs kommer – såvitt avser av företag ägd andel i handelsbolag – JAU inte att fylla någon funktion efter 2011 års taxering. Det finns då inte heller någon anledning att efter denna tidpunkt fortsätta att från företag begära in uppgifter för beräkning av JAU. Skatteverket föreslår i anledning härav att det införs en bestämmelse om att 50 kap. 5 och 6 §§ IL inte ska gälla för företag som är delägare i handelsbolag. Förslaget innebär en minskning av den administrativa bördan för företagen och förenklingar i hanteringen för Skatteverket.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring i 50 kap. 3 § IL.

5.3.3 Benefik överlåtelse av andel i handelsbolag

Skatteverkets förslag: När en näringsbetingad andel i ett handelsbolag överläts benefikt ska mottagarens anskaffningsutgift anses motsvara det belopp för vilket denna beskattats med anledning av förvärvet av andelen.

Skälen för Skatteverkets förslag: Andel i handelsbolag som är näringsbetingad för överlåtaren kan i princip överlåtas genom gåva. Om en tillgång förvärvats genom gåva inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation vilket innebär att överlåtarens JAU på andelen tas över av förvärvaren. Skatteverkets förslag innebär att företag inte ska beräkna någon JAU på andel i handelsbolag som är näringsbetingad. Eftersom företag inte behöver beräkna någon JAU på sådana andelar i handelsbolag är det inte lämpligt att ha ett system som innebär att en förvärvare tar över en anskaffningsutgift från överlåtaren i dessa fall.

En överlåtelse av andel i handelsbolag som är näringsbetingad för överlåtaren kan i vissa fall vara klassificerad som gåva mellan parterna men egentligen avse t.ex. ersättning för av mottagaren utförd arbete. Mottagaren ska i sådant fall beskattas för förvärvet av andelen och dennes anskaffningsutgift på andelen ska då anses motsvara det belopp för vilket denne beskattats med anledning av förvärvet. Eftersom förvärvets anskaffningsutgift bara kan påverkas av om denne beskattats på detta angivna sätt är en konsekvens av den föreslagna bestämmelsen att förvärvarens

anskaffningsutgift ska anses vara noll om denne inte beskattas med anledning av det benefika förvärvet.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att ett nytt tredje stycke införs i 44 kap. 21 § IL.

5.4 Uttag ur handelsbolag i vissa fall

Skatteverkets förslag: Fysisk person som är delägare i ett handelsbolag ska fr.o.m. 2011 års taxering som överskott av passiv näringsverksamhet ta upp ett belopp som motsvarar dennes negativa justerade anskaffningsutgift. Detta belopp ska beräknas med utgångspunkt i 50 kap. 5 och 6 §§ IL men ökas med belopp som dragits av som den fysiska personens andel av bolagets underskott samt minskas med sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka bolagets kapital. Om delägaren begär det ska inkomsten avseende 2011 års taxering fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar, dock med minst 50 000 kronor per år.

Den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. 5 § IL ska ökas med det belopp som tagits upp som överskott av passiv näringsverksamhet.

För en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag ska bestämmelserna om räntefördelning bara omfatta positiv räntefördelning.

Skälen för Skatteverkets förslag: Det förhållandet att en fysisk person som äger andel i ett handelsbolag har en JAU som är negativ beror inte sällan på delägarens uttag ur handelsbolaget eftersom uttag ska minska delägarens anskaffningsutgift på andelen. Delägaren beskattas för den negativa JAU:en vid en avyttring av andelen eller då handelsbolaget upplöses. I nu gällande system påverkar uttag ur handelsbolag således storleken på en framtida kapitalvinst. Om delägarens uttag har lett till att andelens JAU är negativ kan en skatteanpassning till dagens system medföra att handelsbolagets verksamhet avslutas och att bolaget därefter görs vilande. Härigenom kan beskattning av delägarens uttag i realiteten för obegränsad tid skjutas framåt. En negativ JAU kan även medföra negativ räntefördelning enligt 33 kap. IL för delägare som är fysisk person. Även om förfaranden med uttag ur handelsbolag således motverkas av dessa två negativa skattekonsekvenser – kapitalvinstbeskattning av uttag när andelen avyttras och beskattning för negativ räntefördelning – finns risk för missbruk i det system med stora skattefria kapitalvinster och utdelningar som följer av Skatteverkets förslag.

Anta t.ex. att en fysisk person, P, äger två aktiebolag. Aktiebolagen äger gemensamt ett handelsbolag som i sin tur äger ett aktiebolag, X AB. X AB bedriver en vinstgenererande verksamhet. Handelsbolaget säljer X AB till en utomstående köpare för 100. Handelsbolagets delägare beskattas inte för kapitalvinsten i det system som följer av Skatteverkets förslag. Delägarna behåller köpeskillingen för X AB i handelsbolaget. P kan efter handelsbolagets försäljning av X AB gå in som ny delägare i handelsbolaget och ta ut köpeskillingen utan någon annan skattekonsekvens än att anskaffningsutgiften på andelen ska minskas. Eventuellt skulle uttaget kunna föra med sig negativ räntefördelning för P. Exemplet visar dock att det finns anledning att införa bestämmelser som syftar till att förhindra sådana former av förfaranden.

För att förhindra att det föreslagna systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster missbrukas föreslår Skatteverket att ett belopp som i princip motsvarar delägarrens negativa JAU ska tas upp till beskattning. Beloppet bör tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet vilket innebär att inkomsten inte får läggas samman med annan näringsverksamhet som delägaren bedriver. Om en sammanläggning med andra näringsverksamheter hade varit möjlig skulle beskattningsåtgärden kunna elimineras. Så skulle t.ex. kunna vara fallet om den skattskyldige bedriver enskild näringsverksamhet som redovisar underskott.

En annan konsekvens av att inkomsten beskattas som överskott av passiv näringsverksamhet är att särskild löneskatt ska påföras med stöd av lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. I och med att särskild löneskatt påförs inkomsten innebär detta bl.a. att den inte är pensionsgrundande. Skatteverkets förslag innebär sammantaget att bestämmelsen utformas som en ren stoppregel inriktad på vissa uttag ur handelsbolag som i dagens system i praktiken kan ske utan beskattningseffekt.

Bestämmelsen syftar till att beskatta vissa uttag som delägare gör ur handelsbolag. Vid bestämmande av det belopp som ska medföra beskattning som överskott av passiv näringsverksamhet bör utgångspunkten för beräkningen av beloppet vara bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL. Dock bör i detta sammanhang beloppet ökas med vad delägaren dragit av som dennes andel av handelsbolagets underskott. En sådan ordning är nödvändig för att ett belopp motsvarande underskott som dragits av inte direkt ska återläggas och beskattas som inkomst av passiv näringsverksamhet för att också beskattas vid en framtida kapitalvinstbeskattning av andelen. Korrigeringen medför att beloppet bara beskattas en gång och då i form av kapitalvinstbeskattning.

För att förhindra kringgåendetransaktioner måste också – i likhet med vad som i dag gäller för beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning enligt 33 kap. 8 § IL – tillskott som en delägare gör vara av varaktig karaktär och innebära en verklig ökning av handelsbolagets kapital för att de ska påverka beräkningen av det belopp som ska tas upp som inkomst. Utan en sådan bestämmelse skulle det vara möjligt att genom tillfälliga och skattedrivna transaktioner, t.ex. i form av konstruerade lånetransaktioner eller upprättande av reverser eliminera belopp som ska beskattas enligt den föreslagna bestämmelsen i 15 kap. 11 § IL. Förslaget innebär således att delägare i handelsbolag, genom den särskilda beräkningen enligt 15 kap. 11 § IL, kommer att kunna ha en negativ JAU som då bara får betydelse vid kapitalvinstbeskattningen i samband med att handelsbolagsandelen avyttras.

Vid 2011 års taxering ska en fysisk person som då har en negativ JAU ta upp det ackumulerade negativa beloppet som inkomst av passiv näringsverksamhet. Även i detta fall kan det finnas anledning att mildra den omedelbara skattebelastningen som förslaget kan föra med sig för en del delägare. Skatteverket föreslår därför att den inkomst som ska tas upp vid 2011 års taxering ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Denna möjlighet till fördelning av inkomsten får dock inte heller i detta fall medföra att belopp understigande 50 000 kronor återförs per år. Om andelen i handelsbolaget avyttras ska beloppet i sin helhet tas upp som inkomst av säljaren det beskattningsår då andelen avyttras. Om andelen i

handelsbolaget inlöses eller handelsbolaget upplöses ska beloppet tas upp i sin helhet det beskattningsår andelen inlöses eller handelsbolaget upplöses.

Eftersom förslaget syftar till beskattning av delägars förfaranden som i realiteten är ett permanent förfogande över ett handelsbolags tillgångar täcker förslaget till beskattning till viss del nuvarande bestämmelser om räntefördelning i 33 kap. IL, närmare bestämt den del som avser negativ räntefördelning. Bestämmelserna i 33 kap. IL behöver därför bara avse positiv räntefördelning för fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Skatteverkets ovan angivna förslag till beskattning av vissa uttag ur handelsbolag avser bara fysiska personer. Eftersom andel i handelsbolag är näringsbetingad för företag, och kapitalvinst på sådan andel därmed är skattefri, behöver inte beskattningsförslaget överhuvudtaget omfatta företagets uttag ur handelsbolag.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 33 kap. 1 § och 50 kap. 5 § IL samt att nya bestämmelser införs i 15 kap. 11 § IL och i en ny punkt, j, i 3 kap. 1 § LSK.

5.5 Fördelning av handelsbolags inkomst

Skatteverkets förslag: Utgångspunkten för delägarnas fördelning av ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska vara vad delägarna kommit överens om. Om överenskommelsen innebär en inkomstfördelning mellan delägarna som är betingad av skatteskäl ska varje delägare dock beskattas för så stort belopp som framstår som skäligt.

Skälen för Skatteverkets förslag: I det system som Skatteverket föreslår ska beskattningen av handelsbolagens inkomster ske på samma sätt som i det nuvarande systemet. Delägare som är juridisk person ska således ta upp sin andel av handelsbolagets överskott i sin egen verksamhet och dra av sin andel av handelsbolagets underskott. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska som regel ta upp sin andel av handelsbolagets överskott i inkomstlaget näringsverksamhet och får rulla sin andel av handelsbolagets underskott till följande beskattningsår.

Handelsbolagets inkomst fördelas mellan delägarna enligt vad de kommit överens om. Normalt ska delägarnas fördelning av resultatet följa delägarnas andelstal i handelsbolaget (prop. 2001/02:140 s. 46) men så behöver inte alltid vara fallet. Som regel accepteras delägarnas fördelning av resultatet av Skatteverket, men det händer att den gjorda fördelningen korrigeras. Verkets och domstolarnas åtgärd i dessa fall utgår då från den numera relativt stabila praxis som föreligger på området och som möjliggör korrigerande om delägarnas fördelning av resultatet innebär en obehörig inkomstöverföring eller annars framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl.

Skatteverkets förslag om hur handelsbolagen ska infogas i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar innebär att hela eller delar av ett handelsbolags inkomster kan vara skattefria. Så är fallet när ett handelsbolag har sålt en andel med kapitalvinst. Om andelen i stället hade ägts direkt av ett företag som är delägare i handelsbolaget skulle det som regel ha rört sig om ett näringsbetingat innehav för detta. Företagets andel av kapitalvinsten hade

därmed varit skattefria medan en fysisk person som är delägare i handelsbolaget skulle ha beskattats för sin andel av kapitalvinsten. Eftersom det inte är delägarnas andel av individuella intäkts- eller kostnadsposter som beskattas är det med dagens regler inte möjligt att skattemässigt fördela kapitalvinsten från en andelsavyttring mellan delägarna. Fördelningen sker i stället med utgångspunkt i bolagsavtalet och det aktuella årets totala resultat. Ett par exempel kan åskådliggöra denna problematik.

Exempel 1. A AB och den fysiska personen P är delägare i ett handelsbolag, HB. De bägge delägarna har kommit överens om att i alla avseenden fördela HB:s resultat lika. Under det första året redovisar HB ett överskott med 100. I HB:s överskott ingår en kapitalvinst på 50. Om andelarna i stället hade ägts direkt av A AB hade det rört sig om ett näringsbetingat innehav för denne. Varje delägare ska ta upp 50 som överskott från HB. Av HB:s kapitalvinst belöper hälften på respektive delägare och 25 av de 50 som ska tas upp av A AB är skattefri kapitalvinst. Om delägarna i stället hade fördelat årets överskott med 80 procent till A AB och 20 procent till P hade $(80 \times 0,5 =) 40$ av A AB:s totala överskott om 80 varit skattefritt. Kapitalvinsten ska således fördelas mellan delägarna i linje med den fördelning som följer av fördelningen av HB:s inkomst.

Fördelningsproblematiken i exemplet är inte ny. Den förekommer även i dag, t.ex. när det gäller kapitalförlust vid försäljning av fastighet som ägs av handelsbolag. Av 25 kap. 12 § IL framgår att sådana förluster bara får dras av mot kapitalvinster på fastigheter när delägaren är en juridisk person. När det gäller delägare som är fysisk person ska kapitalvinster och kvoterade kapitalförluster på näringsfastigheter ägda av handelsbolag tas upp eller dras av i inkomstslaget kapital. Utgångspunkten är i dessa situationer att det inte finns någon möjlighet för delägarna att fördela en kapitalförlust på fastigheten på annat sätt än vad som följer av fördelningen av det aktuella årets inkomst från handelsbolaget.

Exempel 2. Med samma förutsättningar som i exemplet ovan har HB:s, i stället för en kapitalvinst, haft en kapitalförlust på en fastighet med 300. Årets totala överskott uppgår till 100 vilket innebär att utan kapitalförlusten på fastigheten är årets överskott 400. Om resultatet ska fördelas lika mellan delägarna ska A AB ta upp 200 som inkomst från verksamheten i HB och en förlust på 150 får bara utnyttjas mot motsvarande kapitalvinst på fastigheter. P ska ta upp 200 som inkomst av näringsverksamhet och får dra av en kvoterad kapitalförlust på 150 i inkomstslaget kapital.

I de bägge exemplen ovan kan det i vissa fall finnas en risk för att fördelningen av resultatet i alltför hög grad kan påverkas av skattemässiga överväganden. Om handelsbolagen infogas i systemet med skattefrihet på kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar kan det finnas nya incitament för delägarna att fördela handelsbolagets resultat på ett sätt som innebär en obehörig inkomstöverföring. I ett handelsbolag med två delägare – t.ex. ett aktiebolag och en fysisk person som även äger aktiebolaget – skulle handelsbolagets delägare kunna komma överens om att fördela handelsbolagets resultat på så sätt att aktiebolaget tar upp hela handelsbolagets överskott inklusive skattefria utdelningar. Den fysiska personen kan sedan ta ut ”sin del” utan andra skattemässiga konsekvenser än att dennes JAU sänks med ett belopp motsvarande uttaget. Även om

Skatteverkets förslag i avsitt 5.4 om beskattning av vissa uttag ur handelsbolag i vissa fall ska motverka sådana förfaranden finns mot den ovan beskrivna bakgrunden anledning att införa en uttrycklig bestämmelse om hur fördelningen av ett handelsbolags inkomst ska göras och vad som krävs för att denna fördelning ska kunna korrigeras. Bestämmelsen bör utformas i linje med de bedömningar som följer av gällande praxis.

Skatteverket föreslår att det tas in en bestämmelse om att fördelningen av ett handelsbolags eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons inkomst ska ske med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Skulle delägarnas överenskommelse innebära en inkomstfördelning som väsentligen är betingad av skatteskal ska varje delägare dock beskattas för ett i sammanhanget skäligt belopp. Bestämmelsen har getts en generell utformning men torde, mot bakgrund av Skatteverkets erfarenheter, främst komma att bli tillämplig på handelsbolag med blandat ägande där delägarna i en eller annan form som regel är i intressegemenskap.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att ett nytt andra stycke införs i 5 kap. 3 § IL.

5.6 Skalbolagsbeskattning

5.6.1 Handelsbolagen inordnas fullt ut i systemet

Skatteverkets förslag: Bestämmelserna om skalbolagsbeskattning ska även gälla företags avyttring av andel i ett svenskt handelsbolag och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Skälen för Skatteverkets förslag: För en fysisk person innebär skalbolagsbeskattning att kapitalvinsten på andel i skalbolag ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet. I några fall ska skalbolagsbeskattning inte ske. Så är fallet om säljaren kan visa att särskilda skäl talar emot skalbolagsbeskattning eller om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan. Skalbolagsbeskattning kan också undvikas genom att en skalbolagsdeklaration lämnas in och säkerhet ställs för den skatt som belöper sig på det sålda bolaget. Ett regelsystem för skalbolagsbeskattning vid avyttring av andel i ett handelsbolag finns således redan i dag, men bara vad avser fysiska personer.

Nuvarande bestämmelser i 25 a kap. IL rörande företags försäljning av andel i skalbolag omfattar inte andel i handelsbolag. Detta sammanhänger med att kapitalvinst på andel i handelsbolag ska tas upp. Skatteverkets förslag till en ny beskattningsordning för handelsbolag innebär att andel i handelsbolag kan vara näringsbetingad vilket medför att kapitalvinst på andel i handelsbolag inte längre beskattas när företag är delägare i handelsbolag. Om handelsbolagen inte inkluderas i kretsen av företag som är skalbolag föreligger efter den föreslagna ändringen incitament till skalbolagshandel med handelsbolag. Handelsbolagen bör därför fullt ut inordnas i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning. Skatteverket föreslår därför att med begreppet delägarrätt även ska avses andel i handelsbolag och i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Eftersom avsikten med ändringen i huvudsak är att utöka tillämpningsområdet för dessa beskattningsbestämmelser bör den utvidgade definitionen av begreppet, dock

med ett undantag, se avsnitt 5.7.1, bara gälla bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. IL.

Enligt nuvarande bestämmelser ska skalbolagsbeskattning inte ske när en delägarrätt anses avyttrad på grund av bestämmelserna om upplösning genom likvidation eller konkurs. Är det avyttrade företaget en utländsk juridisk person ska skalbolagsbeskattning bara ske i vissa särskilt angivna fall. I och med att svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer föreslås ingå i systemet med skattefri utdelning och kapitalvinst på näringsbetingad andel bör även handelsbolagen omfattas av dessa regleringar. Skatteverket föreslår därför att svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer infogas i dessa bestämmelser.

I 25 a kap. 11 § IL finns bestämmelser om skalbolagsdeklaration och det särskilda bokslut som ska läggas till grund för inkomstberäkningen. Även dessa bestämmelser bör anpassas till att omfatta försäljning av andel i handelsbolag. Skatteverket föreslår att det tas in bestämmelser som anger att det är säljaren som ska lämna skalbolagsdeklaration i de fall avyttringen avser en andel i ett handelsbolag och att det särskilda bokslutet ska upprättas vid tidpunkten för försäljningen av andelen i skalbolaget eller köparens tillträde till andelen i skalbolaget. Förslagen i denna del har sin utgångspunkt i motsvarande nuvarande bestämmelser för fysisk person i 49 a kap. 13 § IL.

Enligt nuvarande bestämmelser ska skalbolagsbeskattning inte ske om bl.a. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen. När detta bokslut upprättas ska enligt 25 a kap. 11 § andra stycket IL företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond anses ha återförts.

När det gäller handelsbolag ska avdrag för periodiseringsfond beräknas för varje delägare för sig och avsättningen göras hos delägarna. Enligt 30 kap. 10 § 2 IL ska delägare återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfond när andelen säljs. En försäljning av en andel i ett handelsbolag som är ett skalbolag medför således beskattning av delägaren enligt nuvarande bestämmelser om återföring av avdrag för ifrågavarande avsättning. När det gäller avdrag för ersättningsfond ska avdraget beräknas hos handelsbolaget och avyttring av andel i handelsbolag som är skalbolag bör medföra att bolagets avsättning ska anses ha återförts. Eftersom handelsbolag inte omfattas av begreppet "företag" i nuvarande reglering bör bestämmelsen omformuleras så att den även gäller återföring av handelsbolags avsättning till ersättningsfond. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen i 25 a kap. 11 § andra stycket IL ska formuleras så att bestämmelsen omfattar ifrågavarande återföring av avsättningar oberoende av företagsform.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny bestämmelse, 4 a §, tas in i 25 a kap. IL samt ändringar i 25 a kap. 10 § och 11 § första och andra styckena IL.

5.6.2 Kravet på uppkommen kapitalvinst

Skatteverkets förslag: Skalbolagsbeskattning ska ske oavsett om det uppkommer en kapitalvinst eller inte.

Skälen för Skatteverkets förslag: Skalbolagsbeskattning förutsätter att det uppkommer en kapitalvinst vid försäljning av andel i ett skalbolag. Såsom framgår av föregående avsnitt föreslår Skatteverket att handelsbolagen fullt ut

ska omfattas bestämmelserna om skalbolagsbeskattning. Skatteverket föreslår även att företag som är delägare i handelsbolag inte ska omfattas av bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL om korrigeringsvärdet på andel i handelsbolaget när andelen är näringsbetingad för ägaren (se avsnitt 5.3.2). Det förhållandet att ifrågavarande ägare till handelsbolag inte behöver justera värdet på andelen enligt bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ IL kan föra med sig praktiska hanteringsproblem och tidsödande förfaranden för en korrekt beräkning av en kapitalvinst när en skalbolagsbeskattning avseende handelsbolag aktualiseras. Om en andel i handelsbolag ägts länge kan underlagen för beräkning av JAU:en dessutom saknas helt eftersom bokföringar enligt 7 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) bara behöver bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Även i dagens system kan beräkningen av en kapitalvinst innebära hanteringsproblem för säljare av företag som är skalbolag eftersom uppgifter nödvändiga för en sådan beräkning inte alltid finns lätt tillgängliga om det t.ex. rör sig om andel i skalbolag som ägts länge och som måste tas fram i bokföringar mer eller mindre långt tillbaka i tiden. Även i dessa fall kan underlag för beräkning av en kapitalvinst dessutom saknas helt på grund av att tiden för bevarande av bokföringen är passerad.

Kravet på att det ska föreligga en kapitalvinst komplicerar således redan i dag företagets hantering av en skalbolagstransaktion och motverkar den uttalade förenkling i beräkningen som består i att det är ersättningen för skalbolaget som ska tas upp som kapitalvinst och inte kapitalvinsten i sig. Ett infogande av handelsbolagen i bestämmelserna om skalbolagsbeskattning innebär att de ovan angivna hanteringsproblemen accentueras. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen ändras så att skalbolagsbeskattning kan ske oavsett om det uppkommer en kapitalvinst eller inte.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att ändringar införs i 25 a kap. 9 § IL.

5.7 Övriga förslag

5.7.1 Bostad ägd av fåmansföretag

Skatteverkets förslag: Bestämmelsen om att bostad som till huvudsaklig del används som bostad åt ägare av fåmansföretag och som avyttras förpackad i företag ska även omfatta handelsbolag samt de fall då det företag som äger bostaden innehas av ett fåmanshandelsbolag eller ett dotterbolag till detta.

Skälen för Skatteverkets förslag: I samband med att bestämmelserna om skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar infördes ansågs det angeläget att motverka förfaranden som innebär att delägare i fåmansföretag säljer sin bostad skattefritt genom att låta företaget äga bostaden och därefter avyttrar andelarna i företaget. En bestämmelse infördes därför i 25 a kap. 25 § IL som innebär en avskattning vid avyttring av företag som äger en fastighet som till huvudsaklig del används som bostad åt ägaren eller någon närstående till denne. Enligt bestämmelsen ska företagets fastighet anses avyttrad och åter förvärvad för marknadsvärdet vid tidpunkten för andelsavyttringen.

Samma intressen gör sig nu gällande när kapitalvinst på andel i handelsbolag och på andel ägd av handelsbolag föreslås bli skattefri. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen utvidgas till att även omfatta handelsbolag. Den föreslagna utvidgningen av bestämmelsen avser såväl den ägarkrets som avyttrar andelen som det företag som äger fastigheten.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i första stycket i 25 a kap. 25 § IL samt att det tas in en hänvisning till denna bestämmelse i nya 25 a kap. 4 a § IL.

5.7.2 Koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten

Skatteverkets förslag: Föreliggande uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten ska tas upp som intäkt vid 2011 års taxering. Intäkten ska kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar, dock minst med 50 000 kronor vardera per år.

Skälen för Skatteverkets förslag: Tidigare fanns bestämmelser i 25 kap. 6–27 §§ IL om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsförsäljningar. Motsvarande bestämmelser fanns dessförinnan i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner. Med koncernintern andelsförsäljning avses enligt bestämmelserna försäljning av en andel i ett företag som ett företag eller ett svenskt handelsbolag gör till ett annat företag eller svenskt handelsbolag inom en svensk koncern om vissa villkor är uppfyllda. Ett av dessa villkor är att säljande företag tillsammans med andra företag inom koncernen äger det sålda företaget med minst 25 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget eller att det görs sannolikt att innehavet av den sålda andelen betingats av säljarens eller annat koncernföretags rörelse. Innebörden av ifrågavarande uppskov är att kapitalvinsten ska tas upp som intäkt först när det inträffar en omständighet som medför att den sålda andelen inte längre existerar eller inte längre ägs av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget självt.

Bestämmelserna om uppskov upphävdes 2003 när systemet med skattefrihet på näringsbetingad andel infördes och innebar att ifrågavarande uppskov eftergavs utom vad avsåg

- företags avyttring av andel i ett svenskt handelsbolag, eller
- svenskt handelsbolags eller en i utlandet delägarebeskattad juridisk persons avyttring av andel.

Bestämmelser om uppskovsgrundande andelsbyten finns i 49 kap. IL. Med uppskovsgrundande andelsbyte avses i huvudsak ett förfarande som innebär att en säljare av en andel erhåller ersättning för andelen i form av andelar i det köpande företaget. Ersättningen ska vara marknadsmässig. Enligt huvudregeln är ett villkor för uppskov att det köpande företaget vid utgången av det beskattningsår då försäljningen sker äger andelar i det sålda företaget som överstiger 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det företaget. Som huvudregel gäller att uppskovsbeloppet ska tas upp som intäkt om de mottagna andelarna överläts eller upphör att existera.

I 49 kap. 19–26 §§ IL finns bestämmelser om beskattning av uppskovsbelopp vid andelsbyten. Bestämmelserna infördes i samband med att systemet med skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade andelar infördes. Enligt 49 kap. 19 a § IL ska ett uppskovsbelopp inte tas upp om den mottagna andelen är näringsbetingad vid tidpunkten för avyttringen. Av 49 kap. 19 b § IL framgår att om uppskovsbeloppet beräknats enligt bestämmelserna om skalbolagsbeskattning ska beloppet tas upp som intäkt om avyttringen av den mottagna andelen sker inom tre år från det uppskovsgrundande andelsbytet. Bestämmelserna om att uppskov ska efterges för företag gällde dock inte handelsbolags försäljningar av andelar. I dagsläget finns således uppskovsbelopp som ska tas upp som intäkt av delägarna i svenskt handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattad juridisk person när de mottagna andelarna överläts eller upphör att existera.

Skatteverkets förslag i denna promemoria innebär att handelsbolagen infogas i systemet med näringsbetingade andelar. Andel i handelsbolag förslås vara näringsbetingad. Kapitalvinst på andel som ägs av handelsbolag föreslås vara skattefri om motsvarande kapitalvinst hade varit skattefri om delägaren i handelsbolaget själv hade avyttrat andelen. Nu förekommande uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar och uppskovsgrundande andelsbyten avser således avyttringar som är skattefria enligt Skatteverkets förslag till en ny ordning för beskattning av handelsbolag. Detta förhållande skulle kunna tala för att ifrågakvarande uppskov ska efterges i linje med hanteringen 2003 av de flesta då föreliggande uppskoven. Enligt nuvarande system för de koncerninterna uppskoven ska uppskoven tas upp som intäkt när det inträffar en omständighet som medför att den sålda andelen inte längre existerar eller inte längre ägs av ett företag som tillhör samma koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget självt. Enligt Skatteverket bör emellertid inte företag med uppskov överlag få sådana skattemässiga fördelar som en eftergift av uppskoven skulle föra med sig i förhållande till företag som redan har tagit upp och beskattats för dessa. Skatteverket föreslår därför i denna del att nu föreliggande uppskovsbelopp hänförliga till koncerninterna andelsförsäljningar och uppskovsgrundande andelsbyten ska återföras till beskattning vid 2011 års taxering.

För delägare med stora uppskovsbelopp kan förslaget innebära att betydande belopp ska tas upp. För att mildra den skattebelastning som förslaget kan föra med sig för en del delägare i handelsbolag föreslår Skatteverket att uppskovsbelopp ska kunna fördelas över flera taxeringsår. Om delägaren begär det ska uppskovsbelopp som ska återföras därför kunna fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar, dock med minst 50 000 kronor vardera per år.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring i punkterna 4 och 11 i övergångsbestämmelserna till lagen (2003:224) om ändring i IL.

5.7.3 Verksamhetsavyttring m.m.

Skatteverkets bedömning: Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL och om fusioner och fissioner i 37 kap. IL bibehålls.

Skälen för Skatteverkets bedömning: I 38 kap. IL finns det bestämmelser om verksamhetsavyttringar. Med en verksamhetsavyttring avses i huvudsak en ombildning som innebär att ett företag säljer samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en verksamhetsgren mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget.

Av 38 kap. 3 § IL följer att ett handelsbolag inte kan vara part i en verksamhetsavyttring. Andel i handelsbolag kan dock ingå i den verksamhet som säljs. Skatteverkets förslag innefattar inte någon ändring i bestämmelserna om verksamhetsavyttringar. Motsvarande gäller för bestämmelserna om fusioner och fissioner i 37 kap. IL.

5.7.4 Uttagsbeskattning och underprisöverlåtelse

Skatteverkets förslag: Bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL ska tillämpas när en näringsbetingad andel i ett handelsbolag säljs utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Detsamma ska också gälla när ett handelsbolag säljer en andel och kapitalvinsten på andelen är skattefri till den del vinsten hade varit skattefri om delägaren själv hade ägt och avyttrat andelen.

Skälen för Skatteverkets förslag: I 22 kap. IL finns bestämmelser om beskattning vid uttag ur näringsverksamhet och i 23 kap. IL regleras underprisöverlåtelse. En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL förutsatt att vissa villkor för överlåtelsen är uppfyllda. Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår bl.a. att om tillgången överläts av ett företag ska överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstlaget tjänst av förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget. Av 23 kap. 12 § första stycket IL framgår att om tillgången förvärvas av ett företag ska skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företaget som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

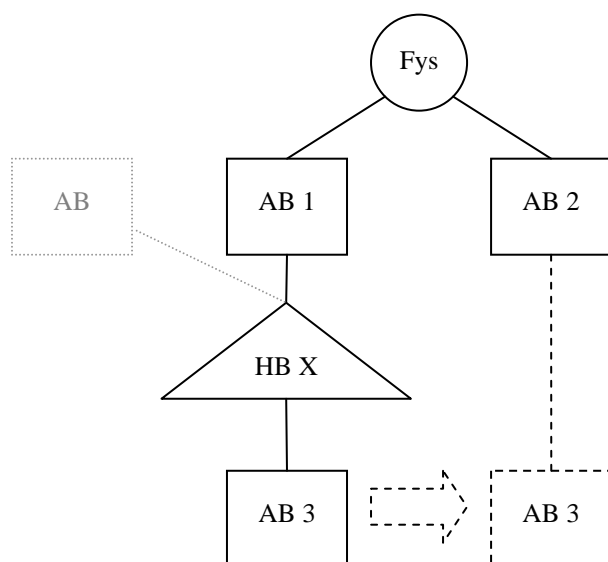
I 23 kap. 2 § andra stycket IL anges bl.a. att bestämmelserna i 23 kap. IL inte gäller om en kapitalvinst vid försäljningen är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. IL eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL. I bestämmelsen föreskrivs dock att 23 kap. 11 och 12 §§ IL ska tillämpas när en näringsbetingad andel säljs 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 EES,

- det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och
- förutsättningarna i 23 kap. 19 § andra stycket IL är uppfyllda.

Skatteverkets förslag innebär att andel i handelsbolag är näringsbetingad för delägare som är företag. Handelsbolagen själva kan inte äga näringsbetingade andelar men kapitalvinsten på en sådan andel ska enligt förslaget vara skattefri till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade ägt och avyttrat andelen. Om en försäljning kan ske skattefritt bör inte någon som direkt eller indirekt äger andel i förvärvande företag ta upp ett belopp som utdelning eller som intäkt i inkomstslaget tjänst. Skatteverket förslår därför att även skattefria kapitalvinster hänförliga till handelsbolag ska omfattas av bestämmelserna i 23 kap. 11 och 12 §§ IL. Tillämpningsområdet för bestämmelserna i paragraferna ska således utvidgas till att även omfatta handelsbolag.

Nedanstående skiss anger en typsituation som kan åskådliggöra konsekvensen av Skatteverkets förslag.



En fysisk person äger två onoterade aktiebolag AB 1 och AB 2. Andelarna i de bägge bolagen är kvalificerade för den fysiska personen. AB 1 är tillsammans med ett annat AB ägare till HB X som i sin tur äger AB 3. HB X säljer AB 3 till AB 2. Eftersom en kapitalvinst på andelarna i HB X förslås vara skattefri till den del den belöper sig på delägarnas andelar i HB X innebär Skatteverkets förslag att den fysiska personen inte till någon del ska kunna beskattas för HB X försäljning av AB 3 till AB 2.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 23 kap. 2 § andra stycket IL och att det införs ett nytt andra stycke i 23 kap. 4 § IL.

5.8 Kupongskattelagen

Skatteverkets förslag: Skyldighet att betala kupongskatt ska inte föreligga för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a kap. IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 IL för utdelning på andel som ägs av ett svenskt handelsbolag eller av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om motsvarande utdelning enligt 24 kap. 17 b § IL inte skulle ha tagits upp om det utländska bolaget själv erhållit utdelningen.

Skälen för Skatteverkets förslag: För utdelning som lämnas efter den 1 januari 2000 föreligger enligt 4 § sjätte stycket kupongskattelagen (1970:624), KupL, skattefrihet för utländskt bolag som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 IL på sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 IL.

Som en konsekvens av Skatteverkets förslag att handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska kunna ta emot skattefri utdelning till den del utdelningen hade varit skattefri om den tagits emot direkt av handelsbolagsdelägaren bör även bestämmelsen i 4 § sjätte stycket KupL utvidgas på motsvarande sätt.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 4 § sjätte stycket KupL.

5.9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Skatteverkets förslag: Skatteverkets förslag till lagändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

Skälen för Skatteverkets förslag: Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas i fråga om utdelningar som sker efter den 1 januari 2010.

6 Konsekvensanalyser

6.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Skatteverkets förslag innebär att handelsbolagen infogas i systemet med skattefria kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar. Enligt förslaget ska företag kunna sälja andel i handelsbolag utan att kapitalvinsten på andelen beskattas. Å andra sidan får motsvarande kapitalförlust på andelen inte dras av. Företag kommer genom denna lösning kunna äga näringsbetingade andelar i handelsbolag. För handelsbolagens del innebär förslaget att dessa ska kunna ta emot utdelning skattefritt till den del utdelningen belöper sig på en andel på vilken handelsbolagsdelägaren, om denne själv hade ägt andelen, inte skulle ha tagit upp utdelningen. Skatteverkets förslag innebär även att handelsbolag ska kunna sälja andel i ett företag skattefritt till den del kapitalvinsten belöper sig på en andel som handelsbolagsdelägaren, om denne själv hade ägt andelen, inte skulle ha tagit upp kapitalvinsten om denne sålt andelen. Motsvarande kapitalförlust på en andel ska inte dras av. En konsekvens av förslaget är att det skattefria området för kapitalvinster och utdelningar utvidgas, men också att det inte avdragsgilla området för kapitalförluster utvidgas i motsvarande mån.

I juni 2008 fanns totalt cirka 112 000 handels- och kommanditbolag registrerade hos Bolagsverket. Hos Skatteverket fanns vid samma tidpunkt cirka 66 000 handels- och kommanditbolag registrerade till mervärdesskatt. De flesta av dessa registrerade bolag är även registrerade som arbetsgivare men det kan förekomma bolag som hos Skatteverket bara är registrerade som arbetsgivare. Större delen av de handels- och kommanditbolag som inte är registrerade hos Skatteverket saknar verksamhet och kan ses som vilande bolag. I deklarationsblanketten finns möjlighet att ange om bolaget är att anses som vilande och 2007 redovisades vilande bolag i 27 384 deklamationer. Merparten av de aktiva handelsbolagen är små och inte ens 5 000 av bolagen har en omsättning som överstiger 3 miljoner kronor per år.

Företagens uppgiftslämnande gällande kapitalvinst och kapitalförlust på andel i svenska handelsbolag och svenska handelsbolags kapitalvinster/kapitalförluster och mottagna utdelningar är utformat så att statistiska underlag inte kan tas fram maskinellt. Underlag kan bara fås genom manuell hantering av lämnade deklarationsblanketter. Inom ramen för utarbetandet av denna promemoria har det inte varit möjligt att genomföra en sådan omfattande utredning. Vad gäller företagens uppgiftslämnande gällande delägarskap i handelsbolag med hemvist i utlandet är det i praktiken inte möjligt att ens genom en manuell hantering av lämnade deklarationsblanketter få fram säkra statistiska underlag eftersom uppgifter om sådana innehav inte behöver lämnas särskilt utan som regel bara redovisas i delägarnas eventuella årsredovisning.

Handelsbolagens inkomster är föremål för enkelbeskattning och delägens anskaffningsutgift på andelen ska ökas med belopp motsvarande delägens andel av bolagets överskott. Genom denna justering av anskaffningsutgiften uppkommer i normalfallet inte någon kapitalvinst när delägaren säljer sin andel eller löser upp handelsbolaget. Det har även funnits stora möjligheter att göra ett verksamhetsdrivande handelsbolag vilande och härigenom under lång tid skjuta fram beskattning av en kapitalvinst på andelen. Denna

möjlighet innebär att kapitalvinster på andelar i handelsbolag i praktiken inte behöver tas fram till beskattning medan motsvarande kapitalförluster realiseras. Eftersom sådana förfaranden har genomförts systematiskt innebär nuvarande ordning för beskattningen av handelsbolagen en statsfinansiell kostnad. Enligt Skatteverkets bedömning innebär förslaget till utvidgning av det skattefria området för kapitalvinster med motsvarande begränsningar av avdragsrätten för kapitalförluster därför en förstärkning av de offentliga finanserna.

I nuvarande system ska utdelningar som tas emot av handelsbolag och handelsbolagens kapitalvinster vid försäljning av andelar beskattas. Eftersom ägarstrukturer med handelsbolag som äger företag kan medföra betydande beskattningskonsekvenser, som dessutom helt kan undvikas genom andra ägarförhållanden som kan tillskapas utan större svårigheter, så är sådana ägarstrukturer i praktiken sällan förekommande. Skatteverkets slutsats är därför att utdelningar och kapitalvinster hänförliga till handelsbolag och andelar i handelsbolag i dagsläget rör så pass små belopp att de i praktiken saknar betydelse för de offentliga finanserna.

Skatteverkets förslag innebär vidare att företag som äger andel i handelsbolag med negativ justerad anskaffningsutgift, JAU, vid ikraftträdandet ska ta upp det negativa beloppet som intäkt. De negativa beloppen ska enligt i dag gällande regler i och för sig tas upp som intäkt när andelen säljs eller handelsbolaget upplöses. I praktiken innebär Skatteverkets förslag bara att tidpunkten tidigareläggs. Om delägaren så begär ska denna intäkt kunna fördelas över högst tio år. Av företagens uppgiftslämnande för 2007, blankett N3B, framgår att av de totalt 19 774 företag som angav delägarskap i handelsbolag redovisade 5 559 företag negativ JAU på andelen. Totalt uppgick de negativa beloppen till knappt 15 miljarder kronor. Motsvarande negativa belopp för 2006 var 14,2 miljarder kronor. Om den effektiva bolagsskatten beräknas till 25 procent kan den totala latent skatteskulden på andelar i handelsbolag med negativ JAU ägda av företag i dagsläget beräknas till $(15 \text{ mdr kr} \times 0,25 =) 3,75$ miljarder kronor. För 2007 kommer härtill att 31 908 fysiska personer redovisade negativ JAU på andelar i handelsbolag med sammanlagt cirka 4 miljarder kronor. Om den effektiva skattesatsen för dessa delägare beräknas till 33 procent kan deras latent skatteskuld beräknas till $(4 \text{ mdr kr} \times 0,33 =) 1,32$ miljarder kronor. Beroende på i vilken utsträckning de skattskyldiga begär att beloppet ska fördelas över flera beskattningsår förskjuts statens skatteintäkter i motsvarande mån framåt i tiden.

Skatteverket bedömer att den beloppsmässiga storleken på bortfallet av skatten på beskattningsbara kapitalvinster hänförliga till andelar i handelsbolag, utdelningar och handelsbolagens kapitalvinster på andelar är högst försumbar för de offentliga finanserna. Eftersom förslaget även innebär att avdrag för motsvarande kapitalförluster inte ska medges bedömer Skatteverket att förslaget sammantaget är finansiellt neutralt eller t.o.m. kunna medföra en viss förstärkning av de offentliga finanserna. Förslaget till andra regelförändringar för med sig skatteintäkter för staten med sammanlagt 4,07 miljarder kronor som till stor del dock kan antas ska fördelas över en längre tidsperiod, dock högst tio år. Därtill kommer återförda uppskovsbelopp. Det bör dock noteras att dessa regelförändringar rör belopp som i dagsläget är latent belastade med en skatteskuld och att förslaget bara reglerar tidpunkten för när beloppen ska tas upp som intäkt.

Förslaget bedöms inte ge upphov till ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.2 Konsekvenser för företagen

Åtgärder som underlättar för de mindre företagen att driva sin verksamhet eller för nya företag att etablera sig är viktiga inslag i strategin för ekonomisk tillväxt och ökad sysselsättning. Regeringen har som målsättning att företagens administrativa kostnader som beror på de statliga regelverken ska minska med 25 procent fram till 2010 (prop. 2006/07:1, s. 27).

Skatteverkets förslag är en naturlig och nödvändig fortsättning på arbetet med lättnader i kapitalvinstbeskattningen. Förslaget syftar till att eliminera den principiellt felaktiga merbeskattning av handelsbolagens delägare när samma värde i handelsbolaget beskattas vid såväl inkomstbeskattningen av handelsbolaget som vid kapitalvinstbeskattningen av handelsbolagsandelen.

Företagen ska redovisa innehav av andel i handelsbolag i deklarationsblankett N3B. En sådan blankett lämnades 2007 av 19 809 företag. Motsvarande antal för 2006 var 20 839 företag. Troligen borde ett något större antal företag lämna blankett N3B men Skatteverket saknar i dagsläget möjlighet att begära in blanketten om andelen i handelsbolaget inte sålts under det aktuella beskattningsåret. Skatteverkets förslag innebär att företag som är delägare i handelsbolag inte behöver lämna de uppgifter om andelsinnehavet som följer av deklarationsblankett N3B.

Verket för näringslivsutveckling (NUTEK) mäter kontinuerligt företagens administrativa börda. Mätningen samlas och följs upp i NUTEK:s databas MALIN. Av uppgifter som kan hämtas därifrån framgår att uppgiftslämnarna av blankett N3B beräknar en tidsåtgång på 92,5 minuter per blankett. Uppgiftslämnarna anlitar ofta bokförings- och redovisningsbyråer för att fylla i blanketten och kostnaden för byråernas arbete kan beräknas vara 335 kronor per timme. Kostnaden för delägare i handels- och kommanditbolag för varje lämnad N3B skulle således uppgå till drygt (1,5 tim à 335 kr/tim =) 500 kronor. Totalt lämnas omkring 20 000 N3B-blanketter och Skatteverkets förslag i denna del skulle således föra med sig en minskning av den administrativa bördan för delägare i handels- och kommanditbolag med sammanlagt 10 miljoner kronor per år.

För fysisk person som är delägare i ett handelsbolag innebär Skatteverkets förslag i stort inte några förändringar. I ett avseende innebär förslaget dock en ny beskattningsordning när delägare ska ta upp ett belopp som inkomst i passiv näringsverksamhet. Vidare föreslås att de komplicerade bestämmelserna om negativ räntefördelning för delägare i handelsbolag tas bort. Belopp som ska medföra beskattning i passiv näringsverksamhet ska beräknas med utgångspunkt i det nuvarande uppgiftslämnandet för JAU:en enligt deklarationsblankett N3A. Sammantaget innebär Skatteverkets förslag i dessa delar därför inte någon ökad administrativ börda för företagen.

Skatteverket förslår att det i LSK tas in en särskild bestämmelse om att en självdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av JAU:en. Vidare föreslås att värdet på den utgående JAU:en bestäms vid delägarens taxering. Genom ett sådant förfarande skapas möjlighet för Skatteverket att i delägarens inkomstdeklaration förtrycka uppgift om delägarens ingående JAU för det aktuella beskattningsåret och utifrån lämnade uppgifter bestämma delägarens utgående JAU. En sådan hantering

skulle dessutom kunna förenas med en utveckling av Skatteverkets maskinella system vilket skulle medföra stora förenklingar i uppgiftslämnandet och minska de administrativa kostnaderna för fysiska personer som äger andelar i handelsbolag.

6.3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverkets förslag om att beskattningen av kapitalvinster och rätten till avdrag för kapitalförluster hänförliga till handelsbolag ska slopas är till sin natur arbetsbesparande för Skatteverket. Ett genomförande av förslaget skulle innebära att de kontrollresurser som i dag utnyttjas på området skulle kunna frigöras och i stället kunna komma till användning inom andra angelägna kontrollområden.

Skatteverkets förslag innebär att delägare i handelsbolag ska få JAU:en fastställd vid 2011 års taxering. Delägare med negativ JAU ska ta upp det negativa beloppet som intäkt. Förslaget medför initialt behov av stora kontrollinsatser för Skatteverket. Den kontroll av delägarnas JAU i handelsbolag som Skatteverkets förslag skulle föra med sig beror på verkets ambitionsnivåer. Vid en kontrollinsats med hög ambitionsnivå under hela 2011 uppskattar Skatteverket resursåtgången till cirka 10 000 dagar eller 50 årsarbetskrafter. Kostnaderna kan uppskattas till ca 21 miljoner kronor. Dessa kostnader är dock av engångskaraktär. På sikt räknar verket med att förslaget medför kostnadsbesparingar eftersom uppgiftslämnandet och hanteringen av uppgifter vid kommande års taxeringar underlättas.

Hantering av lämnade uppgifter gällande delägarnas JAU kommer att kunna ske i maskinella system vilket skulle föra med sig en påtaglig effektivisering av verkets hantering och förbättringar i kontrollarbetet. Bestämmelserna om JAU:en är vidare svårtillgängliga vilket ofta medför frågor från delägare i handelsbolag rörande ifyllandet av den komplicerade deklarationsblanketten inför den årliga taxeringen. Med ett maskinellt hanteringssystem skulle Skatteverkets servicegrad kunna höjas och handläggningen av servicestödet effektiviseras. Förslaget innebär dessutom förbättrade möjligheter till elektroniskt lämnande av deklARATIONER och att kvalitén på lämnade uppgifter i deklARATIONERNA härigenom kan höjas. Sammantaget skulle förslaget på längre sikt medföra kostnadsbesparingar för såväl de skattskyldiga som Skatteverket eftersom uppgiftslämnandet och hanteringen av uppgifter totalt sett underlättas och effektiviseras.

De nya bestämmelser som Skatteverkets förslag skulle föra med sig innebär också interna och externa informationsinsatser. Kostnaden för information i form av bl.a. intern utbildning av Skatteverkets personal, broschyrer och brev till samtliga delägare i handelsbolag kan beräknas till 4 miljoner kronor. Slutligen skulle förslaget föra med sig krav på att de administrativa systemen utvecklas för hanteringen av beräkningar och fastställanden av JAU. Kostnaden för denna systemutveckling kan beräknas till 5 miljoner kronor.

7 Författningskommentarer

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

5 kap.

3 §

Andra stycket är nytt. I *första meningen* anges utgångspunkten för hur delägarna ska fördela handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst. Av bestämmelsen framgår att en delägars andel av handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personens inkomst ska fastställas med utgångspunkt i vad delägarna kommit överens om. Eftersom handelsbolagets eller den i utlandet delägarbeskattade personens inkomst kan avse bolagets överskott eller underskott kan delägars andel av inkomsten var såväl positiv som negativ.

I *andra meningen* anges förutsättningen för en korrigerings av den fördelning som delägarna kommit överens om. Av bestämmelsen framgår att om överenskommelsen innebär en inkomstfördelning mellan delägarna som väsentligen är betingad av skatteskäl ska varje delägare i stället beskattas för så stort belopp som framstår som skäligt. Delägarnas fördelning av resultatet kan följa delägarnas andelstal i handelsbolaget (prop. 2001/02:140 s. 46). Även en sådan inkomstfördelning kan, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, anses väsentligen betingad av skatteskäl. Så kan vara fallet om ett handelsbolag ägs till lika delar av en fader som är verksam i bolaget och dennes underåriga barn. En mellan fadern och dennes barn beslutad fördelning av handelsbolagets inkomst som följer deras andelstal i bolaget är en stark indikation på att fördelningen bör korrigeras eftersom underåriga barn genom sin arbetsinsats knappast kan anses bidra till driften av handelsbolaget.

Det är naturligt att en korrigerings av en mellan delägarna beslutad fördelning av handelsbolagets resultat utgår från en samlad bedömning av omständigheterna i det aktuella fallet. En avgörande omständighet för bedömningen av om fördelningen ska korrigeras är om delägarna direkt eller indirekt är närstående på grund av släktskap eller på annat sätt är i intressegemenskap genom ägarförhållandet. Av praxis, som bör kunna läggas till grund för hur bestämmelsen ska tillämpas, framgår att väsentliga faktorer för att en korrigerings av den av delägarna beslutade fördelningen ska göras är storleken på respektive delägars finansiella stöd, deras risktagande samt delägarnas egna arbetsinsatser i verksamheten.

15 kap.

11 §

Bestämmelsen och rubriken närmast före bestämmelsen är ny. Av bestämmelsens *första stycke* framgår att en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag ska som inkomst av passiv näringsverksamhet ta upp ett belopp, som ska beräknas med utgångspunkt i bestämmelserna i 50 kap. 5 och 6 §§ om den justerade anskaffningsutgiften med följande justeringar. Beloppet ska ökas med vad som dragits av som den fysiska personens andel av bolagets underskott och minskas med sådana tillskott under det föregående

beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka handelsbolagets kapital.

I bestämmelsens *andra stycke* anges att inkomst bara ska tas upp om det enligt första stycket beräknade beloppet är negativt. Detta innebär att om det vid den aktuella beräkning uppkommer ett negativt belopp ska detta negativa belopp tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet. Motivet för bestämmelsen framgår av avsnitt 5.4.

Tillämpningen av bestämmelsen kan åskådliggöras genom följande exempel.

Exempel. Anta att X AB och den fysiska personen P är ägare till ett handelsbolag, HB. P har trätt in som delägare i handelsbolaget utan kostnad och utan krav på tillskott. X AB och P har kommit överens om att handelsbolagets resultat ska delas lika. I det nya systemet beskattas inte aktiebolag för kapitalvinster på andelar i handelsbolag och därför behöver inte X AB beräkna JAU. För P gäller bestämmelserna i 50 kap. och dennes anskaffningsutgift ska justeras enligt 50 kap. 5 §. Under det första året lämnar X AB ett finansiellt tillskott till HB som uppgår till 1 000. Samma år uppgår handelsbolagets resultat till 200. Eftersom resultatet ska delas lika ska P och X AB ta upp 100 vardera.

P väljer att ta ut sin andel av resultatet vilket sammantaget innebär att JAU:en inte påverkas ($100 - 100 = 0$). X AB tar inte ut sin andel av resultatet. Om P tar ut ytterligare 300 ur handelsbolaget ska dennes anskaffningsutgift minska med beloppet och JAU:en är därmed negativ med ($0 - 300 = -300$). Enligt bestämmelsen i 11 § ska P ta upp beloppet som inkomst av passiv näringsverksamhet.

Av bestämmelsens *tredje stycke* framgår att det enligt första stycket beräknade beloppet årligen ska fastställas vid delägarrens taxering.

23 kap.

2 §

Andra stycket *andra meningen* har ändrats. Bestämmelsen innebär att även företag som anges i 25 a kap. 3 § och som är delägare i ett svenskt handelsbolag, omfattas av bestämmelserna i 11 och 12 §§ när handelsbolaget överlåter en sådan delägarrätt som avses i nya 25 a kap. 23 § andra stycket. Ändringen innebär att bestämmelserna i 11 och 12 §§, om att underprisöverlåtelse inte ska medföra beskattning vad gäller kapitalvinster som inte ska tas upp när handelsbolag avyttrar en delägarrätt, på motsvarande villkor som i övrigt gäller för näringsbetingade andelar ska tillämpas på delägarrätter som omfattas av 25 a kap. 23 § andra stycket. En självklar förutsättning för att 11 och 12 §§ ska gälla är att handelsbolagets överlåtelse uppfyller samtliga i bestämmelsen angivna villkor.

Andra stycket *andra strecksatsen* har ändrats. Ändringen medför att även handelsbolag kan vara förvärvare av andelen.

4 §

Andra stycket är nytt. Av bestämmelsen framgår att vid tillämpningen av 11 och 12 §§ ska med företag även avses svenskt handelsbolag och i utlandet delägarbeskattad juridisk person som, direkt eller indirekt, genom ett eller

flera andra svenska handelsbolag, ägs av ett sådant företag som anges i första stycket 1–7.

24 kap.

17 b §

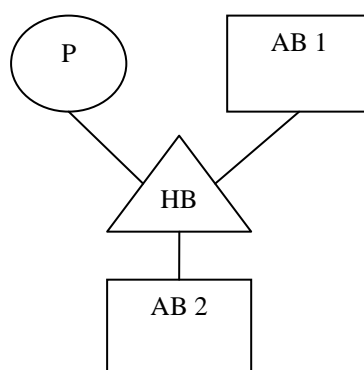
Bestämmelsen och rubriken närmast före är ny. Bestämmelsen har utformats med 25 a kap. 23 § som förebild.

Bestämmelsen i *första stycket* är en konsekvens av att handelsbolagen infogas i det skattefria systemet med näringsbetingade andelar. Andelar som ägs av handelsbolag är dock i formellt hänseende inte näringsbetingade enligt förslaget. Hanteringen av utdelning till handelsbolag bestäms i stället av hur utdelningen skulle ha hanterats om andelarna i stället ägts direkt av ett företag som är delägare i handelsbolaget. Bestämmelsen införs för att säkerställa att utdelning som tas emot av handelsbolag är skattefri för delägaren i de fall utdelningen hade varit skattefri för denne om utdelningen i stället tagits emot direkt av delägaren utan handelsbolag som mellanhand. Bestämmelsen gäller också i de fall det finns ett eller flera andra handelsbolag som ägare mellan företaget och det handelsbolag som erhåller utdelningen.

Av första stycket framgår vidare att skattefriheten för utdelning förutsätter att handelsbolagsdelägaren är ett företag som kan äga näringsbetingade andelar och att utdelningen i det aktuella fallet skulle ha varit skattefri om den mottagits direkt av handelsbolagsdelägaren. Prövningen bör göras med utgångspunkt i förhållandena då utdelningen beslutas. Om handelsbolagets delägare vid denna tidpunkt hade kunnat ta emot skattefri utdelning om andelarna i det utdelande bolaget hade ägts direkt av denne ska utdelning till handelsbolaget vara skattefri.

Av *andra stycket* följer att det som sägs om svenska handelsbolag i första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt när det gäller i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Genom bestämmelsen jämföras i detta sammanhang en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med svenskt handelsbolag.

Bestämmelserna kan belysas med några exempel. Exempelen utgår från den ägarstruktur som anges nedan.



Exempel 1. Andelarna i HB ägs till hälften av en fysisk person, P, och ett aktiebolag, AB 1. HB innehar i sin tur samtliga andelar i ett onoterat rörelsedrivande aktiebolag, AB 2. Bestämmelsen i 24 kap. 17 b § innebär att om AB 2 lämnar utdelning till HB ska den del av utdelningen som belöper på aktiebolagets andel av handelsbolagets inkomst vara skattefri

för AB 1. En förutsättning för skattefriheten är att utdelningen varit skattefri för AB 1 om detta direkt hade ägt andelarna i AB 2. P ska beskattas för sin andel av utdelningen.

Exempel 2. AB 2 lämnar utdelning till HB med 300. HB har inte bedrivit någon egen verksamhet under året. Delägarna har kommit överens om att fördela resultatet från HB lika.

Den del av utdelningen som belöper på AB 1, 150, är i sin helhet skattefri. P däremot ska beskattas för sin andel av utdelningen, 150.

Exempel 3. Förhållandena är desamma som i föregående exempel men handelsbolaget har under året, förutom utdelningen på 300 från AB 2, också haft en egen inkomst på 200. De bägge delägarna ska vardera ta upp sin andel av handelsbolagets inkomst, $((300 + 200) / 2 =) 250$. Av de 250 som AB 1 ska ta upp är 150 skattefri utdelning eftersom beloppet motsvarar den del av utdelningen som motsvarar dennes andel av resultatet, $(300 / 2 =) 150$. AB 1 ska således ta upp 100 som sin andel av handelsbolagets resultat och P ska beskattas för hela sin andel av resultatet, 250.

Exempel 4. AB 2 lämnar utdelning till HB med 300 och HB har därtöver haft 200 i övriga rörelseintäkter. Delägarna har kommit överens om att fördela handelsbolagets resultat med 60 procent till AB 1 och 40 procent till P. I detta fall är aktiebolagets andel $(500 \times 0,60 =) 300$ och P:s andel $(500 \times 0,40 =) 200$ av handelsbolagets inkomst. Av de 300 som AB 1 ska ta upp är $(300 \times 0,60 =) 180$ skattefri utdelning eftersom beloppet motsvarar den del av utdelningen som är dennes andel av resultatet. AB 1 ska således beskattas för $(300 - 180 =) 120$ som dennes andel av handelsbolagets resultat och P ska beskattas för hela sin andel, 200.

25 a kap.

3 a §

Bestämmelsen är ny.

Av *första stycket* framgår att en andel i ett svenskt handelsbolag är en näringsbetingad andel när det gäller tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel om vissa angivna villkor är uppfyllda. För att vara näringsbetingad ska andelen i handelsbolaget ägas av ett sådant företag som räknas upp i 3 § 1–5 och inte vara marknadsnoterad. Om andelen i handelsbolaget är näringsbetingad är kapitalvinst på andelen skattefri och kapitalförlust får inte dras av.

I *andra stycket* anges att vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) med svenskt handelsbolag.

4 a §

Bestämmelsen är ny och motiveras av att handelsbolag omfattas av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9–18 §§. Av bestämmelsen framgår att med delägarrätt avses i nämnda paragrafer även en andel i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. I bestämmelsen finns, förutom hänvisningen till bestämmelserna om

skalbolagsbeskattning, även en hänvisning till 25 § (se kommentaren till denna bestämmelse).

Innebörden av bestämmelsen är att begreppet ”delägar rätt” utvidgas till att även omfatta andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

9 §

Bestämmelsen i paragrafens *första stycke* är ändrad. Av bestämmelsen framgår att om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag eller om det sker ett återköp enligt 18 §, ska ersättningen tas upp som kapitalvinst (*skalbolagsbeskattning*) det beskattningsår när delägarrätten avyttras oavsett om det uppkommer en kapitalvinst eller inte.

10 §

Första stycket punkten 3 är ny. Av bestämmelsen framgår att skalbolagsbeskattning enligt 9 § inte ska ske om ett handelsbolag upplöses.

Andra stycket *punkten 1* har ändrats. I punkten anges att om det avyttrade företaget är en utländsk juridisk person ska skalbolagsbeskattning enligt 9 § ske bara om den juridiska personen är skattskyldig här vid tidpunkten för avyttringen eller dess inkomst beskattas hos delägaren.

Andra stycket sista strecksatsen i punkten 2 är ny. Ändringen i paragrafen har utformats med motsvarande bestämmelse i 49 a kap. 4 § tredje stycket som förebild.

Bestämmelserna motiveras närmare i avsnitt 5.6.1.

11 §

Första stycket punkten 1 har ändrats. I 11 § finns regler om undantag från skalbolagsbeskattning. Innebörden av den nya bestämmelsen är att handelsbolag omfattas av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning när säljaren är en juridisk person och innebär att skalbolagsdeklaration ska lämnas av säljaren när skalbolaget är ett handelsbolag.

Andra stycket har ändrats. Bestämmelsen reglerar när det bokslut som ska ligga till grund för inkomstberäkningen ska vara upprättat. I fråga om handelsbolag ska säljaren, beroende på vad parterna kommit överens om, upprätta bokslut vid tidpunkten för avyttringen av andelarna eller tillträdet. Dessa ändringar i första och andra styckena har utformats med motsvarande bestämmelser i 49 a kap. 13 § som förebild. I andra stycket införs dessutom en ändring som innebär att avsättningar till fonder ska anses ha återförts. Ändringen är en konsekvens av att handelsbolagen nu fullt ut omfattas av skalbolagsbeskattning.

Bestämmelserna motiveras närmare i avsnitt 5.6.1.

19 §

Första stycket punkten 6 är ny. I paragrafen finns bestämmelser om avdragsförbud för kapitalförluster på vissa tillgångar. Bestämmelserna är inriktade på sådana företag som kan avyttra näringsbetingad andel skattefritt och syftar till att motverka att avdragsförbudet för näringsbetingade andelar i 5 § andra stycket kringgås genom användande av andra former av tillgångar än sådana andelar. Bestämmelsen i punkten 6 innebär ett avdragsförbud för kapitalförlust på andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om denne hör hemma i en stat utanför EES. Inte heller kapitalförlust i utländska

företag som motsvarar svenska handelsbolag får dras av om den avser en andel i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES. Motsvarande kapitalvinst på sådana andelar ska dock tas upp. Motiven till bestämmelsen framgår närmare av avsnitt 5.2.1.

20 §

Första stycket har ändrats. Bestämmelsen reglerar kapitalförluster i en utländsk juridisk person. Av bestämmelsen framgår att en kapitalförlust i en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 3 § 1–4 inte får dras av om den avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Andra stycket har ändrats. I *första meningen* anges att första stycket tillämpas på motsvarande sätt om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Vid överlåtelse av en andel i ett handelsbolag övertas skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret av förvärvaren om parterna inte kommit överens om annat. Bestämmelsen i *andra meningen* föranleds av detta förhållande och innebär att om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller bestämmelserna i första stycket i stället denne. Bestämmelsen innebär en ny ägare inte kan få avdrag för en kapitalförlust på en andel i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om den ursprungliga ägaren enligt första stycket inte hade kunnat dra av förlusten

Bestämmelserna motiveras närmare i avsnitt 5.2.2.

23 §

Första stycket är nytt och har utformats med bestämmelsen i andra stycket som förebild. Bestämmelsen reglerar handelsbolags försäljning av delägarätter med kapitalvinst. I bestämmelsen anges att om ett företag som anges i 3 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag, ska om handelsbolaget avyttrat en delägar rätt med kapitalvinst den del av vinsten som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat tillgången. Bestämmelsen innebär att kapitalvinst på andel som ägs av handelsbolag ska vara skattefri om den inte skulle ha tagits upp om den hade ägts direkt av handelsbolagets delägare. Bestämmelsen tillämpas inte om bestämmelserna om skalbolagsbeskattning ska tillämpas på det sålda företaget eftersom försäljningen i sådana fall inte är skattefri.

Bestämmelsen i det tidigare första stycket är inte ändrad och har i sin helhet flyttats till ett nytt *andra stycke*.

Tredje stycket innehåller de bestämmelser som tidigare fanns i andra stycket. Den tidigare hänvisningen till första stycket har utökats så att bestämmelsen gäller för första och andra styckena. Styckets *sista mening* är ny och innebär att om skattskyldigheten för en andel övergår till någon annan, gäller i stället vad som sägs i första och andra styckena denne. Bestämmelsen är föranledd av att, vid en överlåtelse av en andel i ett handelsbolag, förvärvaren övertar skattskyldigheten avseende hela beskattningsåret, om parterna inte kommit överens om annat.

25 §

Första stycket har ändrats. Tillämpningsområdet för bestämmelsen har utvidgats till att avse även fåmanshandelsbolag som avyttrar andel eller ett moderbolag till ett fåmanshandelsbolag. Bestämmelsen omfattar även fåmanshandelsbolag som äger en bostadsfastighet. Begreppet delägarrätt omfattar även andel i handelsbolag genom hänvisningen i den nya paragrafen, 4 a §. Bestämmelsen motiveras närmare i avsnitt 5.7.1.

33 kap.

1 §

Bestämmelsen i 1 § *första stycket* är ändrad. I bestämmelsen anges att för en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska bestämmelserna om räntefördelning bara omfatta positiv räntefördelning. Motivet för bestämmelsen framgår av avsnitt 5.4.

44 kap.

21 §

Tredje stycket är nytt. I bestämmelsen anges att om ett förvärv enligt första stycket avser en andel i ett handelsbolag som är näringsbetingad för överlåtaren enligt 25 a kap. 3 a § ska förvärvarens anskaffningsutgift anses motsvara det belopp för vilket denne beskattats för med anledning av förvärvet. Av detta följer att om förvärvaren inte beskattas för förvärvet är anskaffningsutgiften noll. Bestämmelsen motiveras närmare i avsnitt 5.3.3.

50 kap.

3 §

Första stycket andra meningen är ny och närmast av upplysningskaraktär. Av bestämmelsen framgår att om en andel i ett handelsbolag är näringsbetingad enligt bestämmelsen i 25 a kap. 3 a § ska anskaffningsutgiften inte justeras. Kapitalvinsten på en andel i ett handelsbolag som är näringsbetingad för delägaren är skattefri. Bestämmelsen klargör det närmast självklara förhållandet att sådana delägare inte ska behöva göra de justeringar av anskaffningsutgiften som följer av kapitlets bestämmelser om avyttring av andelar i handelsbolag.

Av det nya *tredje stycket* framgår att den justerade anskaffningsutgiften årligen ska fastställas vid delägarens taxering.

5 §

I *första stycket* har en ny strecksats lagts till. I bestämmelsen anges att anskaffningsutgiften ska ökas med belopp som enligt 15 kap. 11 § tagits upp som inkomst av passiv näringsverksamhet, dvs. beskattad negativ JAU. Den ackumulerade negativa JAU som vid 2011 års taxering ska tas upp till beskattning – och som får fördelas ut på de efterföljande nio taxeringsåren – inverkar dock inte på anskaffningsutgiften.

8 a §

Bestämmelsen är ny och av upplysningskaraktär.

10 §

Andra stycket har ändrats. Bestämmelsen är närmast av upplysningskaraktär och innehåller nya hänvisningar till bestämmelserna i 25 a kap. om att en kapitalförlust inte får dras av.

52 kap.

6 §

Första stycket är ändrat. Bestämmelsen är av upplysningskaraktär.

Andra stycket är ändrat. Bestämmelsen är närmast av upplysningskaraktär och innehåller nya hänvisningar till bestämmelserna i 25 a kap. om att en kapitalförlust inte får dras av.

7 §

Första och andra styckena har ändrats. I bestämmelserna anges att bestämmelserna bara gäller sådana kapitalförluster för vilka avdrag ska göras.

punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (2003:224) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

I punktens *första stycke* anges att uppskov med anledning av koncerninterna avyttringar ska återföras till beskattning vid 2011 års taxering. På begäran av den skattskyldige kan det belopp som ska återföras fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. En sådan fördelning av uppskovsbeloppet får dock inte medföra att belopp understigande 50 000 kronor återförs per år.

punkt 11 i övergångsbestämmelserna till lagen (2003:224) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

I punktens *andra stycke* anges att uppskov med anledning av uppskovsgrundande andelsbyten enligt 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska återföras till beskattning vid 2011 års taxering. På begäran av den skattskyldige kan det uppskovsbelopp som ska återföras fördelas med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. En sådan fördelning av uppskovsbeloppet får dock inte medföra att belopp understigande 50 000 kronor återförs per år.

Av 5 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324), TL, framgår att skattetillägget ska beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under kommande taxeringsår eller redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. En konsekvens av bestämmelserna i de bägge ovan angivna punkterna i övergångsbestämmelserna om att belopp ska återföras innebär att skattetillägg kan tas ut på felaktigt återförda belopp. Beloppet kan – om vissa villkor är uppfyllda – på begäran av den skattskyldige fördelas över flera taxeringsår. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen i 5 kap. 7 § TL tillämplig och skattetillägget ska således i dessa fall beräknas på grundval av den oriktiga uppgiftens inverkan på skatteuttaget utan beaktande av att det återförda uppskovsbeloppet eventuellt har fördelats över flera taxeringsår.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

För företag som är delägare i ett svenskt handelsbolag som den 1 januari 2010 har en negativ justerad anskaffningsutgift på andelen ska ett belopp som motsvarar den negativa justerade anskaffningsutgiften fastställas vid 2011 års taxering och tas upp som intäkt. Delägare i handelsbolag som är företag ska ta upp beloppet som intäkt i dess näringsverksamhet. På företagets begäran får intäkten fördelas med lika stora belopp, dock lägst 50 000 kronor, och tas upp vid 2011–2020 års taxeringar. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som intäkt det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses.

Även fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag och som vid 2011 års taxering beskattas för en negativ justerad anskaffningsutgift enligt 15 kap. 11 § får dela upp detta belopp med minst en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Beloppet som delats upp får dock, utan hänsyn taget till eventuell negativa JAU som för ett senare år ska tas upp till beskattning med stöd av 15 kap. 11 §, vara lägst 50 000 kronor per år. Om andelen i handelsbolaget avyttras eller handelsbolaget upplöses, ska dock beloppet i sin helhet tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet det beskattningsår andelen avyttras eller bolaget upplöses. Till skillnad från vad som gäller för företag som är delägare i handelsbolag kommer det belopp som ska tas fastställas för fysiska personer att beräknas på det underlag som föreligger vid utgången av 2010. En annan ordning skulle nämligen innebära att två olika belopp skulle behöva fastställas vid 2011 års taxering.

I likhet med övergångsbestämmelserna ovan om återföring av uppskovsbeloppen är en konsekvens av bestämmelsen att skattetillägg kan tas ut på felaktigt redovisade belopp som ska tas upp som intäkt. Belopp som ska tas upp som intäkt kan fördelas över flera taxeringsår. Enligt Skatteverkets uppfattning är bestämmelsen i 5 kap. 7 § TL tillämplig även i denna situation och skattetillägget ska således även i dessa fall beräknas på grundval av den oriktiga uppgiftens inverkan på skatteuttaget utan beaktande av att intäkten har fördelats över flera taxeringsår.

7.2 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

I *första* och *andra styckena* har vissa ändringar av redaktionell karaktär gjorts.

Sjätte stycket har ändrats och det har införts två strecksatser för att underlätta läsningen av bestämmelsen. Paragrafen reglerar skattskyldigheten för utdelning. Av bestämmelsen i sjätte stycket framgår att skattskyldighet inte föreligger för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 IL för utdelning på andel som ägs av svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person om motsvarande utdelning enligt 24 kap. 17 b § IL inte skulle ha tagits upp om det utländska bolaget själv erhållit utdelningen. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

7.3 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

1 kap.*1 §*

Bestämmelsen i 1 § *första stycke* har ändrats. Av bestämmelsen framgår att taxeringslagen även gäller vid fastställelse av annat förhållande när så särskilt är föreskrivet (taxering) enligt de lagar som räknas upp i bestämmelsen. IL ingår i uppräknningen. I IL finns särskilt föreskrivet att den justerade anskaffningsutgiften ska fastställas och regleringen i 1 § innebär att Skatteverket årligen vid taxeringen kan fastställa värdet på handelsbolagsdelägarnas anskaffningsutgift på andelen. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.3.1.

5 kap.*6 a §*

Bestämmelsen är ny.

Av bestämmelsen framgår att om Skatteverket avviker från en självdeklaration genom att sänka den enligt 15 kap. 11 § IL beräknade positiva JAU:en ska skattetillägg enligt *första stycket* beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den för högt redovisade positiva JAU:en. Innebär avvikelser från deklARATIONEN att den skattskyldige ska beskattas för uttag med stöd av bestämmelserna i 15 kap. 11 § IL beräknas skattetillägget på den delen på ett annat underlag, nämligen på den undandragna skatten helt i linje med nu gällande system

I *andra stycket* regleras fall då den skattskyldige skönstaxeras. Även i detta fall ska skattetillägg tas ut i enlighet med de principer som angetts ovan. Förutsättningen för att skattetillägg ska kunna tas ut enligt denna bestämmelse är att det föreligger en lämnad uppgift från vilken Skatteverket avvikit och att avvikelser består i en minskning av en av delägaren felaktigt redovisad JAU.

Förslaget till ny bestämmelse i TL behandlas närmare i avsnitt 5.3.1.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.*1 §*

Bestämmelserna i 1 § punkten 4 j) och k) är nya. Av punkten j framgår att en självdeklaration ska innehålla de uppgifter som behövs för beräkning och fastställelse av delägarens uttag ur handelsbolag i vissa fall enligt 15 kap. IL. Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.4.

Med anledning av att även JAU:en årligen ska fastställas vid delägarens taxering anges i punkten k) att delägare i handelsbolag ska lämna uppgifter om sin JAU enligt bestämmelserna i 50 kap. IL. Förslaget i denna del behandlas närmare i avsnitt 5.3.1.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.