

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-02-05

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

Enligt en lagrådsremiss den 19 december 2002 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen,
3. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
5. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Per Classon och kanslirådet Hans Levén.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

Remissen innehåller bl.a. förslag om skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar. I motiven anges att bestämmelserna härom måste kombineras med regler som motverkar att den svenska bolagskattebasen urholkas genom olika former av oönskad skatteplanering

och att regeringen därför avser att under våren 2003 lämna ett förslag till nya regler om beskattning av s.k. CFC-bolag (CFC = controlled foreign company). Avsikten är att de två regelkomplexen skall komplettera varandra. Lagrådet finner det otillfredsställande att skatteregler som har ett nära samband med varandra och som inte anses böra tillämpas fristående från varandra på detta sätt delas upp i två separata lagstiftningsärenden. Detta försvårar både för Lagrådet och för andra som medverkar i lagstiftningsprocessen att göra en helhetsbedömning av det tilltänkta systemet och att ta ställning till om det nu framlagda förslaget till lagändringar är så utformat att det tillgodoser angivna syften (jfr 8 kap. 18 § regeringsformen).

Vid föredragningen av remissen har vidare upplysts att vissa av de lagbestämmelser som nu föreslagits kommer att behöva ändras i samband med lagstiftningen om CFC-bolag och att avsikten är att riksdagen, när den mot slutet av vårsessionen 2003 väntas fatta beslut med anledning av propositionen om de lagändringar som behandlas i den nu framlagda remissen, kommer att ha tillgång även till propositionen om CFC-reglerna men att beslutet med anledning av denna proposition kommer att kunna fattas först senare under året. Eftersom det i den senare propositionen torde komma att ingå förslag till ändringar i vissa av de lagbestämmelser som föreslagits i den första propositionen, blir resultatet att riksdagen förväntas under våren 2003 fatta beslut om ny lagstiftning i vetskap om att vissa däri ingående lagbestämmelser sannolikt kommer att upphävas kort tid därefter. Detta kan enligt Lagrådets mening inte anses vara en lämplig lagstiftningsmetod.

De förslagna lagändringarna är av komplicerat slag. Inte minst gäller det de bestämmelser som syftar till att hindra att skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar utnyttjas genom olika arrangemang med handelsbolag m.m. Regleringen i remissen har emellertid blivit mer svårtillgänglig än bestämmelserna som sådana motiverar.

Det har inte inom ramen för Lagrådets granskning varit möjligt att i mer än begränsad utsträckning arbeta om bestämmelserna. Som underlag för fortsatta överväganden har emellertid inom Lagrådet utarbetats ett utkast till nya bestämmelser i 24 kap., 25 kap., 25 a kap. samt (som motsvarighet till 20 a kap. i remissen) 40 a kap. inkomstskattelagen. I utkastet har också de paragrafer inarbetats i vilka det inte föreslagits någon ändring. Utkastet bifogas som *bilaga* till detta yttrande.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

2 kap. 1 och 4 a §§

Med förvaltningsföretag avses enligt nuvarande 24 kap. 14 § ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar och som i övrigt varken direkt eller indirekt bedriver näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning.

För förvaltningsföretag gäller att mottagen utdelning är skattefri i den mån den vidareutdelas (nuvarande 24 kap. 13 §). Denna särregel skall enligt förslaget tas bort. Om vissa tidsmässiga villkor är uppfyllda skall utdelning på näringsbetingade andelar för alla företag – inte bara för traditionellt rörelsedrivande – bli skattefri. Skälet till att begreppet förvaltningsföretag ändå skulle behållas i inkomstskattelagen är enligt remissen att begreppet "näringsbetingad" skulle behöva ges en särskild innebörd om andelarna (delägarrätterna) ägs av ett företag som enligt nuvarande regler är ett förvaltningsföretag.

En möjlighet enligt föreslagna 24 kap. 13 § att få ett andelsinnehav klassificerat som näringsbetingat är att innehavet betingas av "rörelse" som bedrivs av ägarföretaget eller ett på visst sätt närstående företag (första stycket 3). Den bestämmelsen skall enligt remissen inte tilläm-

pas på förvaltningsföretag (andra stycket). I remissen hänvisas till att, såvitt gäller den aktuella punkten, placeringar betingade av rörelsen och kapitalplaceringar torde sammanfalla.

Efter 1990 års skattereform har aktiebolag och ekonomiska föreningar bara ett inkomstslag (näringsverksamhet) och inte som tidigare flera (rörelse, kapital, tillfällig förvärvsverksamhet etc.). Rättsfallet RÅ 2001 ref. 6 bekräftar att med "rörelse" avses något annat och mindre än "näringsverksamhet" och att förvaltning av värdepapper inte utgör rörelse. Några särskilda tolkningsproblem torde därför inte uppkomma om 24 kap. 13 § första stycket 3 får omfatta även sådana företag som i dag är förvaltningsföretag.

I ett föreslaget tillägg till 39 kap. 14 § knyts beskattningen av invest- mentföretag som innehar andelar och aktiehärledda delägar- rättigheter (det begreppet definieras i 25 a kap. 3 §) till vad som skulle gälla om till- gångarna hade innehafts och avyttrats av ett förvaltningsföretag. Som Lagrådet återkommer till är det, med den bedömning som Lagrådet gjort här, inte nödvändigt att hänvisa till ett förvaltningsföretag som referensföretag. Inte heller 39 kap. 14 § motiverar därför att begreppet förvaltningsföretag behålls.

Lagrrådet anser således att reglerna om förvaltningsföretag i 24 kap. 13 § och 39 kap. 14 §, liksom definitionsbestämmelserna i 2 kap. 1 och 4 a §§, bör utgå.

20 a kap.

I 20 a kap., som är nytt, regleras hur anskaffningsvärden och anskaff- ningsutgifter skall bestämmas då en tidigare till annat land knuten näringsverksamhet, eller tillgång i en sådan verksamhet, hos samma innehavare blir underkastad svensk beskattning. Reglerna skiljer sig åt

för olika tillgångsslag men innebär för t.ex. byggnader och inventarier att schablonmässiga, fiktiva värdeminskingsavdrag skall anses ha gjorts på den ursprungliga anskaffningsutgiften. Det beräknade restvärdet när tillgången underkastas svensk beskattning får bilda underlag för fortsatta värdeminskingsavdrag enligt inkomstskattelagen. En reglering föreslås också för förpliktelser i näringsverksamhet.

I fråga om kapitaltillgångar får de värden som bestäms betydelse vid tillämpningen av kapitalvinstreglerna när tillgången omsider avyttras. Dessa regler finns nu i 25 kap. Enligt Lagrådets mening är det naturligt att placera de nya bestämmelserna i ett efterföljande kapitel, t.ex. i ett sista kapitel i avdelningen för inkomstslaget näringsverksamhet.

I de föreslagna bestämmelserna i 20 a kap. beskrivs de skilda fall som är aktuella. Beskrivningarna kan i och för sig vara upplysande men de kräver ganska mycket av läsaren. Lagrådet anser att regleringen kan göras betydligt enklare utan att texten egentligen blir mindre informativ om man i den inledande paragrafen beskriver de två typfallen. Det ena av dessa typfall är att skattskyldighet i Sverige inte förelegat enligt svenska interna regler men sådan skattskyldighet inträder. Det andra är att en inkomst är undantagen från beskattning i Sverige och undantaget upphör.

I sammanhanget bör framhållas att termen skattskyldighet knyter an till den interna rätten. Skattskyldighet i Sverige föreligger således även om, till följd av innehållet i ett skatteavtal, någon svensk beskattning inte aktualiseras. I remissens lagförslag används inte termen i denna strikta bemärkelse, något som kan leda till felaktiga slutsatser om till vilket värde och vid vilken tidpunkt en tillgång skall anses ha anskaffats (jfr 2 § med hänvisningar till 6-9 §§).

En terminologisk fråga av mindre betydelse är användningen av

begreppet "karaktärsbyte" (jfr rubriken till kapitlet). Begreppet används för närvarande i bl.a. 41 kap. 6 § (jfr också 14 kap. 16 § och 18 kap. 10 § samt rubriken före 19 kap. 16 § och 20 kap. 14 §). Den situation som avses i 41 kap. 6 § är att en tillgång i samme ägares hand inte längre skall beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet. Remissförslaget tar däremot sikte på en situation där det i utgångsläget inte förekommer någon svensk beskattning alls. Lagrådet förordar att begreppet "beskattningsinträde" används i stället för "karaktärsbyte".

Enligt 5 § skall vid vissa överföringar av tillgångar en beskattning i det andra landet komma näringsidkaren till godo på det sättet att tillgången enligt inkomstskattelagen skall anses ha anskaffats för ett belopp som svarar mot det i det andra landet avskattade beloppet (förutsatt att detta beräknas motsvara marknadsvärdet). Det synes rimligt att detta får gälla också om beskattning skett i samband med en överföring som avsett inte bara enstaka tillgångar utan hela verksamheten.

I 8 § finns bestämmelser om vad övriga tillgångar, dvs. tillgångar som inte är lager, inventarier, byggnader eller markanläggningar, skall anses ha anskaffats för. Huvudregeln är att anskaffningen skall anses ha skett till omkostnadsbeloppet vid beskattningsinträdet, minskat med värde-minskningsavdrag m.m. eller liknande avdrag som kan ha gjorts i räkenskaper hos den skattskyldige.

Genom användningen av ordet "omkostnadsbeloppet" får paragrafens tillämpningsområde anses ha begränsats till kapitaltillgångar (jfr 25 kap. 3 § samt 44 kap. 13 och 14 §§). Det leder bl.a. till att kundfordringar, som definitivt inte är kapitaltillgångar och knappast heller lagertillgångar (jfr 2 kap. 31 § och 25 kap. 3 §), helt hamnar utanför regleringen i kapitlet. Regleringen bör justeras i detta hänseende. Justeringen bör ske på ett sådant sätt att den skattskyldige i förekommande fall inte

betas möjligheten att vid den löpande beskattningen få substansminskningsavdrag och skogsavdrag enligt reglerna i 20 och 21 kap.

Även om byggnader och markanläggningar i och för sig normalt skall hänföras till kapitaltillgångar får det anses klart att rätten till värdeminskningsavdrag vid den löpande beskattningen regleras exklusivt av 7 §. Det är inte lika klart vad som skall gälla när en fastighet med byggnader och markanläggningar säljs. Något särskilt omkostnadsbelopp beräknas i dag inte för en fastighets olika delar (byggnader, markanläggningar, mark). Vid föredragningen har dock bekräftats att 8 § i detta hänseende skall omfatta endast sådana delar av en fastighet som inte omfattas av 7 §, dvs. i praktiken mark. Beräkningen av omkostnadsbeloppet vid en framtida försäljning av fastigheten får således grundas på såväl 7 § som 8 §. Detta bör framgå tydligare.

Vad gäller reduceringen i 8 § för "värdeminskningsavdrag m.m. eller liknande avdrag som kan ha gjorts i räkenskaper hos den skattskyldige" (reduceringsregeln) erinrar Lagrådet om att "avdrag" inte är en redovisningsterm. Vad som avses torde närmast vara i räkenskaperna gjorda nedskrivningar av fastigheter och andelar på grund av inträffad värdenedgång. Det lämpliga i att premiera företag som underlåtit att göra befogade nedskrivningar kan ifrågasättas. Därtill kommer att tillgången enligt en särskild bestämmelse inte får tas upp till högre värde än marknadsvärdet vid beskattningsinträdet. Lagrådet förordar att reduceringsregeln utgår.

I lagrådsremissen har inte berörts frågan om på vad sätt värdena på tillgångar (och förpliktelser) vid beskattningsinträdet skall bestämmas (jfr i fråga om beslut avseende underskott i förvärvskälla RÅ 1999 ref. 59 med hänvisning till bl.a. prop. 1989/90:110 del 1 s. 546). Lagrådet har utgått från att det inte skall fattas något särskilt taxeringsbeslut av fastställelsekaraktär rörande dessa värden.

22 kap. 10 §

Det föreslagna tredje stycket, som är nytt i förhållande till utredningsförslaget, innebär att en säljare som gör en skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar inte skall beskattas (uttagsbeskattas). Situationen är då den att säljaren – av någon anledning – tar ut ett lägre pris än marknadsvärdet eller överlåter andelarna utan vederlag. Uttagsbeskattning innebär att försäljningspriset fingeras ha varit marknadsvärdet.

Skattefriheten för kapitalvinster gör att det inte blir någon beskattning oavsett hur ersättningen bestäms. Bestämmelsen är ägnad att förvirra och bör utgå.

24 kap.

Allmänt

Den nuvarande ordningen i 24 kap. är att utdelning på svenska näringsbetingade andelar och utländska andelar behandlas var för sig (15-19 §§ och 20-22 §§). Denna uppdelning är mera överskådlig än den ordning som nu föreslås, inte minst på grund av de komplicerade bestämmelserna om utdelning från utländska juridiska personer, vilka successivt har påbyggts. Vid föredragningen har uppgetts att reglerna kommer att omarbetas när CFC-regler införs. Det är emellertid inte tillfredsställande – ens som ett provisorium – att ha en sådan dubbelreglering som verkar bli följd av de föreslagna reglerna. Utdelning på utländska näringsbetingade andelar (jfr 13 § tredje stycket) synes under samma förutsättningar bli skattefri såväl enligt 17 § som enligt 24 §.

12 och 23 §§

I 12 § första stycket, där bara en hänvisning föreslås ändrad, anges vilka former av utdelning från en kooperativ förening som inte skall omfattas av kapitlets följande paragrafer. Enligt 23 § (nuvarande 19 §) skall mottagaren inte kunna få skattefrihet för visst slag av utdelning från en kooperativ förening även om gängse krav för skattefrihet är uppfyllda (det är för övrigt, trots vad rubriken till paragrafen indikerar, inte bara fråga om utdelning på förlagsinsatser). Bestämmelserna i 23 § bör, såvitt Lagrådet förstår, kunna föras över till 12 §. Därmed skulle 23 § kunna utgå.

13, 14 och 16 §§

De tre punkterna i 13 § första stycket har formulerats på ett sådant sätt att någon dubbelreglering inte skall kunna förekomma. En prövning mot en senare punkt aktualiseras bara om andelen inte har bedömts som näringsbetingad redan med tillämpning av en tidigare punkt. Lagrådet finner det för sin del vara mera ändamålsenligt att, på samma sätt som i nuvarande 16 §, godta en viss dubbelreglering. Med den i remissen föreslagna ordningen kan det göras gällande att en domstol inte kan åberopa den tredje punkten utan att först ha prövat om andelen är marknadsnoterad enligt den första punkten och, om så befinns vara fallet, huruvida villkoret om röstetal i andra punkten är uppfyllt. Detta är inte en lämplig ordning.

I 13 § första stycket 3 ställs beviskravet att "det [skall] göras sannolikt" att innehavet av andelen är på visst sätt betingat. Regeln synes bygga på att det skall ankomma på företaget att åberopa omständigheter för att uppnå ett för företaget gynnsamt skatteutfall. Emellertid kan det också vara till nackdel för företaget att få andelen klassificerad som näringsbetingad eftersom avdrag för kapitalförluster i allmänhet inte får

göras på sådana andelar. Lagrådet anser det inte påkallat att ställa upp något särskilt beviskrav i detta hänseende.

I 14 § hänvisas, såvitt gäller begreppet "företag", till 13 § som i sin tur innehåller en hänvisning tillbaka till 14 §. Förutom att sådana interdependenta definitioner allmänt sett bör undvikas blir det också oklart om ordet företag i 14 § kan, förutom ägarföretaget, avse också det ägda företaget. Lagrådet antar att detta inte har varit avsikten. Under alla omständigheter bör de båda paragraferna omformuleras.

I 16 § definieras kapitalplaceringsandel. Något egentligt behov av en sådan definition torde inte finnas. Det viktiga – som kan regleras i 13 § – är att en andel som blivit onoterad inför en upplösning inte alltid skall godtas som näringsbetingad. Utgår begreppet kapitalplaceringsandel får en justering göras i bl.a. 2 kap. 1 §.

18-22 §§

Enligt 18 § knyts innehavstiden till den tid under vilken andelsinnehavaren "kunnat göra gällande sin rätt i företaget". Såvitt framgår av remissen (s. 69) avses fall där andelen inte förvärvas eller avyttras genom avtal och där förvärvaren inte omedelbart får rådigheten över andelen eller förlorar rådigheten innan avyttring sker. Vad som närmare ligger i begreppen "utöva sin rätt" eller "rådighet" förklaras inte.

Enligt 19 § skall, om avtal förekommer, innehavstiden bestämmas utifrån dagen/dagarna för avtalet/avtalen. Har särskild tillträdesdag/frånträdesdag angetts skall denna gälla. Grundas förvärvet/avyttringen inte på avtal gäller första meningen, dvs. innehavstiden räknas från tillträdesdagen till frånträdesdagen.

Lagrådet konstaterar att det är oklart vad den närmare innebörden av bestämmelserna är och hur de förhåller sig till varandra. På det material som nu föreligger förordar Lagrådet att kravet i 18 § på att innehavaren "kunnat göra gällande sin rätt i företaget" utgår. Vidare bör 19 § formuleras så att tillträde eller frånträde skall anses ha skett annan dag än avtalsdagen om detta följer av avtalet.

Är de tidsmässiga villkoren i 18 § inte uppfyllda redan vid utdelningstillfället kan utdelningen ändå vara skattefri om villkoren uppfylls senare. Enligt Lagrådets mening är det bättre att först i en paragraf ange att utdelningen, om övriga förutsättningar är uppfyllda, är skattefri och i en senare paragraf ange förutsättningarna för att i efterhand verkställa en beskattning.

25 och 25 a kap.

Allmänt

I remissen föreslås att bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar skall tas in i ett nytt kapitel (25 a kap.). Kapitellet omfattar enligt förslaget 32 paragrafer.

Lagrådet har förståelse för att den omfattande reglering som ansetts behövlig inte har tagits in i 25 kap. som generellt behandlar kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet. Lagrådet motsätter sig alltså inte att ett nytt kapitel införs.

De bestämmelser i 25 a kap. som handlar om fåmansföretag och fastigheter (26 §) samt kapitalförluster på fastigheter (32 §) kan emellertid enligt Lagrådets mening lämpligen föras över till 25 kap. Dessa bestämmelser föranleds i och för sig av de föreslagna reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar

m.m., men det är svårt att omedelbart se detta samband. Genom att flytta två paragrafer till 25 kap. – och samtidigt slopa åtskilliga andra paragrafer i 25 a kap. som inte ter sig nödvändiga – går det att rejält begränsa omfattningen av det nya kapitlet.

25 kap. 1 och 6 §§

Om Lagrådets förslag i anslutning till 24 kap. 16 § att inte använda begreppet kapitalplaceringsandel godtas, bör konsekvensändringar göras här (såvitt gäller aktiehärledda kapitalplaceringsdeläggarrätter, se kommentaren till 25 a kap. 5 §).

25 a kap.

2-5 §§

Definitionen av "det avyttrade företaget" i 2 § är förledande i den meningen att den ger intryck av att hela företaget avyttras när i själva verket avyttringen kan avse enstaka deläggarrätter. Någon definition behövs knappast utan den avsedda innebörden kan utan olägenheter skrivas ut på de ställen där en reglering behövs.

Inte heller definitionen av "ursprungsaktierna" i 3 § synes nödvändig. Slopas definitionen av kapitalplaceringsaktier i 24 kap. 16 § bör också definitionen av "aktiehärledd kapitalplaceringsdeläggarrätt" i 5 § utgå.

Aktier, teckningsrätter och delrätter är alla deläggarrätter enligt 48 kap. 2 § första stycket. Enligt andra stycket av samma paragraf skall bestämmelserna om deläggarrätter tillämpas på vissa andra tillgångar. I strikt mening är alltså dessa andra tillgångar inte deläggarrätter.

En aktiehärledd delägarrätt i form av "option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier- -" (inlösenrätt eller säljrätt) är enligt ordalagen hänförlig till andra stycket tredje strecksatsen (" - - option vars underliggande tillgångar består av aktier- -") i 48 kap. 2 §. Alternativet är att den skulle kunna hänföras till första stycket med stöd av sista strecksatsen där. Oavsett hur det därmed förhåller sig torde det vara bäst att komplettera 48 kap. 2 § första stycket med en bestämmelse som tar sikte på inlösen- och säljrätter.

Språkligt är det enligt Lagrådets mening bättre att beteckna en i 4 § avsedd näringsbetingad delägarrätt som "aktiebaserad" än som "aktiehärledd".

8 §

Paragrafen ställer stora krav på läsaren. Vad som framför allt är besvärande är att bestämmelserna placerats så tidigt i kapitlet, långt ifrån de materiella regler i 27-29 och 32 §§ som de är avsedda att precisera. Det finns en risk för att den som läser dessa materiella regler glömmer bort eller inte observerar att tillämpningsområdet och det närmare innehållet av reglerna modifieras av den här kommenterade paragrafen. Innehållet i paragrafen bör därför, i förenklad form, placeras i anslutning till reglerna i 27-29 och 32 §§.

10 §

Av skäl som anförts i anslutning till 24 kap. 18-22 §§ förordar Lagrådet att förutsättningen att företaget "kunnat göra gällande sin rätt" utgår. Innehållsmässigt svarar den aktuella paragrafen till stor del mot 24 kap. 18 och 19 §§ (kravet på ett års innehav skall dock vara uppfyllt redan vid avyttringen). Även här bör anges att tillträde eller frånträde skall anses ha skett annan dag än avtalsdagen om detta följer av avtalet.

13-25 §§

Med de föreslagna paragraferna införs regler om skalbolagsbeskattning också i bolagssektorn. Bestämmelserna ansluter nära, men inte helt, till de regler som infördes våren 2002 i 49 a kap. efter förslag i prop. 2001/02:165. Dessa regler tog sikte på fysiska personers avyttringar av andelar i skalbolag.

I lagrådsremissen kommenteras de nu föreslagna bestämmelserna förhållandevis utförligt i anslutning till motsvarande kommentarer i det tidigare lagstiftningsärendet. I stora delar är det fråga om samma motivtexter, men avvikelser och ytterligare motivtext förekommer inte bara när lagtexten skiljer sig åt. Även om sådan ny motivtext inte skall påverka tillämpningen av de redan antagna reglerna bör problemet uppmärksammas i den fortsatta beredningen. Till bilden hör emellertid att det vid föredragningen upplysts att vissa konsekvensändringar i den redan antagna lagstiftningen för fysiska personer kommer att föreslås. Det bör i det sammanhanget finnas förutsättningar för att se till att det inte uppkommer några oklarheter i berörda hänseenden.

Mot bakgrund av vad nu sagts om det förestående förslaget till ändringar i reglerna för fysiska personer finns det inte anledning att sträva efter att fullt ut anpassa de nu föreslagna bestämmelserna till de redan antagna. Så har inte heller gjorts i förslaget. Att andelar i marknadsnoterade företag inte omfattas tas t.ex. nu upp som ett undantagsfall då skalbolagsbeskattning inte skall ske (21 §) och inte som en bestämmelse som definierar lagstiftningens tillämpningsområde (49 a kap. 3 §).

I 16 § första stycket anges vissa tillgångar som inte skall räknas som likvida tillgångar. I andra stycket sägs att första stycket skall tillämpas

på motsvarigheter till sådana tillgångar som innehas av vissa utländska juridiska personer. Beskrivningen av tillgångar i första stycket 1 och 2 är generell och inte beroende av att det berörda företaget är svenskt. En omformulering krävs därför.

I 18 § beskrivs hur det s.k. jämförelsebeloppet skall räknas fram. Lagrådet har uppfattat det så att jämförelsebeloppet skall svara mot det totala värdet på skalbolaget, schablonmässigt beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de andelar/aktiebaserade delägarrätter som har avyttrats. Det synes emellertid inte som om den i paragrafen anvisade metoden leder rätt. Avgörande torde vara hur man uppfattar uttrycket "aktiehärledda delägarrätter". Eftersom delägarrätter i form av säljoptioner m.m. skall anses som aktiehärledda (aktiebaserade) endast om de erhållits på grundval av aktier som innehafts av företaget – och inte om de förvärvats av annan – synes "aktiehärledda delägarrätter" ofta inte omfatta samtliga alla "andra delägarrätter [än andelar] som getts ut av och hänför sig till det avyttrade företaget" (jfr 49 a kap. 4 § andra stycket). Frågan bör övervägas närmare.

Enligt remissen skall bestämmelserna i 23-25 §§ tillämpas bara på den skattskyldiges begäran. Det är rimligt att begäran skall krävas för undantag på grund av särskilda skäl. Detta kan anges i 24 §. Däremot finns det knappast tillräcklig anledning att kräva en begäran av den skattskyldige för tillämpning av bestämmelserna om minoritetsavyttringar i 23 § och – än mindre – om skalbolagsdeklaration i 25 §. Mot denna bakgrund bör regeln i 20 § kunna utgå.

26 §

I paragrafen finns särskilda bestämmelser som tar sikte på fall då en delägare i ett företag eller någon annan i en viss personkrets använt en fastighet eller en lägenhet knuten till ett privatbostadsföretag som

bostad. Av motiven framgår att bestämmelserna i paragrafen är avsedda att kunna tillämpas även om avyttringen sker med förlust. Enligt vad som framkommit vid föredragningen skall vidare avyttringen avse näringsbetingade delägarätter och ske under sådana förhållanden att en vinst vid avyttringen är skattefri. Dessa preciseringar följer knappast av 1 och 2 §§ och inte heller av den aktuella paragrafen.

Det kan vidare konstateras att bestämmelserna är långtgående. Även avyttring av enstaka delägarätter kan utlösa beskattning av värdestegringen på fåmansföretagets fastighet. Detta även om det företag som äger det företag där fastigheten finns har ett relativt begränsat inflytande i det senare företaget (med ett röstetal om kanske bara tio procent). Det finns enligt Lagrådets mening skäl att överväga om bestämmelserna fått en lämplig utformning.

27 §

Andra stycket, som gäller det fallet att delägarätten avyttras med förlust av ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren, skall läsas ihop med 8 §.

Av 8 § andra meningen följer att bestämmelserna i bl.a. 27 § gäller för t.ex. ett aktiebolag som är delägare i ett handelsbolag som avyttrar delägarätten. Frågan är vad detta egentligen betyder. Nära till hands ligger enligt Lagrådets mening att tolka regeln så att aktiebolaget alltid går miste om avdraget för sin del av handelsbolagets kapitalförlust, dvs. oavsett storleken av aktiebolagets ägarandel i handelsbolaget och eventuell anknytning mellan aktiebolagets rörelse och det företag som den av handelsbolaget avyttrade delägarätten hänför sig till. Vid föredragningen har emellertid uppgetts att regeln inte är avsedd att tolkas på det sättet utan att frågan om avdragsrätt eller avdragsförbud skall

knytas till aktiebolagets förhållanden. Detta kan inte anses framgå av den föreslagna bestämmelsen.

28 §

Punkt 4 är föranledd av remissynpunkter från Riksskatteverket. Vid föredragningen har uppgetts att bestämmelsen skall kunna tillämpas också då den underliggande tillgången avyttrats vid bedömningstillfället. Lagrådet, som på föreliggande knappa underlag inte kan bedöma om det finns behov av att kunna tillämpa regeln även i det fallet, konstaterar att en sådan tillämpning i vart fall svårligen ryms inom den föreslagna lagtexten.

30 och 31 §§

Av texten i slutet av 30 § första stycket framgår att regleringen gäller såvitt avser "beräkningen av den fysiska personens andel av handelsbolagets resultat". De tillgångar det här är fråga om är kapitaltillgångar. Handelsbolagets – och därmed delägarens – skattemässiga resultat påverkas därför först när tillgången avyttras. Lagrådet anser att det är bäst att i lagtexten inte anknyta till handelsbolagets resultat utan i stället där reglera hur anskaffningsutgiften för tillgången skall bestämmas. Därmed blir det tydligare att en tillämpning av bestämmelserna i 30 § aktualiseras bara om handelsbolaget avyttrat tillgången under beskattningsåret.

En förutsättning för att 30 § skall vara tillämplig är att "tillgången har gått ner i värde under den tid handelsbolaget har innehaft denna". Det fall som nämns i motiven är att "tillgången i fråga redan har sjunkit i värde när den fysiska personen förvärvar andelen i handelsbolaget" (s. 120). En värdenedgång skall tydligen föreligga om handelsbolaget har förvärvat tillgången för ett högre pris än det marknadspris som gäller när

andelsförvärvet sker. Har man klart för sig att det är dessa två mättpunkter som gäller behövs knappast några särskilda hjälpregler för hur värdenedgången (värdeutvecklingen) på tillgången skall bestämmas.

Emellertid finns särskilda hjälpregler i 31 §. Mättidpunkterna är här andra än de som nyss angavs. Den första är tidpunkten för andelsförvärvet och den andra tidpunkten för andelsavyttringen (eller tidpunkten för avyttringen av tillgången om den tidpunkten ligger tidigare i tiden). Lagrådet kan inte finna annat än att regleringen i 31 §, om syftet enligt motiven skall uppnås, bör ta sikte enbart på värdenedgång enligt 29 §. Om 31 § skall avse bara värdenedgång enligt 29 §, bör lämpligen 30 och 31 §§ byta plats. Med beaktande av detta och av vad tidigare sagts kan paragraferna förslagsvis utformas så här:

”30 §

När en värdenedgång på en tillgång som avses i 29 § beräknas skall som anskaffningsutgift för en tillgång som har förvärvats före företagets andelsförvärv anses marknadsvärdet vid tidpunkten för andelsförvärvet. Vidare skall sådan tillgång som innehas när andelen avyttras värderas till marknadsvärdet vid tidpunkten för avyttringen. I övrigt tillämpas bestämmelserna i 44 och 48 kap. med undantag för 48 kap. 15 §.

31 §

Om en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag, i vilket en fysisk person direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare, förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett sådant företag som avses i 7 §, gäller särskilda regler för beräkningen av kapitalvinst och kapitalförlust på tillgångar som handelsbolaget innehar direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag.

De särskilda reglerna gäller bara om tillgången är en sådan tillgång som avses i 28 § eller en andel eller aktiebaserad delägarrätt som skulle ha varit näringsbetingad om handelsbolaget hade varit ett aktiebolag som inte är investmentföretag. Vidare skall tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för andelsförvärvet understiga handelsbolagets anskaffningsutgift. De särskilda reglerna tillämpas också om förvärvet sker från ett svenskt handelsbolag i vilket ett sådant företag som avses i 7 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, innehar en andel.

Vad som sagts om svenska handelsbolag och andelar i sådana gäller på motsvarande sätt i fråga om utländska juridiska personer vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren och andelar i sådana utländska juridiska personer.”

32 §

I förarbetena utvecklas vad som vid tillämpningen av andra stycket skall anses som betydande. Procenttalet 30 nämns (remissen s. 122). Det tilläggs att procenttalet kan vara lägre i fråga om större objekt, dock inte lägre än 20. Vidare sägs (s. 155) att bedömningen normalt kan begränsas till de senaste tre åren.

Tolkningen av kvantifierande uttryck (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 502 ff.) försvåras om man låter uttryck som skall beskriva en relation (en andel) få en annan, absolut betydelse. En tillämpning i linje med vad som förordas i motiven, där större objekt får en mer gynnsam behandling, bör enligt Lagrådets mening ha bättre stöd i lagtexten. Det samma gäller den i motiven förordade tiden för bedömning av fastighetens användningssätt.

39 kap. 14 §

Investmentföretag ägnar sig åt förvaltande verksamhet och har regelmässigt ingen rörelse. Med Lagrådets förslag att inte ha någon särreglering för förvaltningsföretag (se Lagrådets kommentar till 2 kap. 4 a §) kan den nya meningen i första stycket ges följande lydelse:

”- - I underlaget för investmentföretag skall inte heller inräknas andelar och aktiebaserade delägarätter om en kapitalvinst vid avyttring av andelen eller den aktiebaserade delägarätten vid beskattningsårets ingång inte skulle ha tagits upp enligt 25 a kap. 9 § för det fall att investmentföretaget i stället hade varit ett sådant företag som avses i 24 kap. 14 §.”

48 kap. 7 §

Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att säkerställa att delägarätter som inte är föremål för kapitalvinstbeskattning hålls utanför genomsnittsberäkningen. Språkligt är det inte tillfredsställande att, som föreslagits, uttrycka detta så att andelar/aktiebaserade delägarätter inte skall anses vara av samma slag och sort som övriga andelar/aktiebaserade delägarätter som är av samma slag och sort.

49 kap.

13 a §

Uppskov skall – som fallet är när beskattning skall ske enligt skalbolags- eller återköpsreglerna – kunna beviljas också i de fall då kapitalvinsten definieras som ersättningen vid avyttringen. Enligt en huvudregel skall ett villkor för uppskov vara att det köpande företaget eller ett koncernföretag till detta behåller andelen under en tid av tre år efter

avyttringen. Om andelen överlåts dessförinnan skall, för det beskattningsår då överlåtelsen sker, "kapitalvinsten som uppskovet avser" tas upp som intäkt.

Bestämmelserna innebär att ett en gång fastställt uppskovsbelopp under vissa förutsättningar skall beskattas vid ett visst senare tillfälle. Med denna utgångspunkt bör de placeras under rubriken Beskattning av uppskovsbeloppet, lämpligen efter föreslagna 19 a § och under en egen underrubrik.

Förslagsvis kan den nya paragrafen ges följande lydelse:

"19 b §

Om uppskovsbelopp avser kapitalvinst som beräknats enligt 25 a kap. 13 §, skall beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår då andelen inte längre innehas av det köpande företaget eller av ett företag som ingår i samma koncern som det köpande företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall inte tillämpas om särskilda skäl talar emot detta eller om mer än tre år förflutit från avyttringen."

19 a §

Innebörden av regleringen är att uppskovsbeloppet inte skall tas upp till beskattning om den mottagna andelen är näringsbetingad och de tidsmässiga förutsättningarna föreligger för att en kapitalvinst på andelen skall vara skattefri.

I utredningsförslaget föreslogs att det i lagtexten skulle anges att bestämmelserna inte skulle tillämpas om den uppskovsgrundande

avyttringen avsett andelar som var lagertillgångar. Någon särskild regel om detta finns inte i remissförslaget. I författningskommentaren sägs bara att bestämmelsen "naturligtvis" inte skall tillämpas i dessa fall.

Eftersom mottagna andelar kan vara kapitaltillgångar, bör begränsningen enligt Lagrådets mening anges i lagtexten. Det betyder inte att texten behöver bli mer komplicerad. Förslagsvis kan paragrafen formuleras på följande sätt:

"Uppskovsbeloppet skall inte tas upp som intäkt vid en avyttring av en mottagen andel om andelen är näringsbetingad och, såvida andelen är marknadsnoterad, villkoren i 25 a kap. 10 § är uppfyllda.

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

50 kap. 10 §

Såvitt Lagrådet kan bedöma bör det, förutom till 11 §, hänvisas också till 25 a kap. 29 §.

52 kap. 8 §

I paragrafen behandlas kapitalförluster i inkomstlaget näringsverksamhet vid avyttring av andelar i en sådan utländsk juridisk person vars inkomst enligt 6 kap. 14 § skall beskattas hos delägaren. Innehållet motsvarar vad som sägs i 50 kap. 10 och 11 §§ om kapitalförluster på andelar i handelsbolag.

Regeringens lagrådsremiss förra våren med förslag till regler om begränsning av rätten till avdrag för vissa kapitalförluster innehöll särskilda regler om kapitalförluster på andelar i de här aktuella

utländska juridiska personerna. Vid behandlingen av förslaget konstaterade Lagrådet (prop. 2001/02:140 s. 69) att det i viss mån var oklart till vilken tillgångskategori en andel i en sådan utländsk juridisk person hör. Innebörden av Lagrådets resonemang var bl.a. att införandet av regler i 52 kap. rörande dessa personer inte uteslöt att en andel i vissa fall kunde anses som en delägarrätt (jfr 48 kap.) och att införandet av regler i 52 kap. inte innebar att klassificeringsfrågan avgjordes. Lagrådet konstaterar att de tidigare uttalandena har giltighet även i fråga om det nu framlagda förslaget.

Innebörden av paragrafens första stycke är att en kapitalförlust för vilken avdrag skall göras skall dras av i sin helhet. Detta följer redan av 52 kap. 6 §. Det bör dock övervägas att komplettera paragrafen med en hänvisning till 25 a kap. 29 § (jfr Lagrådets kommentar till 50 kap. 10 §).

Paragrafens andra stycke täcks av 7 §. Slutsatsen blir därmed att paragrafen kan utgå.

Övergångsbestämmelser till lagen (2002:540) om ändring i inkomstskattelagen

Den föreslagna ändringen av punkt 6 innebär en senareläggning på den skattskyldiges begäran i fråga om tillämpningen av tidigare beslutade regler. I motiven (remissen s. 158) anges att en retroaktiv tillämpning här undantagsvis kan vara oförmånlig för den skattskyldige och att det därför föreslagits att de äldre reglerna skall tillämpas endast på den skattskyldiges begäran.

Lagrådet konstaterar att det, i den mån de äldre bestämmelserna är förmånliga för den skattskyldige, inte uppkommer något problem i förhållande till 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. I den mån

bestämmelserna däremot i ett särskilt fall skulle leda till skärpt beskattning för den skattskyldige, är frågan om detta kan anses strida mot regeringsformen trots att det är den skattskyldige själv som begärt att de äldre bestämmelserna skulle tillämpas.

Lagrådet har i olika sammanhang haft anledning att beröra denna principfråga (se prop. 1980/81:104 s. 190, prop. 1991/92:54 s. 17 f. och prop. 2002/03:15 s. 103) och därvid inte velat utesluta att ett högre skatteuttag genom retroaktiv tillämpning av lag skulle kunna strida mot regeringsformen även om det kommer till stånd efter en begäran från den skattskyldige om tillämpning av äldre bestämmelser.

En utväg är att i övergångsbestämmelsen föreskriva att äldre bestämmelser skall tillämpas på den skattskyldiges begäran under förutsättning att dessa bestämmelser inte leder till högre skatt. Lagrådet är medvetet om att detta kan ha den nackdelen att det ofta kan vara förknippat med svårigheter att fastställa om det senare villkoret är uppfyllt (jfr prop. 1991/92:54 s. 18). En rimlig tillämpning av en sådan övergångsbestämmelse bör dock vara att skattemyndigheten normalt tillämpar de äldre bestämmelserna på den skattskyldiges begäran utom i fall där det är tydligt att en sådan tillämpning innebär en försämring för honom (jfr avgörandet i NJA 2000 s. 132 rörande en likartad fråga). Den skattskyldige kan också efter omprövning få tillbaka skatt för det fall att han senare visar att tillämpningen av de äldre bestämmelserna faktiskt lett till att mer skatt tagits ut av honom än om de nya bestämmelserna hade tillämpats.

När det gäller förslagets materiella innehåll konstaterar Lagrådet att det rör sig om en senareläggning av tillämpningen av övergångsbestämmelserna i punkterna 3-5 till de provisoriska regler som beslutades våren 2002. Denna senareläggning skall emellertid enligt förslaget inte gälla i fyra särskilda undantagsfall, beskrivna i andra stycket a-d i den

nya punkten 6. Regleringen är i denna del svårtillgänglig, och Lagrådet anser det inte möjligt att av texten sluta sig till vad de fyra undantagen har för innebörd och vilka överväganden som ligger bakom dem. Om regeringen väljer att i propositionen föreslå en reglering av det ifrågasvarande slaget, bör enligt Lagrådets mening lagtexten förtydligas och närmare förklaringar lämnas i motiven.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den huvudsakliga inriktningen på övergångsbestämmelserna är att den nya regleringen skall gälla för avyttringar efter halvårsskiftet 2003 och för utdelningar redan från ingången av år 2003 med valfrihet för första halvåret 2003.

Bestämmelserna i punkt 4 avser utdelning, medan punkt 3 – liksom i huvudsak punkterna 5-14 – gäller avyttringar. Det är därför naturligt att punkterna 3 och 4 får byta plats.

Enligt föreslagna punkt 4 gäller som huvudregel att de nya bestämmelserna skall gälla redan för utdelning som under år 2003 "skall tas upp i räkenskaperna". Det är förenligt med god redovisningssed att i viss utsträckning intäktsföra en s.k. anteciperad utdelning redan innan beslut om utdelning fattats på det utdelande företags stämma (jfr RÅ 2000 ref. 64). Det går därför knappast att i alla situationer entydigt slå fast när en utdelning skall bokföras. Ett uttryckssätt som anknyter till en intäktsföring som är förenlig med god redovisningssed är därför att föredra.

Formuleringen av punkt 4 antyder att avsikten varit att endast mottagen utdelning skall omfattas av bestämmelsen. Uttrycket "tas upp" används också i redovisningssammanhang men då inte med någon precis innebörd (se t.ex. 3 kap. 1 och 4 §§ årsredovisningslagen [1995:1554]). Är

Lagrådets antagande riktigt bör en annan formulering väljas. Frågan är emellertid om det går att i punkt 4 knyta an enbart till mottagarens situation.

Av 39 kap. 23 § följer att avdragsrätten för utdelning på medlemsinsatser i en kooperativ förening är beroende av den skattemässiga behandlingen hos mottagaren (enligt nuvarande 24 kap. 13-18 §§). Är det fråga om utdelning på en näringsbetingad andel får föreningen inte avdrag om utdelningen är skattefri hos mottagaren. Avdragsrätten hos den förening som lämnar utdelningen prövas vid taxeringen för det beskattningsår som beslutet om utdelningen avser och alltså inte vid taxeringen för det beskattningsår då beslut om utdelningen fattas (39 kap. 24 §).

I princip leder vad nu sagts till att skattefrihet som följer av de nya reglerna hos mottagaren vid 2004 års taxering (avseende ett beskattningsår som omfattar 2003) äventyrar ett avdrag vid 2003 års taxering (avseende ett beskattningsår som omfattar 2002) hos den förening som lämnat utdelningen (här antas att utdelningen inte anteciperas hos mottagaren).

Det anförda visar att ändringar i fråga om beskattning av utdelning inte sällan måste ske med viss framförhållning. Lagrådet – som inte haft underlag för att ta ställning till alternativa lösningar – anser att en tillämpning enligt vad som föreslagits för förvaltningsföretag (punkt 6) ter sig mer rimlig och lättare att förena med retroaktivetsförbudet. Senareläggs tillämpningen på detta sätt torde några retroaktivetsproblem inte aktualiseras. Skulle vad Lagrådet i denna del föreslagit inte godtas, hänvisas till vad som anförts ovan i anslutning till övergångsbestämmelserna till lagen (2002:540) om ändring i inkomstskattelagen.

Punkt 6 första stycket innebär att äldre bestämmelser om förvaltningsföretag gäller t.o.m. det beskattningsår som inleds närmast före den 1 januari 2004 och att nya bestämmelser gäller för följande beskattningsår. Bland de äldre bestämmelserna finns sådana som avser också lämnad utdelning, t.ex. att skattefrihet för mottagen utdelning är beroende av att, för samma beskattningsår, motsvarande belopp vidareutdelas (24 kap. 13 §). Enligt 39 kap. 23 § sista stycket, som nu föreslås upphävt, begränsas i en viss situation rätten till avdrag för utdelning för en ekonomisk förening som är ett förvaltningsföretag i den mån den lämnade utdelningen legat till grund för skattefrihet för mottagen utdelning. Dessa regler synes inte lägga hinder i vägen för en övergångsbestämmelse av det föreslagna slaget.

Förslaget innebär också att nuvarande bestämmelser i 24 kap. 17 § rörande förvaltningsföretag skall upphävas, såvitt framgår av punkt 6 första stycket med verkan först från ingången av det beskattningsår som inleds närmast efter år 2003. Det torde innebära att beskattning kan komma att ske av utdelning som tas emot 2003 från ett helägt aktiebolag, som för det året omfattas av äldre bestämmelser om förvaltningsföretag i 24 kap. 17 §. Materiellt kan en sådan ordning ifrågasättas. I remissen har inte belysts vilka effekter omläggningen av beskattningen rörande förvaltningsföretag får i detta fall och andra övergångsfall. Lagrådet anser det önskvärt att övergångsregleringen övervägs ytterligare.

I punkt 6 andra och tredje styckena finns särskilda regler som gör det möjligt att på ett förmånligt sätt överlåta andelar till en andelsägare som är en fysisk person. Förutsättningen är att överlåtelse sker till ett pris som motsvarar det skattemässiga värdet men understiger marknadsvärdet. En strikt tolkning av andra stycket synes leda till att utdelning av andelar – där något "pris" inte förekommer – skall föranleda uttagsbeskattning. Bestämmelsen kan därför behöva justeras.

I punkt 7 föreslås en likartad möjlighet att överföra egendom – i form av fastighet som använts till bostad eller andel i privatbostadsfastighet – till en fysisk person. Lagrådet noterar att den i första stycket sista meningen angivna tidpunkten (utgången av år 2000), som inte närmare kommenterats i motiven, är densamma som i utredningsförslaget trots senareläggningen av reformen.

Övergångsbestämmelsen i punkt 8 behövs inte om regeln i 25 a kap. 28 § 4 ändras så att det inte ställs krav på att den underliggande tillgången innehas vid tidpunkten för avyttringen (jfr vad Lagrådet anfört i anslutning till den regeln).

Förslaget till lag om ändring i lagen om ikraftträdande av inkomstskattelagen

4 kap. 86 §

Lagrådet förordar att paragrafen utformas med ledning av vad som anförts rörande 49 kap. 19 a § inkomstskattelagen.

Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen

4 §

Förslaget i sjätte stycket innebär bl.a. att undantaget från skattskyldighet i fråga om kupongskatt på utdelning till utländska bolag skall baseras på röstetal och inte på andelstal. De närmare förutsättningarna för skattefrihet anges i ett nytt sjunde stycke. Förslaget föranleds närmast av ändringarna i 24 kap. inkomstskattelagen. Enligt sjunde stycket sista meningen förutsätts för skattefrihet att andelen – om det rör sig om en sådan utbetalning som inte bara enligt kupongskattelagen

utan också enligt inkomstskattelagen är att anse som utdelning – innehafts minst ett år vid utdelningstillfället. Detta är en avvikelse från regleringen i inkomstskattelagen.

Lagrådsremissen saknar tillräckligt underlag för att bedöma om avvikelser är EG-rättsligt godtagbara och begränsar sig därför till att ge vissa synpunkter på den föreslagna lagtexten.

Kupongskatt tas ut enbart på utdelning från svenska aktiebolag (1 §). Med utdelning avses inte bara det som inkomstskatterättsligt är utdelning utan också vissa andra utbetalningar från bolaget (2 § andra stycket). I förhållande till inkomstskattelagen är det alltså fråga om såväl en begränsning som en utvidgning av tillämpningsområdet. Vad nu sagts talar för att man i hänvisningarna i sjätte och sjunde styckena inte onödigtvis bör knyta an till begreppsbildningen i inkomstskattelagen.

Uttrycket "utdelning på sådana näringsbetingade andelar som avses i 24 kap. 13 § första stycket 1 och 2 inkomstskattelagen" kan lämpligen ersättas med "utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som - - - inkomstskattelagen".

Sjunde stycket bör kunna jämkas enligt följande: "Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17-20 §§ eller 25 a kap. 9, 10 och 12 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 18 § samma lag gäller dock att andelen alltid skall ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället."

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

När det gäller bestämmelsen i punkt 3 om tillämpning av äldre bestämmelser om den skattskyldige begär det hänvisas till Lagrådets anmärkningar i anslutning till övergångsbestämmelserna till lagen (2002:540) om ändring i inkomstskattelagen.

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

11 kap. 11 c och 11 d §§

I 11 kap. 11 a och 11 b §§ finns under rubriken Säkerhet för slutlig skatt bestämmelser om säkerhet i fall som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen. I de nu föreslagna paragraferna finns motsvarande bestämmelser för fall som avses i 25 a kap. 25 § inkomstskattelagen. Eftersom säkerhet inte är obligatorisk i de senare fallen har bestämmelserna i 11 a § och den föreslagna 11 c § olika utformning. Däremot föreligger parallellitet mellan bestämmelserna i 11 b § och den föreslagna 11 d § om hur säkerheten skall se ut och hur den får tas i anspråk. Lagrådet förordar mot den bakgrunden att den föreslagna 11 c § tas upp som en ny 11 b § samt att nuvarande 11 b § och den föreslagna 11 d § slås samman till en ny 11 c §. En ändring av detta slag föranleder viss följdändring även i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen.

12 kap. 8 c §

Om Lagrådets förslag rörande bestämmelserna om säkerhet för slutlig skatt i 11 kap. följs föranleder detta vissa följdändringar i förevarande paragraf.

Förslaget till lag om ändring i lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Bilaga**Utkast till lagbestämmelser****24 kap.**

(1-11 §§)

Skattefria utdelningar*Utdelning och utländsk juridisk person*

12 § Med utdelning avses i 13-23 §§ inte sådan utdelning från en kooperativ förening i form av rabatt eller pristillägg som föreningen skall dra av enligt 39 kap. 22 § och inte heller utdelning från en kooperativ förening på förlagsinsatser eller till en medlemsfrämjande förening, om den kooperativa föreningen skall dra av utdelningen enligt 39 kap. 23 §.

Om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening enligt ett skatteavtal skall anses ha hemvist i en utländsk stat, skall företaget vid tillämpning av 13-23 §§ anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten.

Näringsbetingad andel

13 § Med *näringsbetingad andel* avses en andel som uppfyller villkoren i 14 , 15 eller 17 § och som ägs av en juridisk person (ägarföretaget) som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och inte ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening och inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1-4.

14 § Om andelen avser ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening skall andelen vara en kapitaltillgång. Vidare krävs att

1. den inte är marknadsnoterad,
2. det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget, eller

3. 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.

Andelen anses vara marknadsnoterad även om marknadsnoteringen upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, likvidation eller konkurs.

15 § Om andelen avser en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening skall andelen vara en kapitaltillgång. Vidare krävs att

1. något av villkoren enligt 14 § 1-3 är uppfyllt, och
2. inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening med samma slags inkomster.

16 § Förutsättningen i 15 § 2 skall alltid anses uppfylld om

1. den utländska juridiska personen hör hemma i ett land med vilket Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till att omfatta vissa inkomster (avtalsland),
2. den juridiska personens inkomster har uppkommit i näringsverksamhet i Sverige eller i något avtalsland, och
3. inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

Om inkomsterna till obetydlig del har uppkommit i näringsverksamhet i andra länder än avtalsländer eller i någon särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall det bortses från denna del av inkomsterna vid tillämpning av första stycket 2 och 3.

17 § Avser andelen, om den är en kapitaltillgång och inte omfattas av 15 § eller om den är en lagertillgång, ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen, skall ägarföretagets andelsinnehav motsvara 10 procent eller mer av andelskapitalet i företaget.

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

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

Utdelning på en näringsbetingad andel

18 § Utdelning på en näringsbetingad andel skall inte tas upp i annat fall än som anges i 19-21 §§.

Utdelning från investmentföretag

19 § Utdelningen skall tas upp om den lämnas av ett investmentföretag som, direkt eller genom förmedling av ett eller flera andra investmentföretag, äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av ägarföretaget.

Utdelning av förvärvade vinstmedel

20 § Om ett företag förvärvar andelar i ett annat företag och det inte är uppenbart att det förvärvande företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, skall det ta upp utdelning av sådana medel som fanns hos det utdelande företaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats hos det utdelande företaget. Utdelning anses i första hand ske av annat än tillskjutet belopp och inbetald insats.

Villkor avseende tid

21 § Utdelning på en marknadsnoterad andel skall tas upp, om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år från det att andelen blivit näringsbetingad. Utdelningen skall tas upp det beskattningsår då avyttringen sker eller andelen upphör att vara näringsbetingad.

22 § Innehavstiden enligt 21 § skall räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretagets förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, skall den anses ha tillträts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte annan tidpunkt följer av avtalet.

23 § Om ett ägarföretag har förvärvat andelar av samma slag och sort vid olika tidpunkter, skall en senare förvärvad andel anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad.

En andel som förvärvats genom ny- eller fondemission skall anses ha förvärvats samtidigt med de andelar som förvärvet grundats på. Har dessa förvärvats vid olika tidpunkter, skall den nya andelen anses ha förvärvats vid den senaste av dessa tidpunkter.

25 kap. Kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med kapitalvinst, kapitalförlust och kapitaltillgångar i 3-5 §§,
- delägarätter som upphört att vara näringsbetingade i 6 §,
- avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap med säljaren i 7-11 §§,
- avyttring med kapitalförlust av fastigheter i 12 §, och
- bostäder i fåmansföretag i 13 §.

Hänvisningar

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

Särskilda bestämmelser om anskaffningsutgift finns i fråga om

- uttagsbeskattning i 22 kap. 8 §,
- underprisöverlåtelser i 23 kap. 10 §,
- ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,
- kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,
- verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,
- beskattningsinträde i 40 a kap., och
- förvärv av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 10 och 11 §§.

Vad som avses med kapitalvinst, kapitalförlust och kapitaltillgångar

3 § Med *kapitalvinst* och *kapitalförlust* i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med *kapitaltillgångar* avses andra tillgångar i näringsverksamhet än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.

4 § Med kapitalvinst och kapitalförlust avses också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, när det inte är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar.

5 § Som kapitalvinst behandlas också återfört avdrag för kapitalförlust vid konkurs enligt 44 kap. 34 § tredje stycket.

Anskaffningsutgift när en delägarrätt upphör att vara näringsbetingad

6 § Om en näringsbetingad andel eller aktiebaserad delägarrätt upphör att vara näringsbetingad hos ägaren, anses den anskaffad för marknadsvärdet när detta sker. I fråga om marknadsnoterade delägarrätter gäller vad nu sagts endast om villkoren i 25 a kap. 5 eller 6 § skulle ha varit uppfyllda för det fall att delägarrätten hade avyttrats vid denna tidpunkt.

Avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap

Tillämpningsområde

7 § Om det uppkommer en kapitalförlust när en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag avyttrar en tillgång till en annan juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag skall bestämmelserna i 8-11 §§ tillämpas om fråga är om företag i intressegemenskap. Med *företag i intressegemenskap* avses vid tillämpningen av dessa bestämmelser moderföretag och dotterföretag eller företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

Avdragsförbud

8 § Kapitalförlusten får inte dras av om

1. den avyttrade tillgången är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt,
2. ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat, eller
3. bestämmelserna i 37 kap. om kvalificerade fusioner och fissioner skall tillämpas.

9 § Om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och detta genom fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag i intressegemenskapen, får kapitalförlusten inte dras av.

Uppskjuten avdragsrätt

10 § I andra fall än som avses i 8 eller 9 § får kapitalförlusten dras av som kostnad när det inträffar en omständighet som medför att tillgången inte längre existerar eller inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som ingår i intressegemenskapen.

Turordning

11 § Om det är andelar i ett företag som avyttras (avyttrade andelar) gäller följande. Om det köpande företaget vid tidpunkten för det förvärv som avses i 7 § äger andelar av samma slag och sort som de avyttrade andelarna (gamla andelar) eller om det köpande företaget därefter förvärvar sådana andelar (nya andelar), skall senare avyttringar som det köpande företaget gör anses ske i följande ordning:

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

Bestämmelserna skall tillämpas också i fråga om andra tillgångar som inte kan särskiljas från varandra.

Kapitalförluster på fastigheter

12 § Om ett företag som avses i 24 kap. 13 § har gjort en kapitalförlust på en fastighet, får denna dras av bara mot kapitalvinster på fastigheter. Till den del en förlust inte kan dras av mot sådana kapitalvinster behandlas förlusten som en ny kapitalförlust det följande beskattningsåret.

Bestämmelserna i första stycket gäller också vid beskattning av företaget för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en sådan utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren. Bestämmelserna gäller också om skattskyldigheten för delägarens andel i handelsbolaget eller den utländska juridiska personen övergått på någon annan. Om skattskyldigheten övergått till en fysisk person får kapitalförlusten inte dras av.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas inte om fastigheten i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det säljande företaget i dess verksamhet eller på motsvarande sätt hos ett företag i sådan intressegemenskap som avses i 7 §.

Bostäder i fåmansföretag

13 § Om ett företag som avses i 24 kap. 13 § eller ett moderföretag till detta är ett fåmansföretag, gäller följande om företaget avyttrar en andel eller annan sådan delägar rätt som avses i 25 a kap. 3 § och det företag som delägarrätten hänförs 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. Det företag som innehar fastigheten skall vid avyttringen av del-

ägarrätten 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. Bestämmelserna tillämpas inte om ersättningen vid avyttringen av delägarrätten skall beskattas enligt 25 a kap. 8 §.

Vad som sägs om en fastighet gäller även en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna lägenheten har använts på sätt som avses där.

25 a kap. Näringsbetingade delägarrätter och vissa andra tillgångar

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ett företag i intressegemenskap i 2 §,
- avyttring av näringsbetingade delägarrätter i 3-17 §§
- avyttring av vissa fordringar m.m. i 18 §
- avyttring av andelar i handelsbolag m.m. i 19 och 20 §§,
- vissa kapitalvinster och kapitalförluster i handelsbolag i 21 och 22 §§.

Företag i intressegemenskap

2 § Med *företag i intressegemenskap* avses i detta kapitel ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i.

Näringsbetingade delägarrätter

Tillämpningsområde

3 § Bestämmelserna i 4-17 §§ tillämpas när företag som avses i 24 kap. 13 § avyttrar näringsbetingade andelar eller näringsbetingade aktiebaserade delägarrätter.

Med en *aktiebaserad delägarrätt* avses en rätt på grund av teckning av aktier, en teckningsrätt, en delrätt eller en option avseende rätt för innehavaren att avyttra aktier om innehavet av rätten grundas på innehav av aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Med en *näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt* avses en aktiebaserad delägarrätt, om förvärvet av rätten grundats på näringsbetingade aktier i det företag som rätten hänför sig till.

Skattefrihet och avdragsförbud

4 § En kapitalvinst skall inte tas upp i annat fall än som anges i 8 §. I fråga om marknadsnoterade delägarätter gäller detta dock endast om villkoren i 5 eller 6 § är uppfyllda.

En kapitalförlust får dras av bara om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp.

Villkor avseende tid

5 § För en marknadsnoterad andel gäller som villkor för skattefriheten att andelen under en sammanhängande tid om ett år närmast före avyttringen varit näringsbetingad hos säljaren. Om andelen erhållits genom ny- eller fondemission, beaktas också tid under vilken den andel eller de andelar som ligger till grund för den emitterade andelen innehafts.

6 § Om en aktiebaserad delägar rätt är marknadsnoterad gäller som villkor för skattefriheten att delägar rätten innehafts under en sammanhängande tid av ett år närmast före avyttringen eller, om så inte är fallet, att den aktie eller de aktier på vilka delägar rätten grundas har förvärvats minst ett år före avyttringen.

7 § Vid tillämpningen av 5 och 6 §§ skall

1. en senare förvärvad delägar rätt anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad delägar rätt av samma slag och sort, och
2. aktier som ligger till grund för en emitterad andel eller en aktiebaserad delägar rätt och som förvärvats vid olika tillfällen anses ha förvärvats vid tidpunkten för förvärvet av den sist förvärvade aktien.

Avyttring av skalbolag

8 § Om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag eller återköp som anges i 17 § sker, skall ersättningen tas upp som kapitalvinst, om inte annat anges i 9-12 §§.

Ett företag är ett *skalbolag* enligt bestämmelserna i detta kapitel om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar enligt 13-15 §§ överstiger jämförelsebeloppet enligt 16 § vid tidpunkten för avyttringen.

Undantag

9 § Beskattning enligt 8 § skall inte ske om

1. en på vanligt sätt utförd kapitalvinstberäkning leder till en kapitalvinst och villkoren för skattefrihet enligt 5 eller 6 § inte är uppfyllda,

2. någon andel eller aktiebaserad delägarrätt i skalbolaget är marknadsnoterad, eller

3. 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.

Är skalbolaget en utländsk juridisk person skall beskattning enligt 8 § ske bara om

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

2. säljaren skall beskattas för den juridiska personens inkomster, eller

3. den juridiska personen, direkt eller indirekt, äger del i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag.

Skalbolagsdeklaration

10 § Beskattning enligt 8 § skall 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 skall upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond skall anses ha återförts.

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap med skalbolaget.

Minoritetsavyttringar

11 § Om avyttringen inte leder till att ett väsentligt inflytande går över till någon annan, skall beskattning enligt 8 § ske endast om det föreligger särskilda omständigheter.

Särskilda skäl

12 § Om den skattskyldige begär det och det finns särskilda skäl, skall beskattning enligt 8 § inte ske. Vid prövningen skall beaktas vad som föranlett avyttringen eller återköpet och hur ersättningen för delägarrätten bestämts.

Likvida tillgångar

13 § Med *likvida tillgångar* avses i detta kapitel kontanter, värdepapper och liknande tillgångar med undantag för sådana tillgångar som avses i 14 §. Som likvida tillgångar räknas också andra tillgångar om

1. tillgångarna anskaffats tidigast två år efter avyttringen,
2. tillgångarna saknar affärsmässigt samband med verksamheten sådan den bedrevs intill två år före avyttringen, och
3. det inte framgår att anskaffningen skett i annat syfte än att tillgångarna lätt skulle kunna avyttras efter avyttringen av andelen.

14 § Som likvida tillgångar räknas inte

1. andelar och aktiebaserade delägarrätter i företag i intressegemenskap med skalbolaget, eller
2. värdepapper som är lagertillgångar.

Avser en avyttrad delägarrätt en utländsk juridisk person skall första stycket tillämpas endast om företaget hör hemma och är skattskyldigt till inkomstskatt i en stat

- som är medlem i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
- med vilken Sverige har ett skatteavtal samt personen omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och har hemvist i staten enligt avtalet.

15 § Om likvida tillgångar innehas av ett företag i intressegemenskap med skalbolaget, skall tillgångarna räknas med vid beräkningen av summan av marknadsvärdet av likvida tillgångar enligt 8 § andra stycket till den del som motsvarar skalbolagets ägarandel i företaget.

16 § Om de avyttrade delägarrätterna svarar mot samtliga andelar i företaget och samtliga andra av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, utgörs *jämförelsebeloppet* av halva ersättningen. I annat fall utgörs jämförelsebeloppet av hälften av sammanlagda värdet av samtliga andelar i företaget och samtliga andra av företaget utgivna och till företaget hänförliga delägarrätter, beräknat med utgångspunkt i ersättningen för de avyttrade andelarna och aktiebaserade delägarrätterna.

Om avyttringen har medfört uttagsbeskattning, skall i jämförelsebeloppet räknas in det uttagsbeskattade beloppet.

Återköp

17 § *Återköp* anses ske när avyttringen inte har avsett ett skalbolag och den övervägande delen av andra tillgångar än likvida tillgångar, som avses i 13-15 §§ och som vid avyttringen innehades av det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller av företag i intresse-

gemenskap med detta, inom två år efter avyttringen av delägarrätten, direkt eller indirekt, förvärfvas av

- det säljande företaget,
- ett företag i intressegemenskap med detta, eller
- en fysisk person som, direkt eller indirekt, har ägarinflytande i det säljande företaget eller någon närstående till denne.

Bedömningen enligt första stycket skall grundas på tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för avyttringen av delägarrätten. Vid denna bedömning skall värdet av tillgångar i företag i intressegemenskap med det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till beaktas bara till den del som motsvarar det företagets ägarandel i företaget.

Första och andra styckena skall också tillämpas i fråga om tillgångar som kan anses ha ersatt tillgångar som innehades av det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller av ett företag i intressegemenskap vid tidpunkten för avyttringen av delägarrätten.

Kapitalförluster på vissa fordringar m.m.

18 § En kapitalförlust i ett företag som avses i 24 kap. 13 § får inte dras av om den avser

1. en fordran på ett företag i intressegemenskap,
2. en rätt till andel i vinst hos ett företag i intressegemenskap,
3. en rätt att till visst pris eller ett pris som skall fastställas enligt bestämda grunder förvärva andelar eller aktiebaserade delägarrätter i ett företag i intressegemenskap eller tillgångar hos ett sådant företag, eller
4. en tillgång där den underliggande tillgången, direkt eller indirekt, är en näringsbetingad andel eller en näringsbetingad aktiebaserad delägarrätt.

Vad nu sagts gäller också vid beskattning av företaget för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en sådan utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren.

Kapitalförluster på andelar i handelsbolag m.m.

19 § Om ett företag som avses i 24 kap. 13 § har gjort en kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag och, under företagets innehavstid, en tillgång, som avses i 3 eller 18 § 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. Vad nu sagts gäller om företaget, för det fall att det hade avyttrat tillgången, inte haft rätt till avdrag.

Vad som sagts om svenska handelsbolag och andelar i sådana gäller på motsvarande sätt i fråga om utländska juridiska personer vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren och andelar i sådana utländska juridiska personer.

Begränsningen i avdragsrätten gäller endast om förlusten inte skulle ha fått dras av om företaget självt innehaft tillgången och, om tillgången avyttrats under företagets innehavstid, endast om detta skett inom en tid av tio år före avyttringen av andelen i handelsbolaget eller den utländska juridiska personen.

20 § När en värdenedgång på en tillgång som avses i 19 § beräknas skall som anskaffningsutgift för en tillgång som har förvärvats före företagets andelsförvärv anses marknadsvärdet vid tidpunkten för andelsförvärvet. Vidare skall sådan tillgång som innehas när andelen avyttras värderas till marknadsvärdet vid tidpunkten för avyttringen. I övrigt tillämpas bestämmelserna i 44 och 48 kap. med undantag för 48 kap. 15 §.

Vissa tillgångar i handelsbolag m.m.

21 § Om en juridisk person som avses i 24 kap. 13 § är delägare i ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren, får, om en kapitalförlust uppkommer vid handelsbolagets eller den utländska juridiska personens avyttring av en delägarrätt, sådan del av förlusten inte dras av som belöper sig på delägarens andel. Vad nu sagts gäller bara för det fall att en motsvarande kapitalvinst skulle ha varit skattefri om handelsbolaget i stället hade varit en sådan juridisk person som avses i 24 kap. 13 §.

Bestämmelserna i första stycket gäller också om andelen övergår till annan.

22 § Om en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag, i vilket en fysisk person direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag är delägare, förvärvar en andel i ett svenskt handelsbolag från ett sådant företag som avses i 24 kap. 13 §, gäller särskilda regler för beräkningen av kapitalvinst och kapitalförlust på tillgångar som handelsbolaget innehar direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag.

De särskilda reglerna gäller bara om tillgången är en sådan tillgång som avses i 18 § eller en andel eller aktiebaserad delägarrätt som skulle ha varit näringsbetingad om handelsbolaget hade varit ett aktiebolag som inte är investmentföretag. Vidare skall tillgångens marknadsvärde vid tidpunkten för andelsförvärvet understiga handelsbolagets anskaffningsutgift. De särskilda reglerna tillämpas också om förvärvet sker från

ett svenskt handelsbolag i vilket ett sådant företag som avses i 24 kap. 13 §, direkt eller indirekt genom ett eller flera andra svenska handelsbolag, innehar en andel.

Vad som sagts om svenska handelsbolag och andelar i sådana gäller på motsvarande sätt i fråga om utländska juridiska personer vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren och andelar i sådana utländska juridiska personer.

40 a kap. Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter vid inträde i svensk beskattning

Tillämpningsområde

1 § Om en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet inte beskattats i Sverige på grund av att skattskyldighet inte förelegat men sådan skattskyldighet inträder för personen, skall bestämmelserna i 2-8 §§ tillämpas i fråga om tillgångar och förpliktelser i verksamheten (beskattningsinträde). Det samma gäller om inkomsten varit undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och undantaget upphör.

Vad som sägs i första stycket gäller också i fråga om verksamhet i ett svenskt handelsbolag och i en sådan utländsk juridisk person vars inkomster enligt 6 kap. 14 § beskattas hos delägaren.

Bestämmelser om överföring av tillgångar från verksamhet som inte beskattas i Sverige till verksamhet som beskattas här finns i 9 §.

Anskaffande av tillgångar

Beskattningstidpunkt

2 § Tillgångar skall anses ha anskaffats vid beskattningsinträdet.

Olika slag av tillgångar

3 § Som anskaffningsvärde för lager, kundfordringar och liknande tillgångar skall, med tillämpning av 17 kap. 2 och 3 §§, anses det lägsta av den ursprungliga anskaffningsutgiften och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet.

4 § Tillgångar för vilka avdrag för värdeminskning kan komma i fråga skall anses anskaffade för ett belopp som motsvarar den ursprungliga anskaffningsutgiften, ökad med förbättringsutgifter, och minskad med beräknade värdeminskningssavdrag.

Minskning med beräknade värdeminskningsavdrag skall göras för varje innehavsår

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

5 § Andra tillgångar än som avses i 3 och 4 §§ skall anses anskaffade för belopp motsvarande den ursprungliga anskaffningsutgiften, ökad med förbättringsutgifter.

Förvärv genom arv, gåva m.m.

6 § Om tillgångar förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt, skall de vid beräkning enligt 2-5 §§ av ursprunglig anskaffningsutgift, förbättringsutgifter och innehavstid anses förvärvade genom närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv.

Beaktande av utländsk skatt

7 § Om en överföring av tillgångarna i en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet medfört att ett belopp som skall motsvara marknadsvärdet för tillgångar har tagits upp till beskattning i en annan stat, skall tillgångarna anses anskaffade för detta belopp. Detta gäller dock bara om staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat som anges i 6 kap. 10 §.

Högsta anskaffningsbelopp

8 § Tillgångar skall inte i något fall anses anskaffade för högre belopp än marknadsvärdet vid beskattningsinträdet.

Förpliktelser

9 § En förpliktelse skall tas upp till det belopp varmed den enligt en marknadsmässig bedömning belastar verksamheten vid beskattningsinträdet. Den får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad den tagits upp till i räkenskaperna.

Överföring av enstaka tillgångar eller förpliktelser

10 § Vad som sägs i 2-9 §§ tillämpas också när tillgångar eller förpliktelser förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige av skäl som anges i 1 § första stycket, till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här.