

NORSTEDTS
JURIDIK

Beskattning av företagsgrupper

Bertil Wiman

JURIDISKA BIBLIOTEKET
vid Uppsala Universitet

343.04 SWE

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

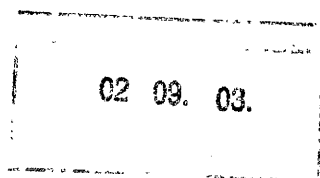
Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

BESKATTNING AV FÖRETAGSGRUPPER

Bertil Wiman

*Beskattning
av företagsgrupper*



Norstedts Juridik AB

Adress till förlaget:

Norstedts Juridik AB, 106 47 Stockholm

Fax 08-690 90 70, telefon 08-690 91 00

Beställningar:

www.njab.se

e-post: kundservice.njab@liber.se

Fax 08-690 91 91, telefon 08-690 91 90, växel 08-690 91 00

postadress: Norstedts Juridik AB, Kundtjänst, 106 47 Stockholm

Beskattning av företagsgrupper

Bertil Wiman

Upplaga 1:1

ISBN 91-39-20313-1

© 2002 författaren och Norstedts Juridik AB

Tryck: Elanders Gotab, Stockholm 2002

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, helt eller delvis, utan medgivande av Norstedts Juridik AB, är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom tryckning, kopiering, bandinspelning etc.

Innehåll

Förord 11

Förkortningar 13

1 Allmänt om företagsgrupper 15

1.1 Inledning 15

1.2 Företagsgruppen i associationsrättsligt hänseende 17

1.3 Koncernredovisning 19

1.4 Neutralitetsprincipen 21

1.5 Vad konstituerar en företagsgrupp eller koncern skatterättsligt? 23

2 Beskattning av aktiebolag 25

2.1 Inledning 25

2.2 Dubbelbeskattningsprincipen 27

2.3 Säkerställande av dubbelbeskattningen 32

2.3.1 Inledning 32

2.3.2 Uttagsbeskattning 32

2.3.2.1 Syfte 32

2.3.2.2 Regelns uppbyggnad 33

2.3.2.2.1 Inledning 33

2.3.2.2.2 Beskattning i inkomstslaget kapital för fysiska personer 34

2.3.2.2.3	Uttag	39
2.3.2.3	Tillgångar och tjänster	41
2.3.2.4	Rättsföljd – marknadsvärdet intäktsförs	43
2.3.3	Förtäckt utdelning	45
2.3.4	Kupongskatt	46
2.3.5	Likvidation och nedsättning av aktiekapitalet	48
3	Beskattning av utdelningar i bolagssektorn	50
3.1	Allmänt	52
3.2	Förvaltningsföretag m.m	52
3.3	Övriga företags aktieinnehav	55
3.4	Kringgåendefall	59
3.5	Utdelning från utlandet	61
4	Inkomstöverföringar m.m.	66
4.1	Inledning	66
4.2	Öppna koncernbidrag	68
4.2.1	Inledning	68
4.2.2	Enbart helägda koncerner	71
4.2.3	Verksamheter som omfattas	74
4.2.4	Helägt hela beskattningsåret	75
4.2.5	Samordning med utdelningsreglerna	77
4.2.6	Etappvisa koncernbidrag	78
4.2.7	Övriga bestämmelser	78
4.3	Kommissionärsföretag	79
4.4	Skatteutjämningsreglernas tillämpning på internationella förhållanden	81

4.5 Dolda inkomstöverföringar 84

4.5.1 Allmänt 84

4.5.2 Koncernbidrag som omkostnad 85

4.5.3 Inkomstöverföring mellan svenska företag 87

4.5.4 Prissättning mot utländska koncernföretag 89

4.5.4.1 Allmänt 89

4.5.4.2 Bestämning av de närstående parterna 91

4.5.4.3 Ekonomisk intressegemenskap 92

4.5.4.4 Avvikelse från marknadsmässiga villkor 93

5 Underskottsframföring 98

5.1 Inledning 98

5.2 Översikt av begränsningar
i rätten till underskottsavdrag 100

5.3 Vissa definitioner 101

5.4 Ägarförändring 103

5.5 Fyra spärrsituationer 104

5.5.1 Spärrsituation 1 104

5.5.2 Spärrsituation 2 105

5.5.3 Spärrsituation 3 107

5.5.4 Spärrsituation 4 111

5.6 Beloppsspärren 112

5.7 Koncernbidragsspärren 115

5.8 Övrigt 119

6 Underprisöverlåtelse och verksamhetsavyttringar 121

6.1 Inledning 121

6.2	Disposition	123
6.3	Samordningen med andra omstruktureringsregler	123
6.4	Grundläggande definitioner	125
6.5	Vad är en underprisöverlåtelse?	126
6.6	Villkoren för en underprisöverlåtelse	128
6.6.1	Inledning	128
6.6.2	Överlåtare och förvärvare	128
6.6.3	Förvärvaren skall vara skattskyldig för näringsinkomst	130
6.6.4	Koncernbidragsvillkoret	132
6.6.5	Skydd för kapitalvinstbeskattningen av andelar i fåmansföretag	133
6.6.6	Underskott hos förvärvaren	137
6.7	Effekter av underprisöverlåtelse	138
6.8	Internationella aspekter	141
6.9	Verksamhetsavyttringar	143
6.9.1	Inledning	143
6.9.2	Konsekvenser för säljande företag	144
6.9.3	Konsekvenser för köpande företag	145
6.9.4	Internationella verksamhetsavyttringar	146
7	Koncernregeln och förlustregeln	148
7.1	Inledning	148
7.2	Förutsättningar	150
7.2.1	Avgränsningar mot andra regler	150
7.2.2	Avyttrad andel	151
7.2.3	Säljande företag	152

7.2.4	Köpande företag	153
7.3	Återföring av uppskovsbeloppet	154
7.4	Turordningsregler m.m.	163
7.5	Inverkan av skatteavtal	164
7.6	Förlustregeln	165
7.6.1	Inledning	165
7.6.2	Rekvisiten	165
7.6.3	Rättsföljd	166
8	Andelsbyten	169
8.1	Inledning	170
8.2	Uppskovsgrundande andelsbyte	170
8.2.1	Inledning	170
8.2.2	Säljare och köpare	172
8.2.3	Verksamhetskravet	173
8.2.4	Röstvillkoret	174
8.2.5	Beräkning av uppskovsbelopp	175
8.2.6	Återföring av uppskovsbeloppet	176
8.3	Framskjuten beskattning vid andelsbyten	182
8.3.1	Andelsbyte	182
8.3.2	Rättsföljd	183
9	Fusion och fission	185
9.1	Vad är en fusion respektive fission?	185
9.2	Ägarnivån	189
9.3	Bolagsnivån	191

9.3.1	Vad konstituerar en kvalificerad fission eller fusion?	191
9.3.2	Fusions- eller fissionsvederlaget	192
9.3.3	Beskattningsårets längd	192
9.3.4	Privatbostadsföretag	192
9.4	Rättsföljder på bolagsnivån	193
9.4.1	Identitetsprincipen	193
9.4.2	Underskott	195
9.5	Övriga bestämmelser	197
9.6	Delning enligt lex Asea	198
10	Förlust på dotterbolagsaktier	201
10.1	Inledning	201
10.2	Systematiska utgångspunkter	202
10.3	Identitetsfrågan	204
10.4	Olika slag av värdeöverföringar	206
10.5	Beaktande av motprestationer	210
10.6	Transaktioner utanför moder- /dotterbolagsförhållanden	212
10.7	Delavyttringar	214
10.8	Bevisfrågor	214
Summary		216
Rättsfallsregister		219

Förord

Denna bok är framför allt avsedd att användas i samband med undervisning i företagsbeskattning vid universitet, skattemyndigheter, vidareutbildningar m.m. Syftet har inte varit att skriva en handbok. Rättsfallsmaterialet har begränsats.

Boken har slutförts under en forskningsvistelse i USA. Mina möjligheter att beakta material efter den 31 december 2001 har i praktiken varit begränsade, och senare material beaktas därför inte. Under våren 2002 har flera propositioner lämnats till riksdagen som rör vissa begränsade delar av boken. Det gäller begränsningar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på delägarätter och på andelar i svenska och utländska handelsbolag, prop. 2001/02:140. Vidare har föreslagits nya regler mot handel med skalbolag, prop. 2001/02:165. Därtill förväntas under början av 2003 en proposition med förslag om bland annat borttagande av kapitalvinstbeskattningen inom bolagssektorn, baserat på SOU 2001:11, Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.

Denna bok hade inte blivit klar utan hjälp av en hel del vänner och kolleger. Professor emeritus Leif Mutén har som vanligt varit mer hjälpsam än vad man någonsin kan begära. Han läste boken i sin helhet och gav mig många värdefulla synpunkter. Min sekreterare Eva Hogsback har outtröttligt hjälpt till med manusändringar, bilder m.m. och sett till att manuset bragts i tryckfärdigt skick. Andra som bidragit på olika sätt är skattejuristen Gunnar Rabe, juris doktor Mattias Dahlberg och sekreterare Mirja Colt. Jur. kand. Åsa Leander har läst manuset ur ett studentperspektiv. Anna Selden vid Georgetown University Law Center har språkgranskat den engelska sammanfattningen. Stort tack till er alla!

Jag vill särskilt tacka KPMG för dess stöd till skatterättslig forskning vid Handelshögskolan i Stockholm. Detta stöd har möjliggjort att boken slutförts. Jag är också tacksam för de skattekonsulter vid KPMG, bland andra Jari Burmeister, som gett mig synpunkter på manuset. Tack också till de snart tusen deltagarna i Högre kurs i företagsbeskattning som givits vid många skattemyndigheter. Våra diskussioner i samband med undervisningen har varit betydelsefulla.

Synpunkter på boken mottages tacksamt under adress Handelshögskolan i Stockholm, Box 6501, 113 83 Stockholm.

Washington, D.C. i maj 2002

Bertil Wiman

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
AÄ	Akcieägare
CFC	Controlled Foreign Corporation
DB	Dotterbolag
DDB	Dotterdotterbolag
DF	Dotterföretag
EEIG	Europeisk ekonomisk intressegruppering
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska unionen
Fb	Förhandsbesked
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelagen
KB	Kommanditbolag
Kb	Koncernbidrag
KL	Kommunalskattelagen
KupL	Kupongskattelagen
MB	Moderbolag
MF	Moderföretag
MV	Marknadsvärde
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
U	Underskottsföretag
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
ÅRL	Årsredovisningslagen
ÅKL	Kommunalskattelagen i dess lydelse före 1991 års skattereform

1 Allmänt om företagsgrupper

1.1 Inledning

Med företagsgrupper avses ofta koncerner. Ordet koncern är dock alltför snävt för att korrekt beteckna det som behandlas i denna bok. Jag har därför valt att använda uttrycket *företagsgrupper* som beteckning för gruppen skatteregler avseende förhållanden och transaktioner mellan företag som på ett eller annat sätt står varandra nära. Två eller flera företag, sammanlänkade genom ägande eller på annat sätt, utgör en företagsgrupp. Någon särskild skatterättslig, eller för den delen associationsrättslig, definition av företagsgrupp finns inte. Jag har ändå funnit det bekvämt och ändamålsenligt att använda detta ord som samlingsbeteckning för närstående företag, vilka i ett eller annat hänseende beskattas enligt särskilda regler. Ibland har det dock varit svårt att framställningstekniskt på ett kortfattat sätt upprätthålla distinktionen mellan företagsgrupp och koncern. Koncern används i dagligt tal ofta för att beteckna just det som jag kallar för företagsgrupp, trots att koncern i juridiskt hänseende har ett snävare betydelseområde.

Det finns ingen allmänt omfattad definition av begreppet koncern. En för såväl företagsekonomer, jurister som andra användare gemensam definition torde heller inte gå att ta fram. Det beror på att koncernbegreppet skall användas i skilda sammanhang och för olika syften. I juridiskt hänseende kännetecknas en koncern av två egenskaper. För det första skall det vara fråga om två eller flera juridiskt fristående företag. Det kan gälla enskilda näringsidkare, handelsbolag, aktiebolag m.fl. associationstyper. Om exempelvis ett företag organiserar sig i divisioner eller genom filialer i utlandet är det inte fråga om fristående företag. För det andra skall dessa företag befinna sig under gemensam kontroll. Med kravet på gemensam kontroll avser man vanligen finansiell kontroll. Typexempel på finansiell kontroll är att ett aktiebolag äger majoriteten av aktierna och röstetalet i ett annat aktiebolag och att det således uppstår ett moder- och dotterbolagsförhållande. Det händer att moderbolaget i en koncern inte driver någon egen verksamhet utan enbart förvaltar aktierna eller andelarna i rörelse drivande dotterföretag. Ett moderbolag av denna karaktär kallas ofta holdingbolag.

I ekonomiskt hänseende bortser man i princip från de juridiska företagsenheter. Det väsentliga torde i stället vara vad som utgör en *ekonomisk företagsenhet*. Samma slags verksamhet kan i en koncern vara organiserad i ett dotterföretag men i en annan koncern som en division inom ett bolag. Den ekonomiska

enheten kan framstå som mer eller mindre stark. Koncernledningen kan utöva större eller mindre inflytande på dotterföretagsledningarna. Moderföretagets inflytande på ledningen av dotterföretagen torde vara större ju starkare integration som föreligger mellan moderföretagets och dotterföretagens rörelser. Dessutom betraktar man i ekonomiskt hänseende ofta koncernen som en enhet beträffande finansiering (såväl vad gäller extern finansiering som lån mellan koncernföretagen) och resultatutjämnning.

En koncern kan i funktionellt hänseende vara organiserad på olika sätt. Man talar om att koncernen är vertikalt eller horisontellt integrerad. Med vertikal integration avses att företagen står för olika led i en produktions- eller distributionskedja. Om således ett bolag producerar råvaran, exempelvis skog, och ett annat företag inom koncernen förädlar råvaran skog till en ny produkt såsom pappersmassa eller brädor, och slutligen ett tredje bolag försäljer de förädlade produkterna, (papper, brädor, färdigtimrade hus eller liknande), så föreligger vertikal integration. En koncern kan även vara horisontellt integrerad. De i koncernen ingående företagen ligger då i samma produktions- eller distributionsled. En butikskedja utgör exempel på en i huvudsak horisontellt integrerad koncern.

Själva koncernförhållandet kan uppstå på i princip två sätt, genom ombildning eller förvärv. En ombildning kan exempelvis innebära att en division bryts ut från företaget och överförs till ett annat bolag, varvid ett moder- dotterbolagsförhållande uppstår. Man talar ibland om att "sätta något på bolag". I detta fall sätts divisionen på bolag. Vid koncernbildning genom förvärv köps ett fristående företag. Betalning för aktierna eller andelarna kan ske kontant, mot revers eller genom byte, t.ex. genom betalning med egna nyemitterade aktier.

Det anses att de främsta vinsterna med en koncernbildning framför allt ligger i stordriftsfördelar i produktion och försäljning, en gemensam administration och möjliggörande av en gemensam satsning på forskning och utveckling. Dyliga fördelar behöver dock inte vara direkt knutna till själva koncernbildningen. En annan fördel utgör möjligheten att resultatutjämna mellan olika enheter. Koncernen blir då motståndskraftigare mot t.ex. svackor i konjunkturen om koncernföretagen bedriver verksamheter som befinner sig på olika stadier i konjunkturcykeln.

Eftersom varje aktiebolag utgör en självständig juridisk enhet riskeras, i varje fall i teorin, dessutom enbart aktiekapitalet. I praktiken torde dock kreditinstituten ofta begära att ett moderbolag garanterar de lån som ges till dotterbolaget. En stor fördel med koncernförhållandet är det faktum att det normalt räcker med majoritetsägande för att kontrollera dotterbolaget. Det krävs således inte att moderföretaget äger alla utestående aktier eller andelar. Därför klarar sig moderföretaget undan med en lägre kapitalinsats än om man drivit verksamheten i egen regi. Genom s.k. ask i askenägande kan ett moderföretag kontrollera en stor mängd företag med endast ett relativt sett litet kapital. Ett dylikt ägande

uppstår när ett dotterbolag, som ägs till mer än 50 procent, i sin tur äger mer än 50 procent av ett annat dotterbolag. Denna ägarstruktur kan sedan upprepas i flera led.

1.2 Företagsgruppen i associationsrättsligt hänseende

Det finns ingen associationsrättslig definition av en företagsgrupp. Lagstiftaren har emellertid i skilda sammanhang och för olika behov antagit bestämmelser som reglerar förhållanden mellan företag som på något sätt är relaterade med varandra. Den definition av företagsgrupp som är mest använd är den som benämns koncern. Beskrivningen nedan tar därför huvudsakligen sikte på den civilrättsliga definitionen av koncernen.

Näringsverksamhet kan bedrivas av enskilda näringsidkare eller av juridiska personer. En uppdelning av juridiska personer kan göras på bolag och föreningar. Från näringslivssynpunkt är de viktigaste bolagsformerna aktiebolag och handelsbolag (kommanditbolag). Den mest betydelsefulla föreningsformen är ekonomiska föreningar.

I stort sett alla näringsidkare, oavsett juridisk form, kan utgöra moderföretag i en koncern. Det man vanligen tänker på är dock när ett aktiebolag utgör moderföretag. Ett aktiebolag är ett självständigt bolag som normalt driver eller avser driva ekonomisk verksamhet. Civilrättsligt är således utgångspunkten att varje aktiebolag är en separat och självständig juridisk person. Eftersom ett aktiebolag påverkas av de dispositioner som framför allt aktieägarna förmår bolagets ledning att utföra finns det en risk för att aktiebolagets ställning och resultat undermineras. Risker ökar naturligtvis om aktieägare och bolagsledning är samma personer.

Huvudaktieägarnas dominerande ställning leder därför till att särskilda bestämmelser måste finnas till skydd för fordringsägare, framför allt borgenärer och staten samt för minoritetsaktieägare. En majoritet av aktieägarna kan annars genom olika dispositioner på bekostnad av aktiebolagets kapital och resultat direkt eller indirekt berika sig själva. En stor del av aktiebolagslagens regler är till för att skydda bolagets kapital och resultat. Särskilt reglerna i 12 kapitlet ABL innebär ett skydd för aktiebolagets bundna kapital. Dessa regler innebär civilrättsliga begränsningar i möjligheterna att företa skatterättsliga dispositioner.

Vid koncernförhållanden brister aktiebolagets självständighet. Det finns en uppenbar risk att aktiebolagslagens regler om redovisning av ekonomisk ställning och om vinst- och förlustberäkning blir verkningslösa. Genom olika dispositioner kan ett koncernbolag åderlåtas på resurser till fördel för ett annat koncernbolag. Sådana dispositioner kan i och för sig vara motiverade om man ser koncernen som en enhet. Men för borgenärer och minoritetsaktieägare i det bolag som blir åderlåtet kan dispositionerna utgöra en fara för deras ekonomiska intressen. Det måste därför finnas särskilda regler för koncerner.

Koncerndefinitionen har under senare år genomgått en hel del förändringar. Numera återfinns koncerndefinitionen, såvitt avser aktiebolagslagen, i 1 kap. 5 § ABL. Enligt denna föreligger en koncern för det första om ett aktiebolag innehar mer än hälften av rösterna av samtliga aktier och andelar i en annan juridisk person. Den juridiska personen kan vara svensk eller utländsk. Då är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Det spelar ingen roll vilket slag av juridisk person dotterföretaget utgör.

För det andra kan ett koncernförhållande uppkomma om ett aktiebolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person och på grund av avtal förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar.

Vidare kan en koncern föreligga om ett aktiebolag äger aktier eller andelar i en annan juridisk person och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan. Detta koncernförhållande är lite speciellt. Det krävs således inget majoritetsägande, inte heller särskilt stort ägande över huvud taget, för att konstituera en koncern. Eftersom det förutom ägande också krävs en rätt, avtalsvis får man förmoda, att utse eller avsätta mer än hälften av styrelseledamöterna, kan en dylik rätt erhållas utan att en enda aktie bytt ägare. Samtidigt har en ny koncernkonstellation etablerats, vilket kan få skatterättsliga konsekvenser. Jag skall peka på några sådana senare i framställningen.

Slutligen föreligger en koncern om ett aktiebolag äger aktier eller andelar i en juridisk person och har rätt att *ensamt* utöva ett bestämmande inflytande över denna juridiska person p.g.a. avtal med denna eller p.g.a. föreskrift i bolagsordning eller liknande.

De koncerndefinitioner jag ovan beskrivit, vilka finns i 1 kap. 5 § 1 st. ABL, har endast utgått från sambandet mellan ett moderbolag och dess dotterföretag i ett led nedåt. Men också dotterföretaget kan i sin tur ha ett dotterföretag, och så vidare nedåt i en företagsstruktur. I 1 kap. 5 § 2 och 3 st. ABL regleras dessa indirekta innehav av företag. Även dylika företag omfattas av dotterföretagsdefinitionen. Härigenom kommer exempelvis även dotterdotterföretag att räknas som dotterföretag till moderbolaget. Samma sak gäller om ett dotterföretag och moderbolag gemensamt äger mer än hälften av röstetalet i en juridisk person. Ett dotterföretag som i sin tur äger dotterföretag utgör själv moderbolag och bildar

tillsammans med sina dotterföretag en underkoncern. Begreppet underkoncern har dock i sig inte någon rättslig relevans.

Ett särskilt problem utgör de s.k. 50/50-bolagen. Det händer att två fristående företag bildar ett aktiebolag för att gemensamt driva viss verksamhet. Det kan till exempel gälla gemensam marknadsföring eller forsknings- och utvecklingsarbete. De två ägarbolagen har i regel tillskjutit halva kapitalet var och utövar gemensamt bestämmanderätten över 50/50-bolaget. För att utgöra ett dotterföretag till något av ägarbolagen krävs dock att ett av dem utgör moderbolag i förhållande till det andra företaget med stöd av någon av definitionerna ovan, exempelvis för att det har rätt att utse mer än hälften av styrelseledamöterna.

Bestämmelsen i 1 kap. 5 § ABL omfattar enbart koncerner med *svenska* moderbolag. Om ett svenskt dotterföretag har ett utländskt moderbolag, är aktiebolagslagens koncernregler inte tillämpliga på moderbolaget. Har ett svenskt dotterbolag egna dotterföretag är som jag ovan beskrivit dotterbolaget moderbolag i förhållande till dessa.

I samband med de förändringar av aktiebolagslagen som avsåg koncerndefinitionen flyttades också redovisningsreglerna från ABL till Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. I ÅRL 1 kap. 4 § återfinns en med 1 kap. 5 § ABL i stort sett överensstämmande koncerndefinition.

Aktiebolagslagen reglerar enbart koncerner med vanliga aktiebolag som moderbolag. Även andra associationsformer eller fysiska personer kan dock utgöra moderföretag i en koncern. Dessa koncerndefinitioner enligt andra lagar företer stora likheter med definitionen i ABL.

1.3 Koncernredovisning

Det finns flera skäl till att det behövs särskilda bestämmelser för redovisningen av koncernens resultat och ställning. För olika intressenter är det viktigt att det ges en sådan inblick i koncernen att denna kan bedömas som en ekonomisk enhet. Aktiebolag och ekonomiska föreningar får enbart dela ut fritt eget kapital. För dessa associationer gäller att moderföretagets utdelningskapacitet inte bara kan beräknas på moderföretagets egen balansräkning. Hänsyn skall också tas till koncernens ställning i sin helhet. För aktiebolag gäller enligt 12 kap. 2 § ABL att vinstutdelning till aktieägarna inte får överstiga vad som i koncernbalansräkningen för det senaste räkenskapsåret på visst sätt fastställts som koncernens utdelningsbara vinstmedel. Moderbolag får med andra ord inte dela ut mer än vad som följer av koncernbalansräkningen oavsett om dess eget resultat sett isolerat möjliggör en större vinstutdelning. Ett moderbolag får heller inte dela ut mer än vad som framgår av den egna balansräkningen. Det föreligger här dubbla begränsningar.

För andra moderföretag, exempelvis handelsbolag, finns inte samma uppdelning på bundet och fritt eget kapital. Här kvarstår dock det allmänna behovet av att utomstående skall korrekt kunna bedöma en koncerns och de i koncernen ingående företagens ställning utan att denna ställning är påverkad av olika koncerninterna transaktioner.

Regler för fastställande av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning återfinns för aktiebolag numera i sjunde kapitlet ÅRL. Varje företag i koncernen är normalt skyldigt att upprätta årsbokslut bestående av resultaträkning och balansräkning. Därutöver krävs att moderbolaget upprättar en koncernredovisning bestående av bl.a. en koncernresultaträkning och en koncernbalansräkning. Dessa skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderbolagets och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar. Man kan förenklat påstå att syftet härmed är att nå samma redovisningsresultat för koncernen som om koncernens verksamhet hade drivits i ett enda aktiebolag. I resultaträkningen måste man därför beakta de koncerninterna transaktioner som har ägt rum. Således kan ett dotterföretag ha köpt varor från ett moderföretag varvid moderföretaget kan ha gjort en vinst på försäljningen. Ur koncernens synvinkel är denna vinst inte realiserad förrän varorna sålts till en utomstående köpare. För att inte ge ett missvisande resultat för koncernen måste därför de koncerninterna vinsterna på sådana transaktioner elimineras. Vidare skall koncernresultaträkningen rensas från mottagna utdelningar från dotterföretagen. I koncernbalansräkningen skall också hänsyn tas till interna fordringar och skulder. Dessa skall därför elimineras.

Årsredovisningslagens regler om koncernredovisning ger inte den kompletta bilden. Olika organ har utgett rekommendationer av intresse vid upprättande av koncernredovisningen. Redovisningsrådet har i RR 1:96 Koncernredovisning publicerat rekommendationer om redovisning av goodwill, värdering av aktier i dotterbolag, resultatredovisning m.m. Särskilt goodwillredovisningen är av stor betydelse i koncernsammanhang. Enligt rekommendationen är koncerngoodwill en tillgång som skall skrivas av, i regel under 10 år. Särskilda avskrivningsregler föreligger för koncerngoodwill som uppstår genom synergivinster efter företagsförvärv.

Om ett företag äger en betydande del (som regel minst 20 procent) av ett annat företag utan att det för den skull blir ett dotterföretag kallas det ägda företaget för ett intresseföretag. Förutom ägarintresset bör det också föreligga en varaktig förbindelse mellan företagen. Moderbolags förhållanden till intresseföretag bör noteras i koncernredovisningen.

1.4 Neutralitetsprincipen

Aktiebolagsrättsligt utgår man från det enskilda aktiebolaget som en separat juridisk person. Skatterättsligt har lagstiftaren valt samma modell, 6 kap. 3 § IL och låter aktiebolaget utgöra skattesubjekt. Men det finns flera alternativ. En modell är att beskatta moderbolaget för koncernens samtliga intäkter. Det är också möjligt att låta koncernresultaträkningen utgöra underlag för beräkning av koncernens inkomst. Därefter fördelas koncernens inkomst på de olika i koncernen ingående separata juridiska personerna efter respektive bolags omsättning, tillgångsmassa, anställda etc. Här utgör således varje bolag skattesubjekt men respektive bolags resultat har beräknats med utgångspunkt från koncernens inkomst. Fördelningsmetoden kallas på engelska bl.a. för "global method", "unitary method" eller liknande. Den svenska kommunalbeskattningen av juridiska personer, vilken upphörde 1985, var uppbyggd på denna metod.

För beskattning av internationella företag är dock metoden av olika skäl mindre lämplig, vilket erfarenheter från USA visar. I ett fall hade ett japanskt bilföretag etablerat tillverkning i Kalifornien genom ett dotterbolag. Trots att detta dotterbolag initialt av naturliga skäl gick med underskott beskattades den japanska koncernen i Kalifornien för en del av dess totala världsinkomster. Förfarandet ledde till protester från bl.a. Japan och Storbritannien. Detta ledde under 1980-talet till att de amerikanska delstater som använder unitary method tillämpar den s.k. "water's edge approach". Den innebär att unitary method bara tillämpas på de delar av koncerninkomsten som genererats inom USA.

Skatterättsligt finns många särregler för företag som på ett eller annat sätt befinner sig i intressegemenskap. Utformningen av dessa regler varierar starkt. En del bestämmelser är till för att skapa skattemässig neutralitet mellan olika sätt att organisera sin näringsverksamhet, se t.ex. bestämmelserna om öppna koncernbidrag i 35 kapitlet IL. Andra åter syftar till att förhindra att intressegemenskapen utnyttjas på ett sätt som lagstiftaren inte kan acceptera, se t.ex. korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL och förlustregeln i 25 kap. 28–32 §§ IL. Även i dessa fall kan sägas att neutralitetsskäl varit en bidragande orsak till reglernas existens och utformning.

Neutralitet i beskattningen kan åsyfta en mängd olika företeelser. När begreppet används inom koncernbeskattningen åsyftas dock att ett företag som drivs i koncernform, dvs. med flera ingående juridiska enheter, inte skall drabbas av vare sig högre eller lägre beskattning p.g.a. den valda organisationsformen jämfört med om verksamheten hade bedrivits i en enda juridisk person. Jag kommer att framöver kalla detta för mer- eller mindrebeskattning. Denna princip har gamla anor i svensk skatterätt. Ett tydligt uttryck för principen finns i proposition 1953:28 s. 40, där departementschefen uttalade följande:

I skattelagstiftningen har i princip intagits den ståndpunkten, att när fråga är om moder- och dotterbolag i egentlig mening, skattebelastningen bör för koncernen och dess delägare ej bli större än om bolagen varit sammanslagna till ett bolag. Det har, med andra ord, ansetts sakna anledning att utkräva en sammanlagd större skatt endast av det skälet, att verksamheten av organisatoriska skäl fördelats på moder- och dotterföretag.

Det finns olika metoder som kan användas för att uppnå neutralitet mellan koncerner och enskilda aktiebolag som driver samma verksamhet. Enskilda aktiebolag kommer jag att kalla för *enkelbolag*. Sverige har valt att beskatta varje i koncernen ingående aktiebolag för sig. En jämförelse måste då ske mellan de verksamheter som drivs i koncernform och de verksamheter som drivs i enkelbolag. För de typer av verksamheter där man anser att inga skillnader bör föreligga mellan de tänkbara organisationsformerna måste man ha särskilda regler för att likställa koncernen med enkelbolaget i skatterättsligt hänseende.

Neutralitetsprincipen har fått stor betydelse för utformningen av koncernbeskattningsreglerna. Det finns här anledning skilja mellan vad som kallats fördels- respektive nackdelslagstiftning. Fördelslagstiftning är de bestämmelser som syftar till att koncerner inte skall missgynnas enbart därför att man valt koncernformen vid organisationen av näringsverksamheten. Typexemplet är de ovan nämnda reglerna om öppna koncernbidrag. Denna typ av regler utmärks av en precis utformning, med klart angivande av de rekvisit som skall vara uppfyllda, exempelvis i ägarhänseende, för att de fördelar som rättsföljden innebär skall uppnås.

Nackdelslagstiftningen syftar till att man inte skall kunna missbruka att företag i intressegemenskap kan samverka på ett sätt som leder till för lagstiftaren skattemässigt oacceptabla resultat. Utmärkande för denna typ av lagstiftning är att rekvisiten är vagt utformade. Skillnaden mellan fördels- och nackdelslagstiftning får betydelse bl.a. från tolkningssynpunkt.

Denna bok handlar naturligen om många av de rättsregler som införts, antingen i lagstiftning eller i praxis, som en följd av neutralitetsprincipen. Principen har haft betydelse för införandet och utformningen av bestämmelserna om öppna koncernbidrag, vilka syftar till en utjämning av resultatet mellan koncernföretag, och därmed också av skattekostnaden. Möjligheten att skattefritt kunna ta emot utdelning från andra företag motiveras också med neutralitetsprincipen. Även vid omstrukturering av en koncern bör neutralitetsprincipen leda till särskilda hänsynstaganden. En omstrukturering kan ske på olika sätt. De anläggnings- eller omsättningsstillgångar som ofta utgör grund för verksamheten kan överföras från ett koncernföretag till ett annat. Omstrukturering kan också ske genom att aktier eller andelar i ett koncernföretag överläts till ett annat koncern-

företag. Denna form av omstruktureringar eller ombildningar bör med hänsyn till neutralitetsprincipen kunna genomföras utan omedelbara skattekonsekvenser inom koncernen. Skälet härtill är bl.a. att frågan om transaktionen givit upphov till skatteförmåga bör ses mot bakgrund av koncernens förmåga att betala skatt. Det är först när överlåtelsen sker till en utomstående som denna förmåga uppstår.

Man kan också uttrycka det så att i de fall lagstiftaren infört särregler kan detta betraktas som att man sett realisationsprincipen ur ett koncernperspektiv. Det är först när tillgången avyttras till ett subjekt utanför koncernen som värdestegringen eller vinsten på tillgången har realiserats. Ett tydligt exempel på regler av detta slag är bestämmelserna om koncerninterna aktieöverlåtelser i 25 kap. 6–27 §§ IL. På motsvarande sätt är inga förluster realiserade förrän avyttring skett till en utomstående köpare. Det går därför normalt inte att få avdrag för en förlust på en anläggningstillgång vid en avyttring inom en företagsgrupp, utan avdraget skjuts upp till dess förlust har realiserats genom avyttring till en köpare utanför företagsgruppen, 25 kap. 28–32 §§ IL.

Även andra typer av organisatoriskt betingade ombildningar än de jag diskuterat ovan bör principiellt inte leda till någon beskattning. Således bör företag inom koncernen kunna slås ihop genom fusion eller delas genom s.k. fission utan skattekonsekvenser. Det är dock alltid inte möjligt.

1.5 Vad konstituerar en företagsgrupp eller koncern skatterettsligt?

Jag nämnde inledningsvis att det inte finns någon skatterättslig definition av en företagsgrupp. Före inkomstskattelagen fanns det heller ingen generell koncerndefinition i skattehänseende. I stället fick man enligt praxis som regel falla tillbaka på den associationsrättsliga koncerndefinitionen, se RÅ 1990 ref. 90 (Fb) och RÅ 1997 not 206 (Fb). Nu stadgas uttryckligen i 2 kap. 5 § IL att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Det innebär att oavsett om koncerndefinitionen står i ABL, ÅRL eller i annan lag omfattas sådana koncerner av uttrycket svensk koncern.

Utländska motsvarigheter utgör således inte en svensk koncern. I de lagrum där också utländska koncerner omfattas har detta uttryckts genom att bara använda ordet koncern. Så är exempelvis fallet i 11 kap. 13 §, 11 kap. 15 § och 40 kap. 6 § IL. Enligt 2 kap. 2 § IL skall termer och uttryck som används i IL omfatta också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Normalt kommer därför an-

vändningen av ordet koncern utan angivande av att de skall vara svenska att innefatta också utländska koncerner.

I vissa fall avstår lagstiftaren från att utnyttja det associationsrättsliga koncernbegreppet. En annan grupp av samverkan mellan företag ingår i det som ibland kallats för det kvalificerade koncernbegreppet. Härmed förstås den bestämning av vad som utgör en företagsgrupp som man kan finna i bestämmelserna om öppna koncernbidrag och om kommissionärsföretag. Här skall moderföretaget inneha mer än 90 procent av aktierna eller andelarna i dotterföretaget. Det kvalificerade koncernbegreppet behandlar jag i avsnitt 4.2.

Slutligen finns gruppen övriga fall. Till dessa hör de som populärt brukar kategoriseras som *oäkta koncerner*. Härmed förstås som regel att två företag står i intressegemenskapsförhållande till varandra utan att för den skull koncerndefinitionen i 1 kap. 5 § ABL är uppfylld. Ett vanligt exempel på oäkta koncern föreligger när en fysisk person äger två näringsdrivande aktiebolag. Någon rättslig relevans har inte uttrycket. Till denna kategori skulle dock kunna hänföras närstående definitioner av det slag som återfinns t.ex. i den ovan nämnda förlustregeln i 25 kap. 28 § IL. Häri anges att intressegemenskap anses råda mellan juridiska personer som är moder- och dotterföretag eller står under i huvudsak *gemensam ledning*. I dessa fall är det således den gemensamma ledningen som är det väsentliga och inte ägarförhållandet i sig, även om dessa två faktorer som regel har ett starkt samband. Syftet med definitionen är att komma åt kringgåendefall.

Andra regler om intressegemenskap med liknande syfte återfinns t.ex. i 18 kap. 11 § IL "den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära", och i 14 kap. 19 § IL "ekonomisk intressegemenskap mellan parterna". Dessa regler är tillämpliga på betydligt fler slag av intressegemenskap än vad som omfattas av uttrycket oäkta koncern och är därför relevanta i alla slag av företagsgrupper.

Det finns i flera fall, normalt i anslutning till för de skattskyldiga fördelaktigt lagstiftning, en koppling till att innehavet av aktier eller andelar i ett annat företag skall vara betingat av den verksamhet som bedrivs av det ägande företags eller något detta företag närstående företag, se t.ex. den så kallade fällan i 48 kap. 26 § IL och beträffande utdelningar i 24 kap. 15–16 §§ IL. Näringsbetingade andelar omfattar naturligtvis också de fall där aktierna eller andelarna i det andra företaget innehas som ett led i själva organisationen av verksamheten, men uttrycket är vidare än så.

2 Beskattning av aktiebolag

2.1 Inledning

Aktiebolag utgör civilrättsligt separata rättssubjekt och svarar med sina tillgångar för bolagets förpliktelser. De bakomliggande aktieägarna riskerar normalt inte mer än det insatta aktiekapitalet. Även skatterättsligt behandlas varje aktiebolag som ett separat subjekt. Varje aktiebolag beskattas därför för sin egen inkomst, 6 kap. 3 § IL. En aktieägare kan i princip njuta frukterna av bolagets vinstgivande verksamhet på två sätt. Han kan antingen sälja bolaget eller låta bolaget utdela vinsten. I fåmansföretag kan vinstuttaget också ske genom utbetalning av lön. Försäljningsfallet skall inte vidare behandlas i detta kapitel. Vinstutdelning beslutas på bolagsstämma. En värdeöverföring av annat än kontanter, genom exempelvis utköp av egendom till underpris, brukar man benämna *förtäckt utdelning*. Förtäckt utdelning kan beslutas på bolagsstämma men vanligen sker utdelningen utan bolagsstämmobeslut. En vinstutdelning i strid med bestämmelserna i 12 kapitlet ABL benämns ofta olovlig vinstutdelning.

Resultatet av näringsverksamhet beräknas med stöd av bestämmelserna i framför allt avdelning V i IL. Reglerna innebär bl.a. att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är avdragsgilla kostnader, 16 kap. 1 § IL. Vinstutdelning utgör dock ingen utgift för att förvärva eller bibehålla inkomsterna. Den tas från årets eller tidigare års i bolaget beskattade överskott. När dessutom aktieägaren normalt är skattskyldig för mottagen utdelning, 42 kap. 1 § IL, inträder vad man brukar benämna dubbelbeskattning av aktiebolag. Det är möjligt att en bättre benämning är merbeskattning av aktiebolag, eftersom det bara är den utdelade vinsten, netto efter betald inkomstskatt i aktiebolaget, som blir beskattad hos aktieägarna. Denna s.k. ekonomiska dubbelbeskattning skall skiljas från internationell dubbelbeskattning. Internationell dubbelbeskattning innebär kortfattat, att två eller flera länder beskattar ett och samma skattesubjekt för samma inkomst, skatteobjekt. Den närmare innebörden i principen om ekonomisk dubbelbeskattning av aktiebolag och hur denna skyddas mot kringgåendeåtgärder diskuterar jag i avsnitt 2.2 och 2.3.

När aktieägaren i sig är ett dubbelbeskattat subjekt (aktiebolag eller en ekonomisk förening) för vilket mottagen utdelning är skattepliktig, och från vilket företag vinst i sin tur utdelas till ägarna, riskerar kedjebeskattnig att uppstå. Ett exempel kan belysa detta.

Dotterbolag		Moderbolag		Fysisk person	
Beskattas för netto- inkomst, 28 % skatt		Beskattas för netto- inkomst inklusive ut- delning, 28 % skatt		Beskattas för mottagen utdelning, inkomst av kapital, 30 % skatt	
Inkomst	100 000	Inkomst	72 000	Inkomst	51 840
Skatt	28 000	Skatt	20 160	Skatt	15 552
Utdelning	72 000	Utdelning	51 840	Kvar	36 288

Kedjebeskattnig kan således innebära klart negativa effekter. För att inte organisationsformen skall påverkas av beskattningseffekterna måste därför moderbolaget frikallas från beskattning för mottagen utdelning. I annat fall bryter man mot neutralitetsprincipen. Regler härom återfinns i 24 kap. 13–22 §§ IL, vilka behandlas i kapitel 3.

Sammanfattningsvis gäller således att aktiebolaget är ett eget skattesubjekt och beskattas för sin egen inkomst. Detta kallar jag för dubbelbeskattningens *första led*. Aktiebolaget medges inte avdrag för lämnad utdelning, samtidigt som aktieägaren är skattskyldig för mottagen utdelning. Då inträder dubbelbeskattningens *andra led*. Om aktieägaren i sin tur är ett aktiebolag riskerar inkomsten att *kedjebeskattas*. En ytterligare beskattningseffekt inträder när aktiebolaget avyttras eftersom reavinsten är skattepliktig. Det pris en köpare är villig att betala för aktierna är delvis avhängigt av storleken på förväntade framtida vinster. Eftersom dessa också blir beskattade när de utdelas kan man i dessa fall påstå att trippelbeskattnig inträder. Denna beskattningsekvens har kritiserats under senare år och kommer sannolikt att föranleda lagstiftning våren 2003 (SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar).

Detta kapitel handlar om aktiebolag. Mycket av det som behandlas är relevant också för ekonomiska föreningar. Dessa är i princip också dubbelbeskattade subjekt. Dubbelbeskattningen är dock genom bestämmelserna i 39 kap. 22–24 §§ IL undanröjd i sådan omfattning att det finns skäl beteckna dem som enkelbeskattade. Jag kommer inte att särskilt behandla frågor som berör ekonomiska föreningar.

2.2 Dubbelbeskattningsprincipen

Sättet att beräkna inkomst av näringsverksamhet skiljer sig i princip inte mellan olika företagsformer. Det finns dock några bestämmelser där skillnad görs mellan olika företagsformer, se t.ex. 30 kap. 5–6 §§ IL, enligt vilka bestämmelser juridiska personer får göra en mindre avsättning till periodiseringsfond än fysiska personer. Jag lämnar dessa slag av särregler utanför detta kapitel. Ur koncernperspektiv är det framför allt dubbelbeskattningsprincipen som gör aktiebolagsbeskattningen intressant.

Det är naturligt att fråga sig varför aktiebolag dubbelbeskattas. Svaret är ingalunda givet, och det finns en hel del länder i vilka aktiebolag enkelbeskattas. Skälen till dubbelbeskattningen är historiska. Man har i Sverige bl.a. pekat på den fördel det innebär för aktieägarna att ha ett begränsat personligt ansvar, och att själva aktiebolagsformen innebär att en särskild skattekraft tillskapas. Genom tillskjutande av kapital till en sammanslutning under aktiebolagets form ansågs kapitalet erhålla en "högre valör". Sammanslutningen i aktiebolagets form och därmed förknippade fördelar ansågs möjliggöra en högre vinst på det tillskjutna kapitalet än vad som skulle varit möjligt för en fysisk person. Även andra skäl kan tidigare ha förelegat.

I doktrinen har framförts att det verkliga skälet till att beskatta både bolag och aktieägare är att bolagsskatten ger intäkter utan att särskilt många av de vid de allmänna valen röstberättigade känner sig berörda. Det finns också andra skäl till att aktiebolag beskattas. Numera torde neutralitetsaspekter vara väsentligare som motiv för dubbelbeskattningen. Genom dubbelbeskattningen uppnås (nästan) skattemässig neutralitet jämfört med att ta ut vinsten i form av avdragsgill lön på vilken sociala avgifter skall erläggas. Genom den höga beskattningen av arbetsinkomster i Sverige uppstår spänningar om bolagsbeskattningen totalt sett är låg, eftersom ägarna till mindre bolag ofta kan välja mellan löneuttag och utdelning.

En följd av dubbelbeskattningen är att man måste uppmärksamma sambandet mellan bolagsskatten och aktieägarbeskattningen. Detta samband aktualiseras bl.a. om man vill åstadkomma en lindring av dubbelbeskattningen. Man kan då tala om integration av bolags- och aktieägarbeskattning.

Det finns teoretiskt flera sätt att undanröja eller lindra dubbelbeskattningen av aktiebolags inkomster. Lättnad kan ske genom att rikta åtgärder mot dubbelbeskattningens första led eller andra led, eller genom en kombination härav. Ett enkelt sätt vore att undanröja dubbelbeskattningens första led genom att inte låta aktiebolag betala inkomstskatt eller endast låg sådan. En nackdel härmed är att fysiska personer då kan utnyttja aktiebolag som "sparbössor", dvs. kanalisera sina personliga kapitalplaceringar till ett lågbeskattat aktiebolag. Även s.k. fördelningspolitiska skäl torde försvåra skattebefrielse av aktiebolag. Man kan

dock konstatera att för närvarande går den internationella trenden mot en allt lägre bolagsskattesats, delvis som följd av skattekonkurrens mellan stater.

Dubbelbeskattningens första led kan även lindras eller undanröjas genom att medge aktiebolaget *avdrag* för utdelad vinst. I svensk rätt är det numera endast genom i princip obegränsade möjligheter till löneuttag för företagsledare i fåmansföretag som avdrag kan medges för vad som i realiteten är vinstutdelning, nämligen till den del lönen överstiger marknadsmässig ersättning. En betydelsefull anledning till att denna obegränsade avdragsrätt accepteras torde vara, att den sammanlagda beskattningen i form av skattedel av arbetsgivaravgifter samt inkomstskatt på lön leder till naturliga begränsningar i lusten att ta ut vinsten i form av lön.

Tidigare (t.o.m. taxeringsåret 1994) medgavs vidare visst avdrag för utdelad vinst inom ramen för den s.k. Annellagen. Syftet med Annellavdraget var att stimulera företagens kapitalanskaffning. Man fick över åren maximalt kostnadsföra så mycket av lämnade utdelningar som motsvarades av vad som inbetalts för aktierna.

En annan metod för att lindra dubbelbeskattningen på bolagsnivån är ett *split rate-system*. Aktiebolaget betalar då skatt efter olika skattesatser, en högre skattesats på icke utdelad vinst, och en lägre på utdelad vinst. I den mån ett aktiebolag har rätt till avdrag för lämnad utdelning uppnås samma effekt som i ett split rate-system.

Dubbelbeskattning av aktiebolag kan också lindras genom åtgärder avseende dubbelbeskattningens andra led. Om således aktieägarna skattefritt kan motta utdelning uppstår ingen dubbelbeskattning. Denna modell för enkelbeskattning av aktiebolag gällde för beskattningsåret 1994, men efter riksdagsvalet 1994 återinfördes dubbelbeskattningen från och med 1995. En begränsad enkelbeskattning infördes dock hösten 1996 avseende onoterade bolag. Dessa s.k. lätt-nadsregler innebär att utdelningar från svenska aktiebolag uppgående till högst 70 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad före beskattningsåret multiplicerat med underlaget för lätt-nadsbeloppet (anskaffningskostnaden för aktien och ett på visst sätt beräknat löneunderlag) kan mottas skattefritt.

Bestämmelserna återfinns i 43 kapitlet IL. Skattefrihet för utdelning gäller också för utdelning på andel i icke-kooperativa svenska ekonomiska föreningar, 43 kap. 1 § IL. Den begränsade skattefriheten är också utsträckt till utdelning på andelar i utländska juridiska personer, om det utdelande företaget är underkastat med svensk beskattning jämförlig inkomstbeskattning. Syftet med detta krav är att säkerställa att företagsinkomsterna i varje fall skall bli enkelbeskattade och inte till följd av (den begränsade) skattefriheten för mottagen utdelning helt undgå beskattning.

I detta sammanhang kan påpekas, att när framför allt aktiebolag och ekonomiska föreningar under vissa angivna förutsättningar frikallas från skattskyldighet för mottagna utdelningar enligt 24 kapitlet IL utgör detta inget undantag från dubbelbeskattningen utan från kedjebeskattningen. Mer härom i kapitel 3.

Ett utomlands vanligt sätt att undanröja dubbelbeskattningens andra led utgör olika slag av imputationssystem. Efter fransk förebild kallas företeelsen ibland för *avoir fiscal*. Aktieägaren tar upp utdelningen som skattepliktig inkomst, men får ett skattetillgodohavande, dvs. får från sin inkomstskatt avräkna motsvarande hela eller delar av den inkomstskatt aktiebolaget betalat på den *utdelade* bolagsvinsten. Systemet har sin största fördel om utdelningar beskattas progressivt hos fysiska personer, exempelvis genom att arbetsinkomster och kapitalinkomster läggs ihop (s.k. global beskattning) och den progressiva skatteskalen appliceras på den sammanlagda inkomsten. Om bolagsskatten är proportionell kommer personer vars marginalskattesats överstiger bolagsskattesatsen att drabbas av skatt på utdelningen uppgående till skillnaden mellan marginalskattesatsen och bolagsskattesatsen, något som i sådana stater kan anses som önskvärt.

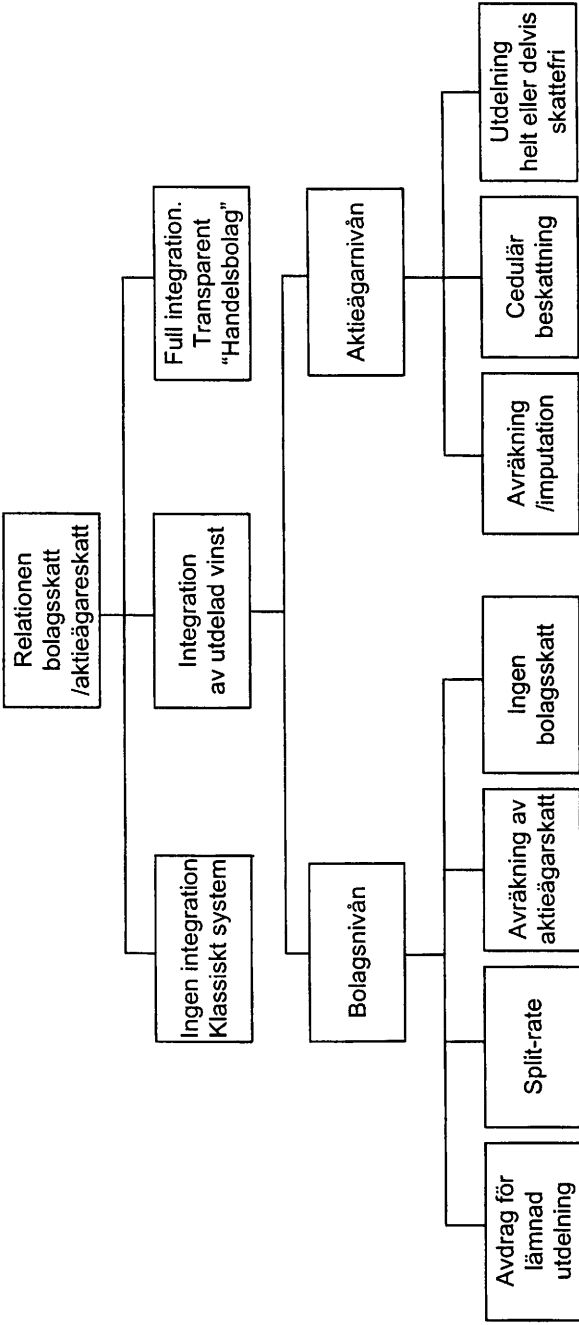
I länder med cedulaär beskattning, som Sverige, där kapitalinkomster beskattas för sig och med en proportionell skatt, är det egentligen ingen poäng med ett traditionellt imputationssystem. Skälet är att om bolagsskatt och utdelningsskatt är lika stora (vilket lätt skulle kunna åstadkommas i Sverige eftersom skillnaden f.n. bara är 2 procentenheter) kan man lika gärna göra utdelningen skattefri i stället för att först beskatta den och därefter tillåta avräkning av bolagsskatten. Det som ändå påtalats vore en fördel med ett svenskt imputationssystem, för det fall att man fullt ut önskar införa enkelbeskattning av aktiebolag, är att det av politiska skäl kan te sig smakligare att låta utdelningar ingå i beskattningsunderlaget, låt vara med efterföljande avräkning, än att låta dem vara skattefria.

I Sverige (av Sven-Olof Lodin och Jan Södersten) har utretts något så ovanligt som ett omvänt imputationssystem. Detta skulle innebära att aktiebolaget fick avräkning för den skatt som aktieägarna erlägger på utdelningsinkomsten. Förutsättningarna i Sverige är också goda för omvänd avräkning. Eftersom i varje fall de noterade bolagen omöjligen kan avkrävas besked om hur mycket skatt varje enskild aktieägare betalat, måste en avräkning ske schablonmässigt. Med en proportionell kapitalinkomstskatt på 30 procent som erläggs av alla fysiska personer, fanns förutsättningar för en schablonmässig avräkning. Dessutom kom skattelättnaden att hamna på bolagsnivån och inte på aktieägarnivån, vilket politiskt kunde ha underlättat införandet av enkelbeskattning.

Modellen med omvänd avräkning kom dock inte att införas, fr.a. på grund av problemen med utländska aktieägare. Lättnaden i dubbelbeskattningen var nämligen inte tänkt att utsträckas till utländska aktieägare. Inte heller de stater

som redan har enkelbeskattning av aktiebolag brukar utsträcka den till utländska aktieägare. Det innebär t.ex. att utdelningar till utlandet som regel belastas med källskatt på utdelningar, withholding tax (kupongskatt, se nedan avsnitt 2.3.4), även om man inom staten enkelbeskattar aktiebolag.

Det är dock möjligt för en svensk aktieägare i ett franskt bolag att få en utbetalning av franska staten motsvarande den skatt bolaget betalat på den utdelade vinsten. Denna avoir fiscal beskattas i Sverige på samma sätt som utdelning från utländsk bolag och hänförs till det beskattningsår under vilket utdelningen ägt rum, 42 kap. 24 § IL.



2.3 Säkerställande av dubbelbeskattningen

2.3.1 *Inledning*

I förra avsnittet beskrevs de båda beskattningsleden vid dubbelbeskattning av aktiebolag. Jag skall nu redogöra för de bestämmelser som syftar till att säkerställa en effektiv dubbelbeskattning. Eftersom åtgärder för att kringgå dubbelbeskattningen kan riktas mot antingen dubbelbeskattningens första eller andra led, är det naturligt att följa samma indelning för att beskriva bestämmelserna till skydd för (bland annat) dubbelbeskattningen av aktiebolag. I avsnitt 2.3.2 redogör jag för reglerna om uttagsbeskattning i 22 kapitlet IL. Utagsbeskattning syftar till att säkerställa att det verkliga resultatet av en näringsverksamhet blir beskattat. Det förtjänar därför att påpekas, att reglerna om uttagsbeskattning således träffar all näringsverksamhet, oavsett om den bedrivs av ett enkelbeskattat eller dubbelbeskattat subjekt.

I praxis har utvecklats regler om förtäckt utdelning. Ett särfall härav utgör de lagregler som avser fåmansföretag, bl.a. de så kallade felprisreglerna (dessa upphörde dock att gälla i och med utgången av 1999). Jag redogör för förtäckt utdelning i avsnitt 2.3.3. Dubbelbeskattningens andra led skyddas också av kungskatten som uttas på bland annat utdelningar till utlandet, se avsnitt 2.3.4. Medel kan också överföras från aktiebolag till aktieägarna i samband med nedsättning av aktiekapitalet och vid likvidation. Belopp som utbetalas i samband med nedsättning av aktiekapitalet behandlas också som utdelning, 42 kap. 17 § IL, se avsnitt 2.3.5. Belopp som utskiftas i samband med likvidation m.m. beskattas inom reavinstsystemet, om inte aktieägaren är bosatt utomlands. Frågan behandlas i samma avsnitt.

2.3.2 *Utagsbeskattning*

2.3.2.1 *Syfte*

Svensk beskattningsrätt bygger på principen, att det är överskottet av varje inkomstslag (näringsverksamhet, tjänst eller kapital) som utgör skatteobjektet. Beträffande inkomst av näringsverksamhet gäller således, att från intäkterna avdrag får göras för kostnaderna, 14 kap. 21 § IL. Det är överskottet som utgör grunden för möjligheten att betala skatt.

Principen om uttagsbeskattning bygger till stor del på neutralitetshänsyn. Historiskt är det i första hand neutraliteten mellan näringsidkaren och löntagaren som lagstiftaren haft för ögonen. Följande tankegång har gällt. I normalfallet säljer näringsidkaren sina produkter (tjänster) till utomstående personer eller fö-

retag. Detta sker till marknadsvärdet, som också är det värde som intäktsförs i näringsverksamheten. Om näringsidkaren i stället väljer att konsumera varan (tjänsten) för egen räkning krävs att näringsidkaren blir beskattad för produktens marknadsvärde, om man skall kunna säkerställa beskattning av det reella resultatet. Endast därigenom blir näringsidkaren beskattad efter förmåga (skatteförmågeprincipen). Liknande bestämmelser återfanns före 1991 års skattereform för de dåvarande inkomstlagen jordbruksfastighet och annan fastighet (s.k. konventionellt beskattad).

Lagstiftaren har historiskt främst tänkt på vad den enskilde fysiske rörelseidkaren eller jordbrukaren konsumerat av verksamhetens tillgångar för egen del och att denne således inbesparat sig en privat levnadskostnad. Den bakomliggande tanken synes dock ha varit att uttagsbeskattning varit nödvändig för att effektivisera skatteförmågeprincipen. Men det har länge stått klart att lagstiftaren inte enbart ser till uttag som kan betraktas som privata förfoganden, utan att uttagsbeskattning också skall inträda vid underprisöverlåtelser mellan företag, t.ex. inom en koncern (givet att ingen undantagsregel är tillämplig). Detta synsätt manifesterades senast i proposition 1998/99:15 Omstrukturerings- och beskattning (s. 117).

2.3.2.2 Regels uppbyggnad

2.3.2.2.1 Inledning

Bestämmelserna om uttagsbeskattning genomgick ganska omfattande förändringar genom lagstiftningen hösten 1998 och är nu överflyttade till 22 kapitlet IL. Huvudregeln om uttagsbeskattning i 22 kap. 7 § IL lyder:

Uttag av en tillgång eller en tjänst skall behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

Enligt 22 kap. 1 § IL gäller bestämmelserna om uttagsbeskattning vid uttag ur en näringsverksamhet. Härav följer en del konsekvenser, bland annat att uttagsbeskattning inte kan ske i inkomstslaget kapital, se nedan i 2.3.2.2.2. För att uttagsbeskattning skall inträda skall ett antal rekvisit vara uppfyllda. Man måste definiera vad som är ett uttag, och denna fråga behandlar jag i avsnitt 2.3.2.4. Uttag kan ske inte bara av *tillgångar* utan också av *tjänster*, om värdet av dessa är mer än ringa. Vad som förstås med tillgångar och tjänster behandlar jag i avsnitt 2.3.2.3. Rättsföljden anges vara, att man skall behandla uttaget som om tillgången eller tjänsten avyttras för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Frågor kring rättsföljden, framför allt vad som konstituerar marknadsvärdet, diskuteras i avsnitt 2.3.2.4.

Det finns ett antal situationer vid vilka uttagsbeskattning inte skall ske trots att förutsättningarna är uppfyllda. I 22 kap. 9–10 §§ IL anges att uttagsbeskattning inte skall ske i vissa fall av uttag av bränsle eller vid uttag av aktier i samband med en fission enligt den s.k. lex Asea, 22 kap. 16 § IL och 22 kap. 20 § IL. Vidare hänvisas i 22 kap. 11 § IL till att uttagsbeskattning inte skall ske vid uttag av tillgång om förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kapitlet IL är uppfyllda. I 2.3.2.2.3 behandlar jag underlåten uttagsbeskattning något, men framför allt återkommer frågan i avsnittet om underprisöverlåtelser i kapitel 6.

2.3.2.2.2 *Beskattning i inkomstslaget kapital för fysiska personer*

Bestämmelsen gäller som nämnts i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att endast om en avyttring skulle ha beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet blir uttagsbeskattningsregeln över huvud taget tillämplig. Man kan säga att begränsningen till inkomstslaget näringsverksamhet fullföljer vad som under lång tid gällt i svensk skatterätt. Före skattereformen 1991 skedde uttagsbeskattning i princip enbart avseende rörelse, jordbruksfastighet och s.k. konventionellt beskattade fastigheter. Det innebär att reavinster i (det dåvarande) inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet inte uttagsbeskattades. Man sade att enligt svensk rätt beskattades inte "förtäckta reavinster".

Eftersom juridiska personer enbart redovisar inkomst av näringsverksamhet är uttagsbeskattningsreglerna alltid potentiellt tillämpliga för dem. För fysiska personer är dock inte uttagsbeskattning i inkomstslaget kapital möjlig. Avyttringar av aktier och fastigheter beskattas för fysiska personer normalt i inkomstslaget kapital (om de inte undantagsvis utgör lagertillgångar eller utgör aktier i fåmansföretag) varför de i princip undgår att träffas av uttagsbeskattning. Detta förhållande skapade dock en del möjligheter till skatteplanering. En fysisk person kunde exempelvis tillskjuta aktier innehavda i kapitalplaceringssyfte till ett av personen ägt aktiebolag. Om överföringen skedde till det skattemässiga värdet uppstod ingen vinst, och den latent vinsten hamnade i aktiebolaget. Detta upplevdes som besvärande om det förvärvande bolaget fanns utomlands, eftersom individen genom att flytta ut och därefter sälja andelarna i bolaget under vissa förutsättningar kunde undgå svensk kapitalvinstbeskattning. Därför infördes från 1 januari 1999 bestämmelser som reglerar skatteeffekterna i inkomstslaget kapital när en fysisk person, och i vissa fall också svenska handelsbolag, överlåter tillgångar till underpris till vissa svenska juridiska personer eller till utländska juridiska personer. Bestämmelserna återfinns i 53 kapitlet IL.

Det är tre frågor som behöver regleras vid införsäljningar till juridiska personer. Den första är effekten för den säljande personen vad avser beskattningen av tillgången. För det andra uppkommer frågan om och på vilket sätt införsäljningen påverkar säljarens skattemässiga värde på andelarna i den juridiska personen. Slutligen uppkommer frågan vilket anskaffningsvärde den förvärvande juridiska personen får på tillgångarna. Den utgångspunkt som lagstiftaren har haft är att reglerna i möjligaste mån skall säkerställa kontinuitet avseende värdena på tillgångarna.

Lagstiftaren har behandlat överlåtelse till svenska subjekt annorlunda än överlåtelse till utländska juridiska personer (inklusive sådana svenska subjekt som ägs av utländska juridiska personer). Den avgörande skillnaden sammanhänger med rättsföljden. Vid överlåtelse till utländska juridiska personer skall tillgångarna alltid anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde, 53 kap. 7 § IL. Däremot anses vid överlåtelse till svenska subjekt tillgången i stället ha avyttrats mot en ersättning motsvarande omkostnadsbeloppet, 53 kap. 3 § IL. Marknadsvärdet används i detta fall bara om det är lägre än omkostnadsbeloppet, dvs. tillgången är en förlusttillgång. Den väsentliga innebörden av skillnaden är att vid överlåtelse till utländska juridiska personer sker alltid avskattning av värdereserver, däremot inte när det överlåtelser sker till ett direktägt svenskt subjekt.

Bestämmelserna om överlåtelse till *direktägda* svenska subjekt är subsidiära till reglerna om överlåtelse till utländska juridiska personer, och sådana svenska subjekt som utländska juridiska personer äger andelar i, 53 kap. 2 § 3 st. IL. Det innebär att så snart en överlåtelse till ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag omfattas av reglerna för utländska juridiska personer i 53 kap. 6–8 §§ IL, skall alltid avskattning till marknadsvärde äga rum. Det blir därför betydelsefullt att fastställa när svenska subjekt faller in under de sistnämnda reglerna. Detta bestäms i 53 kap. 6 § IL. Så snart en utländsk juridisk person, i vilken överlåtare direkt eller indirekt äger andelar i sin tur direkt eller indirekt äger andelar i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt handelsbolag, kommer överlåtelse till ett sådant svenskt subjekt att träffas av avskattning till marknadsvärde.

Lagstiftaren har velat komma åt kringgåendeförfaranden. Därför omfattas inte alla överlåtelse till juridiska personer. Det krävs också en relation mellan överlåtare och den juridiska personen. Men vare sig det är reglerna i 53 kap. 2 § IL eller i 53 kap. 6 § IL som skall tillämpas ställs inte särskilt höga krav på närståendeförhållandet, det räcker med att överlåtare eller en närstående till överlåtare direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande subjektet. Hur stor ägarandelen skall vara finns inte angiven. Men det är väl som regel så, att om ägarandelen är liten finns det ofta ingen anledning att överlåta tillgångar för

ett pris understigande marknadsvärdet, eftersom andra andelsägare i sådana fall kommer att få ta del av värdereserven.

Det räcker som nämnts att överlåtelsen sker till ett subjekt som någon *närstående* till överlåtaren direkt eller indirekt äger andelar i. I 2 kap. 22 § IL finns definitionen av närstående. Enligt 53 kap. 9 § IL skall till närståendekretsen vid tillämpning av 53 kapitlet inte räknas syskon, syskons make eller syskons avkomling.

Jag behandlar nu först överlåtelser till direktägda svenska subjekt (svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar och svenska handelsbolag), 53 kap. 2–5 §§ IL. För att dessa regler skall vara tillämpliga krävs enligt 53 kap. 2 § 1 st. IL att överlåtelsen skett till ett pris som understiger såväl tillgångens omkostnadsbelopp som tillgångens marknadsvärde. Om så är fallet skall enligt 53 kap. 3 § IL tillgången anses ha avyttrats för en ersättning motsvarande omkostnadsbeloppet, *eller* marknadsvärdet om detta är lägre. Härav följer att lagstiftaren behandlar de fall där överlåtaren har en latent vinst i tillgången (marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet) annorlunda från de fall där det ligger en latent förlust i tillgången (marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet). Skälet är att eftersom rättsföljden normalt är knuten till att tillgången anses avyttrad till omkostnadsbeloppet skulle detta i förlustfallet leda till att någon förlust inte uppkommer. Därför anses den avyttrad till marknadsvärdet om detta värde är lägre än omkostnadsbeloppet.

Antag att det som överlåts är aktier värda 100, vilka har ett omkostnadsbelopp uppgående till 75. Oavsett om aktierna överlåts utan ersättning eller för 30, skall således aktierna anses avyttrade för 75. Någon vinst eller förlust uppkommer således inte för överlåtaren. Om däremot överlåtelsen sker för en ersättning uppgående till 80, gäller inte bestämmelsen, utan beskattning av kapitalvinsten på 5 enligt allmänna regler skall inträda.

Föreligger å andra sidan en överlåtelse av förlusttillgångar, dvs. där marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet, anses som nämnts tillgångarna avyttrade för en ersättning motsvarande marknadsvärdet.

Om således aktier med ett omkostnadsbelopp på 75 överlåts utan ersättning, och aktierna betingar ett marknadsvärde på 25, uppkommer en förlust på 50. Denna förlust skall då vara avdragsgill enligt allmänna regler.

När reglerna utgår från omkostnadsbeloppet avses den definition som ges i 44 kap. 14 § IL, dvs. anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter. Denna avser tillgångar som beskattas i inkomstslaget kapital. För fysiska personer (och för handelsbolag med fysiska personer som delägare, se 53 kap. 2 § 2 st. IL) uppkommer ett problem avseende näringsfastigheter och näringsbostadsrätter eftersom dessa vid en avyttring följer inkomstslaget kapital, men den enskilde näringsidkaren har fått göra värdeminskningsskatt och skatt för förbättrande reparationer och underhåll i inkomstslaget näringsverksamhet. Det passar därför

mindre bra att använda den definition av omkostnadsbeloppet som ges i 44 kap. 14 § IL. I stället anges i 53 kap. 4 § IL att vid överlåtelser av näringsfastigheter eller näringsbostadsrätter det *skattemässiga värdet* skall anses utgöra omkostnadsbelopp. Dessutom skall inte bestämmelserna om återföring av avdrag för förbättrande reparationer och underhåll tillämpas.

Det nyss beskrivna gällde skatteeffekterna för överlåtaren avseende tillgången. Nästa fråga är hur omkostnadsbeloppet påverkas för andelarna i det aktiebolag, den ekonomiska förening eller det handelsbolag till vilket överlåtelsen ägt rum. Generellt kan sägas, att kontinuitet i fråga om avskattade omkostnadsbelopp eftersträvas. Om en tillgång med ett omkostnadsbelopp på 75 (vilket för överlåtaren är det pris man en gång erlagt för tillgången och betalat med beskattade medel) överläts till ett aktiebolag utan ersättning, utlöses som nämnts ingen beskattning för överlåtaren eftersom överlåtelsepriset enligt 53 kap. 3 § IL bestäms till 75. Men samtidigt kommer andelarna i det förvärvande bolaget att öka i värde. Denna värdestegring kommer i varje fall att uppgå till 75, och dessutom, för det fall marknadsvärdet på de tillskjutna tillgångarna överstiger 75, kommer andelarna också att öka med det överstigande värdet (med reservation för att en köpare av bolaget kommer att reducera det pris man är villigt att erlægga med den latent skattebelastningen på skillnaden mellan marknadsvärdet och 75).

Den värdestegring på aktierna i det mottagande bolaget som uppkommer till följd av tillskottet och som kan härledas till den redan avskattade delen på de tillskjutna tillgångarna bör inte beskattas en gång till. Därför föreskrivs i 53 kap. 5 § IL att om ingen ersättning utgått omkostnadsbeloppet på aktierna i det mottagande bolaget skall ökas med omkostnadsbeloppet på de överlåtna tillgångarna. Har ersättning utgått, till exempel med 30 när omkostnadsbeloppet på de överlåtna tillgångarna är 75, skall omkostnadsbeloppet i det förvärvande bolaget ökas med skillnaden mellan 30 och 75, dvs. 45. Skälet härtill är att eftersom överlåtaren utan beskattningskonsekvens fått ut 30 för sina överlåtna tillgångar, och värdet av tillgångarna efter överlåtelsen finns i aktieinnehavet i det förvärvande bolaget, bör inte omkostnadsbeloppet i det sistnämnda bolaget få ökas med de 30. I annat fall skulle bolaget kunna avyttras och aktieägaren ånyo kunna motta 30 skattefritt för samma tillgång.

Om det är fråga om överlåtelse av en förlusttillgång, har förlusten till följd av 53 kap. 3 § IL skattemässigt realiserats hos överlåtaren. Det värde till vilket tillgångar anses avyttrade, marknadsvärdet, kommer enligt 53 kap. 5 § IL också att utgöra det belopp med vilket omkostnadsbeloppet på andelarna i det mottagande bolaget skall ökas. Om tillgången överläts utan ersättning, marknadsvärdet på den avyttrade tillgången var 25 och omkostnadsbeloppet 75 medges avdrag för förlusten med 50. Det avskattade återstående värdet är således 25, och omkostnadsbeloppet på aktierna i det förvärvande bolaget skall ökas med detta

belopp. För det fall ersättning utgått, är det enbart skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som skall höja omkostnadsbeloppet.

Så långt överlåtelser till svenska subjekt enligt 53 kap. 2–5 §§ IL. Det uppskov med beskattningen som reglerna för avyttringar till svenska aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag medför har som nämnts inte ansetts kunna accepteras vid avyttringar till motsvarande utländska subjekt. Anledningen var risken för att t.ex. en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående utflyttning utan beskattning säljer sina aktier i fåmansbolaget till ett av honom ägt utländskt företag. Vid överlåtelse av kapitalbeskattad tillgång för en ersättning understigande marknadsvärdet till en *utländsk juridisk person* beskattas överlåtaren som om avyttringen skett till marknadsvärdet, 53 kap 7 § IL. Effekten blir således densamma som om uttagsbeskattning inträtt. Omkostnadsbeloppet på andelarna i den utländska juridiska personen skall ökas med mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och den ersättning som överlåtaren har fått, 53 kap. 8 § IL, på motsvarande sätt som beträffande överlåtelser till svenska subjekt. Också i detta hänseende föreligger kontinuitet. Det kan här slutligen noteras, att bestämmelsen om överlåtelser till utländsk juridisk person enbart är tillämplig om ersättningen understiger marknadsvärdet, 53 kap. 6 § IL. Huruvida omkostnadsbeloppet är högre eller lägre än marknadsvärdet har ingen självständig betydelse.

Det visade sig snart uppkomma förfaranden, vid vilka överlåtelserna i stället kom att ske till svenska dotterbolag till utländska juridiska personer. Härigenom kom överlåtelserna att falla utanför bestämmelsen i dess ursprungliga lydelse. Under våren 1999 täpptes därför denna kringgåendemöjlighet till. Numera omfattas också överlåtelser till ett svenskt subjekt i vilket den utländska juridiska personen direkt eller indirekt äger en andel, 53 kap. 6 § 1 st. 2 IL.

Ett intressant exempel på tillämpningen av bestämmelserna utgör RÅ 2001 ref. 66 (Fb). Två fysiska personer F och T ägde samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag A. AB A ägde samtliga aktier i aktiebolaget X. AB X ägde 55 procent av AB C och resterande 45 procent ägdes av ett schweiziskt börsnoterat bolag B. De fysiska personerna hade tidigare ägt aktierna i AB C. Tidigare samma år hade de dock avyttrat sina aktier i AB C till AB X. F och T ägde dessutom var och en ett holländskt bolag. Dessa holländska bolag avsåg bilda ett nytt svenskt dotterbolag, Nya AB, varefter AB X skulle till underpris avyttra aktierna i AB C till Nya AB. Vid tidpunkten för F och T:s avyttring av aktierna i aktierna i AB C till AB X var således inte rekvisiten i 53 kap. 6 § IL uppfyllda. Vid den senare försäljningen av aktierna i AB C till Nya AB aktierna förelåg en avyttring från ett svenskt aktiebolag, varför bestämmelserna inte var tillämpliga på grund av kravet i 53 kap. 1 § IL att säljaren skall vara en fysisk person eller ett svenskt handelsbolag. Genom den valda tågorordningen av försäljningarna i avyttringarna kom man således utanför ordalydelsen i relevanta bestämmelser i 53 kapitlet.

Skatterättsnämnden, vars bedömning Regeringsrätten delade, ansåg dock inte att skatteflyktslagen var tillämplig.

Den tredje frågan var till vilket värde det förvärvande företaget skall anses ha anskaffat tillgångarna. Enligt 53 kap. 10–11 §§ IL gäller också här kontinuitet. Samma värde som lades till grund för beskattningen av överlåtaren utgör förvärvarens anskaffningsutgift eller anskaffningsvärde. När det gäller förvärvande utländska juridiska personer får denna kontinuitetsregel betydelse om den överlåtna tillgången knyts till ett av den utländska juridiska personen ägt fast driftställe i Sverige, eller utgör fastighet för vilken begränsad skattskyldighet här i riket också föreligger.

Vad som nu sagts har avsett fysiska personer för vilka överlåtelser också kan hamna i inkomstslaget kapital. För aktiebolag beskattas avyttringar alltid i inkomstslaget näringsverksamhet, varför uttagsbeskattningsregeln alltid aktualiseras. Även om kapitalplacersaktier för aktiebolag vid *vinstberäkningen* följer inkomstslaget kapital, jfr 25 kap. 2 § IL, utgör vinsten intäkt av näringsverksamhet varför eventuella uttag skall beskattas.

2.3.2.2.3 Uttag

En förutsättning för att uttagsbeskattning skall inträda är att det föreligger ett *uttag*. Vad som avses med ett uttag bestäms i 22 kap. 2–6 §§ IL. Definitionen är betydelsefull. Om en överlåtelse inte på detta sätt kan kategoriseras som uttag, kan heller inte uttagsbeskattning äga rum. Med uttag avses i första hand att en skattskyldig tillgodogör sig en tillgång för privat bruk eller genom att överföra tillgången till annan näringsverksamhet, 22 kap. 2 § IL. Denna definition torde endast ta sikte på enskilda näringsidkare, och omfatta de fall när antingen uttag sker för egen konsumtion eller tillgångar förs från en näringsverksamhet till en annan. I sistnämnda fall kan det vara fråga om överföring till eller från självständig näringsverksamhet i utlandet, 14 kap. 12 § IL. Om tillgångar övergår till att behandlas i inkomstslaget kapital synes detta kunna jämföras med att tillgången tillgodogörs för privat bruk.

Tidigare användes ordet förvärvskälla, och uttag ur förvärvskälla. Denna term är i IL ersatt med ordet näringsverksamhet, se t.ex. nyssnämnda 22 kap. 2 § IL eller 14 kap. 10 § 1 st. IL.

Vidare anses uttag föreligga om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning understigande marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, 22 kap. 3 § IL. Denna bestämmelse förutsätter en transaktion mellan två parter. Dessutom är den inte begränsad till fysiska personer utan också juridiska personer träffas. Detta gällde också i sak före 1999 (när föregångaren till 22 kap. 3 § IL infördes) men framgick då inte lika klart av lagtexten. De tolkningsfrågor som tidigare uppkom då uttagsbeskattning i lagtexten knöts till förvärvskällebegreppet undviks i här diskuterade definitionen eftersom ordet förvärvskälla inte alls används. Det torde därför inte längre vara betydelsefullt om det är enstaka tillgångar eller en hel verksamhetsgren (förvärvskälla) som överlåts till underpris, när det gäller frågan om uttag föreligger eller inte. Däremot får det betydelse vid tillämpning av underprisreglerna i 23 kap. 17 § IL.

Det är intressant att notera, att uttag definitionsmässigt inte alls föreligger, om underprissättningen är *affärsmässigt motiverad*. Om en skattskyldig kan visa att avvikelser beror på affärsmässiga motiv föreligger inget uttag. Någon uttagsbeskattning kan då över huvud taget inte inträda. Räckvidden av uttrycket "affärsmässigt motiverad" är dock inte helt klar. I propositionen uttalas att det i vissa fall för ett företag kan framstå som fördelaktigt att vid en viss affärstransaktion ta ut ett lägre pris än vad som skulle kunnat erhållas om tillgången bjödits ut på marknaden. Det skulle t.ex. kunna vara fråga om att upparbeta en affärsrelation till en viss köpare. Man kan naturligtvis diskutera om inte ett sådant hänsynstagande kan ligga redan i bestämmandet av vad som utgör marknadsvärdet enligt 22 kap. 7 § IL. Svårigheterna med att få ihop tankekedjan bakom uttrycket "affärsmässigt motiverat" illustreras också av uttalanden i förarbetena om att underprissättningar "regelmässigt" innefattar situationer med någon form av intressegemenskap mellan säljaren och köparen. Denna diskussion har dock samband med vad som avses med marknadsvärde, och jag återkommer till den nedan. Lagrådet ansåg att begreppet affärsmässigt motiverad borde preciseras. Regeringen ansåg dock att detta lämpligen borde ske i praxis, men uttryckte i varje fall att bedömningen om en transaktion är affärsmässigt motiverad skall avse endast det överlåtande företaget.

Handelsbolag är inte skattesubjekt. Definitionen av uttag i 22 kap. 3 § första meningen IL knyter an till att en *skattskyldig* överlåter en tillgång. Eftersom det är handelsbolaget som är överlåtaren, men delägaren som är skattesubjekt, krävs ett särskilt stadgande om att också underprisöverlåtelser från handelsbolag omfattas av uttagsdefinitionen. Därav bestämmelsen i 22 kap. 3 § andra meningen IL.

I RÅ 1998 ref. 13 (Fb) avstod ett svenskt moderbolag (Hennes & Mauritz) från att påkalla konvertering av ett konvertibelt skuldebrev utfärdat av holländskt dotterdotterbolag (Holding BV). Om H & M hade utnyttjat konverte-

ringsrätten hade det därmed blivit ägare till 25 procent av Holding BV. Ett avstående innebar att det mellanliggande dotterbolaget International BV blev berikat eftersom dess innehav av andelar i Holding BV inte blev utspätt genom konverteringen. Regeringsrätten pekade bl.a. på att området för uttagsbeskattnng utvidgades 1994 till att omfatta också situationer där det inte är fråga om att frånta en förvärvskälla några tillgångar. Genom att avstå från konvertering omvandlade H & M rätten till direkt ägande i Holding till ett indirekt ägande genom International BV. Regeringsrätten ansåg att detta innefattade en sådan värdeöverföring till ett närstående företag som omfattades av bestämmelserna om uttagsbeskattnng. Även om det var fråga om tillämpning av 22 § KL torde resultatet bli detsamma enligt IL.

I ett annat mål, RÅ 2001 ref. 11 (Fb), ansåg dock Regeringsrätten att ett dotterbolags underlåtenhet att utnyttja sin konverteringsrätt inte utgjorde en sådan värdeöverföring som medför uttagsbeskattnng enligt 22 kap. 2–3 §§ IL. Någon annan grund för uttagsbeskattnng fann Regeringsrätten heller inte föreliggande. Tilläggas kan att dotterbolaget civilrättsligt var förhindrat att utnyttja konverteringsrätten pga förbudet att förvärva aktier i moderbolaget. En tänkbar förklaring till skillnaden i utgång jämfört med RÅ 1998 ref. 13 kan vara, att i RÅ 2001 ref. 11 innehade dotterbolaget konverteringsrätt till aktier i moderbolaget. Ett avstående kan därför hävdas inte innebära en värdeöverföring till moderbolaget eftersom moderbolaget redan innehade alla aktier i dotterbolaget.

2.3.2.3 Tillgångar och tjänster

Så långt har definitionen av uttag handlat om tillgångar. Vad som avses med en *tillgång* är inte närmare preciserat i lagtext eller förarbeten. En diskussion om tillgångar handlar ofta om hur de skall klassificeras, t.ex. om det är lager-tillgångar eller maskiner och inventarier, men inte om det över huvud taget är fråga om tillgångar. Normalt torde det heller inte vålla några större svårigheter att konstatera att det är fråga om en tillgång. Frågetecken finns dock framför allt beträffande vissa immateriella företeelser, t.ex. know-how. Med tillgångar torde annars avses såväl materiella som immateriella tillgångar. En övergripande begränsning ligger naturligtvis i att en avyttring av tillgången skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för att uttaget skall kunna beskattas.

Enligt 22 kap. 4 § IL skall också uttag av tjänster beskattas, om värdet på tjänsten är mer än ringa. Varken i lagtext eller i förarbeten har uttrycket tjänst definierats. Till begreppet torde som regel hänföras personliga prestationer, dvs. sådana tjänster som enbart kan utföras av fysiska personer (rådgivning, målning, klippning m.m.). Även (underlåten) hyra av fast eller lös egendom förefaller omfattas. I samband med 1991 års skattereform uttalade föredragande statsrådet

vid diskussion av när uttag av tjänst har skett i mer än ringa omfattning, att en näringsidkare som privat "utnyttjar t.ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten" inte alltid skall uttagsbeskattas. Därmed synes uttrycket tjänst också omfatta upplåtelser. Även lån torde utgöra en tjänst varför underänta bör kunna korrigeras.

Beträffande uttagsbeskattning av byggnadsarbeten på fastighet som inte är lagertillgång i byggnadsrörelse, och där byggnadsrörelsen bedrivs av fastighetsägaren direkt eller genom ett handelsbolag gäller särskilda regler, se 22 kap. 6 § IL och 27 kap. 8 § IL. Utagsbeskattning av tjänst (eget arbete) sker endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet.

Uttag skall inte anses föreligga i de fall en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. Om det är fråga om gentjänster kan dock beskattning aktualiseras. Det kan vidare diskuteras vad som skall anses som ett ringa värde på en tjänst. De exempel som givits i förarbetena ger endast begränsad vägledning. Utagsbeskattning skall t.ex. normalt inte äga rum om en näringsidkare utnyttjar sitt yrkeskunnande privat. En frisör som rakar och kammar sig själv skall således, föga förvånande, inte uttagsbeskattas.

När värdet på tjänsten är ringa skall således uttagsbeskattning inte ske. Ett annat undantag från uttagsbeskattning av tjänst återfinns i 22 kap. 12 § IL. Det är när en tjänst har samband med ett uttag av en tillgång, och uttagsbeskattning av tillgången underlåts till följd av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kapitlet IL. Bestämmelserna om underprisöverlåtelser är över huvud taget inte tillämpliga på tjänster, se 23 kap. 3 § IL. Undantag från uttagsbeskattning av tjänst måste därför regleras i 22 kapitlet. För att uttagsbeskattning av tjänst skall kunna underlåtas måste tjänsten ha samband med en överlåtelse av tillgångar i samband med en sådan omstrukturering som faller under definitionen av underprisöverlåtelse. Det kan t.ex. gälla juridiska eller ekonomiska utredningar i samband med en omstrukturering.

Ytterligare två fall av underlåten uttagsbeskattning av tjänster skall nämnas. För det första kan en skattskyldig också beträffande tjänster hävda, att en underprissättning kan vara *affärsmässigt motiverad*, 22 kap. 4 § IL som hänvisar till 22 kap. 3 § IL. För det andra, och detta fall är praktiskt sett betydligt viktigare, beskrevs i förarbetena att man i administrativ praxis underlåtit uttagsbeskattning av koncerninterna tjänster när förutsättningar i övrigt för öppna koncernbidrag förelägit. Frågan behandlades inte vidare i samband omstruktureringsslagstiftningen, men det finns skäl som talar för att denna administrativa praxis har fog för sig, se om dolda koncernbidrag nedan i kapitel 4.

I 22 kap. 5 § IL uppräknas ytterligare förhållanden som skall hänföras till uttag. Dessa infördes som en följd av att Sverige har införlivat EG:s fusionsdirektiv, men lagrummet utgör också en kodifiering av vad som ändå antagits gälla. Till uttag hänförs således att en näringsverksamhet upphör. Det kan t.ex.

vara fråga om att ett aktiebolag likvideras eller att ett utländskt skattesubjekt upphör med verksamheten vid ett fast driftställe i Sverige. Uttag föreligger också om skattskyldigheten för inkomst från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. Det kan exempelvis avse en fysisk person som varit bosatt i Sverige och här bedrivit näringsverksamhet men som upphör att vara bosatt här. En i Sverige bosatt person kan också ha bedrivit näringsverksamhet i en annan stat med vilken Sverige saknar dubbelbeskattningsavtal eller med vilken vi har ett creditavtal men flyttar verksamheten till en stat med vilken vi har ett exemptavtal. Uttag kan också föreligga när en utländsk ägare med ett fast driftställe i Sverige eliminerar de anknytningsfakta som konstituerade det fasta driftstället, jfr 2 kap. 29 § IL.

Om inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre skall beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal föreligger också uttag, 22 kap. 5 § 4. IL. Det kan t.ex. avse en fysisk person, bosatt i Sverige, eller ett svenskt aktiebolag, vilka p.g.a. ett skatteavtal erhåller skatterättsligt hemvist i en annan stat, jämför artikel 4 i OECD:s modellavtal. Det kan exempelvis vara fråga om att den verkliga ledningen för ett aktiebolag flyttar ut. Vidare kan denna bestämmelse bli tillämplig om Sverige ingått ett exemptavtal med en stat, med vilken Sverige inte tidigare haft ett skatteavtal eller har haft ett creditavtal.

Vidare föreligger enligt 22 kap. 5 § 5. IL uttag om en tillgång förs från en del av en näringsverksamhet till annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal. Man har bl.a. tänkt på det fallet att en tillgång som finns i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från Sverige till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal och som där knyts till ett fast driftställe. Ett annat exempel är när en tillgång i en verksamhet som bedrivs i flera stater överförs från en stat med vilken Sverige saknar avtal eller har ett creditavtal till en annan stat med vilken Sverige har ett exemptavtal, och i denna stat knyts till ett fast driftställe. Genom att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i källstaten kommer källstaten att ha den uteslutande beskattningsrätten till inkomsterna från dem enligt artiklarna 5 och 7 i tillämpligt skatteavtal. Det skall dock sägas att det numera är ovanligt att Sverige ingår exemptavtal med avseende på rörelseinkomster.

2.3.2.4 Rättsföljd – marknadsvärdet intäktsförs

Rättsföljden vid uttagsbeskattning är enligt 22 kap. 7 § IL att den uttagna tillgången eller tjänsten skall behandlas som om den har avyttrats mot en ersättning som motsvarar *marknadsvärdet*. Med andra ord, marknadsvärdet av det uttagna skall tas upp som intäkt. Av lagtexten framgår inte direkt att man skall dra ifrån det vederlag som den skattskyldige kan ha erhållit vid överlåtelsen. Detta får emellertid anses följa av bestämmelsens konstruktion och syfte. Om

ett vederlag mottagits och intäktsförts är det därför enbart skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet som ytterligare skall intäktsföras. Antag att en maskin tas ut ur näringsverksamheten. Marknadsvärdet är 100, det skattemässiga restvärdet är 50 och näringsidkaren betalar 75 för maskinen. Utöver de 75 skall således uttagsbeskattning ske med 25 för att hela maskinens marknadsvärde skall bli intäktsfört. Det som kvarstår oavskrivet kostnadsförs på sedvanligt sätt.

Det är marknadsvärdet på den uttagna tillgången som skall intäktsföras. Vad som är en tillgångs marknadsvärde kräver en mer precis definition. Den definition som närmast avser uttagsbeskattning återfinns numera i 61 kap. 2 § 3 st. IL. Med marknadsvärde avses det pris som överlåtaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Denna definition av marknadsvärde avviker i vissa hänseenden från den som finns i 61 kap. 2 § 2 st. IL. Anledningen till att man valde att inte använda denna klassiska definition, "ortens pris", var att där anknyts till det pris den skattskyldige skulle fått betala om han själv skaffat sig motsvarande "varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning". Detta innebär att en jämförelse skall ske med en oberoende transaktion. Enligt uttalanden i propositionen ansågs detta inte vara möjligt eftersom vid uttagsbeskattning de två kontrahenterna regelmässigt befinner sig i någon form av intressegemenskap. Regeringens observation är intressant, men är lika korrekt när det gäller fastställande av armlängdspriser mellan närstående företag enligt bestämmelsen i 14 kap. 19 § IL. Men i sistnämnda fall är just jämförelsen med prissättningen mellan oberoende parter av stor betydelse, se nedan avsnitt 4.5.4.

Det framgår av förarbetena att när man utgår från den skattskyldiges affärsmässiga situation detta inrymmer ett hänsynstagande till att det i vissa fall kan vara affärsmässigt motiverat att vid en viss transaktion ta ut ett pris som är lägre än vad som skulle kunnat fås på marknaden. Som exempel nämns att ett företag önskar upparbeta en affärsrelation till viss köpare. Det framstår dock som lite inkonsekvent att man först med hänvisning till att uttagsbeskattning främst aktualiseras vid närståendetransaktioner skapar en särskild definition i 61 kap. 2 § 3 st. IL, för att därefter i princip konstatera att man kan avvika från denna definition av marknadsvärde när man önskar upparbeta en affärsrelation (eftersom det då är affärsmässigt), en situation som normalt endast förekommer mellan oberoende parter.

2.3.3 Förtäckt utdelning

Utdelning skall beslutas på bolagsstämman i enlighet med reglerna i 12 kapitlet ABL. Särskilt i bolag med ett mindre antal delägare finns det en risk för att aktieägarna i transaktioner med bolaget tar ut vinstmedel genom exempelvis en felaktig prissättning eller genom att till bolaget sälja för bolaget onyttig egendom. Men även vid transaktioner mellan exempelvis moder- och dotterbolag, oavsett storlek, kan transaktioner äga rum till felaktigt pris. Vinstutdelning som sker genom att aktieägaren erhåller egendom eller andra förmåner för vilka man inte lämnat marknadsmässigt vederlag betraktas som *förtäckt utdelning*. Huruvida den dessutom är olovlig beror på om det finns utdelningsbara vinstmedel i aktiebolaget. Effekterna av en förtäckt utdelning kan bli två. För det första aktualiseras uttagsbeskattning av det utdelande bolaget, för det andra som sagt utdelningsbeskattning av aktieägaren. I 23 kapitlet IL sker en samordning av uttags- och utdelningsbeskattning för det fall uttagsbeskattning underlåts, 23 kap. 11 § IL se nedan kapitel 6. Det kan också noteras, att om ett moderbolag erhåller förtäckt utdelning från ett dotterbolag, sedvanlig prövning enligt kedjebeskattningsreglerna i 24 kap. 12–22 §§ IL torde få äga rum. Det kan innebära, att den förtäckta utdelningen blir skattefri för det mottagande bolaget, se vidare kapitel 3.

Det spelar ur aktieägarperspektiv ingen roll vilken typ av egendom eller förmåner som erhållits genom förtäckt utdelning. Däremot får naturligtvis en aktieägare handla kommersiellt med sitt aktiebolag på marknadsmässiga villkor.

Förtäckt utdelning kan äga rum också i stora bolag. En vanlig situation är att aktieägarna erbjuds teckna aktier till rabatterat pris i ett annat bolag än det de äger aktier i. Det kan t ex gälla ett dotterbolag som på detta sätt skall få en ägarspridning för att senare kunna marknadsnoteras. I den mån aktieägarna erhållit en rätt att till förmånlig kurs teckna aktier i dotterbolag skall aktieägarna beskattas för inköpsrättens värde. Även utdelning av dotterbolagsaktier skall i princip utdelningsbeskattas hos aktieägarna. Om sådan utdelning skett med stöd av den s.k. lex ASEA, 42 kap.16 § IL, inträder dock ingen utdelningsbeskattning, se nedan avsnitt 9.6. Förtäckt utdelning kan också i undantagsfall aktualiseras i samband med överlåtelse av tillgångar till underpris mellan systerbolag. I ett senare avsnitt skall jag som nämnts ovan behandla den situationen, eftersom den har ett samband med uttagsbeskattningsreglerna vid ombildningar, se nedan kapitel 6.

Bestämmelser om fåmansföretag återfinns på ett flertal ställen i IL. Som fåmansföretag räknas bl.a. aktiebolag eller ekonomiska föreningar vari fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än hälften av röstetalet, 56 kap. 2 § IL.

Vanligast torde problemet med förtäckt utdelning vara inom fåmansföretagssektorn. Det är ju också här som extern kontroll och insyn är som minst. Aktieägaren/företagsledaren kan ha vissa besvär med att hålla isär den privata ekonomin och företagets. Det finns en rikhaltig praxis avseende förtäckt utdelning. I mitten av 1970-talet infördes dock i olika avseenden särskilda regler avseende fåmansföretag. En betydande del av dessa regler handlade om konsekvenserna vid felaktig prissättning mellan delägaren och fåmansföretaget. De benämndes därför felpreisreglerna. Felpreisreglerna tillämpades i stället för de i praxis utvecklade reglerna om förtäckt utdelning. Felpreisreglerna är upphävda från 1/1 2000. Det innebär dock inte att prissättningen är fri. I stället kan sägas att det nu sker en återgång till vad som framför allt i praxis utvecklats om förtäckt utdelning.

Några exempel. Man kan först tänka sig fallet att delägaren inte arbetar i företaget. Om en delägare avyttrar egendom *till* sitt företag för ett pris överstigande marknadsvärdet utgör överpriset förtäckt utdelning. Beskattning sker normalt i inkomstslaget kapital, men det kan tänkas, om delägaren har en närstående som varit verksam i ett fåmansföretag i betydande omfattning, att bestämmelserna i 57 kapitlet om tjänstebeskattnings vid vissa fall av utdelning blir tillämpliga. Företaget torde åtminstone inte få avdrag för den del som överstiger marknadsvärdet, om inte undantaget i 23 kapitlet IL är förhanden.

Om en delägare köper egendom av sitt företag för ett vederlag som understiger marknadsvärdet beskattas mellanskillnaden hos delägaren som förtäckt utdelning, och samma observation beträffande eventuell tillämpning av bestämmelserna i 57 kapitlet kan göras här som i fallet med överprissättning. Genom utförsäljning till underpris kan bolaget söka undgå dubbelbeskattningsens första led. Bolaget skall därför uttagsbeskattas för skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet.

En delägare som samtidigt är anställd i företaget kan dock i stället för att bli beskattad för utdelningsinkomst bli beskattad för mellanskillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet som lön. För företaget inträder s.k. tyst kvittning, dvs. den intäktsföring som en uttagsbeskattning leder till kvittas ut av att lönekostnader är avdragsgilla.

2.3.4 *Kupongskatt*

När aktieägaren befinner sig utomlands är det svårt att effektuera dubbelbeskattningsens andra led. Därför har utdelningar till utländska delägare i svenska aktiebolag belagts med en definitiv källskatt, benämnd kupongskatt, 1 § Kupongskattelagen (1970:624), KupL. Undantag gäller för utdelning av aktier i samband med delning av företag enligt 42 kap. 16 § IL. Kupongskatter ersätter således inkomstskatten, men utgör en särskild form av statlig in-

komstskatt, 1 kap. 17 § IL. Borttagandet av utskiftningsskatten har lett till att de belopp som tidigare belades med utskiftningsskatt numera för utländska aktieägare är inordnade kupongskatten. Med utdelning avses enligt 2 § 2 st. KupL även utbetalningar 12 kap. 1 § ABL till aktieägare vid likvidation, nedsättning av aktiekapitalet, överkursfonden eller reservfonden och fusionsvederlag i ett par fall.

Även på återbetalning av tillskjutna belopp (t ex aktiekapitalet) utgår kupongskatt. För en svensk mottagare uppstår i motsvarande fall vid likvidation en avdragsgill reaförlust. En utländsk aktieägare kan i stället vara berättigad till restitution av kupongskatt enligt bestämmelserna i 27 § 2 st. KupL.

Skatten innehålls av utbetalaren (VPC, förvaltaren vid förvaltarregistrering eller aktiebolaget) och inbetalas till statsverket. Den som innehåller kupongskatten är endast verkställare av inbetalningen av skatten till statsverket. *Skattskyldig* till kupongskatt är däremot en utdelningsberättigad begränsat skattskyldig fysisk person, eller utländsk juridisk person, 4 § KupL. Gränsen för skattskyldigheten har dragits så att skatten skall träffa fysiska eller juridiska personer som inte på annan grund blir skattskyldiga för utdelningen i Sverige. Det är av denna anledning naturligt att ingen kupongskatt utgår om utdelningen är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från ett s k fast driftställe i Sverige. Skattskyldighet föreligger i detta fall ändå i Sverige, 3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL. Motsvarande samordning sker beträffande begränsat skattskyldiga delägare i bl.a. handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering och kommanditbolag, 4 § 2 st. KupL.

Kupongskatten uppvisar vissa särdrag jämfört med rättsläget för aktieägare bosatta i Sverige. För det första utgår den med en fast skattesats, 30 procent, oberoende av om mottagaren är en fysisk eller juridisk person och oberoende av om innehavet betingas av aktieägarers näringsverksamhet eller om innehavet utgör en kapitalplacering, 5 § KupL. Kupongskatten är således proportionell. Vidare utgörs skatteobjektet av bruttoutbetalningen. Det är därför ointressant vilka kostnader en utländsk aktieägare haft för själva aktieinnehavet eller för att kunna uppbära utdelningen. Om exempelvis ett lån har upptagits för att finansiera aktieköpet är räntorna inte avdragsgilla vid fastställande av beskattningsunderlaget.

Utdelning kan ske av annat än kontanter. Så är ofta fallet vid förtäckt utdelning. Vid utdelning av andra tillgångar än kontanter utgår kupongskatt på de utdelade tillgångarnas marknadsvärde, RÅ 1952 ref. 39 och 21 § KupL.

För vissa fall nedsätts kupongskatten helt eller delvis. Om Sverige har träffat ett dubbelbeskattningsavtal med det land där aktieägaren har sitt hemvist kan kupongskatt utgå med en lägre skattesats eller sättas ned till noll. I artikel 10.2 i OECD:s modellavtal anges kupongskatten till 15 procent, om inte aktierna till

minst 25 procent ägs av ett bolag, i vilket fall skatten nedsätts till 5 procent. Svenska skatteavtal följer i regel modellavtalet.

Numera är dock skatteavtalens bestämmelser om utdelningar mellan bolag oftast överspelade. För det första har EG:s moder-/dotterbolagsdirektiv föranlett en sänkning av kupongskatten till noll, 4 § 5 st. KupL. Förutsättningen är att en juridisk person i en medlemsstat innehar minst 25 procent av andelskapitalet i det utdelande bolaget. Den utländska juridiska personen skall uppfylla direktivets artikel 2. Det innebär att det skall vara fråga om vissa bolagstyper, för exempelvis danskt vidkommmande aktieselskab, och dessa skall vara skattskyldiga till de skatter som uppräknas, i Danmark selskabskatt. För det andra har, som en följd av den hårdnande internationella skattekonkurrensen, Sverige beslutat att också i andra fall än vid utdelningar till juridiska personer inom EU ensidigt nedsätta kupongskatten till noll, 4 § 6 st. KupL. En väsentlig begränsning ligger, förutom i det sedvanliga kravet på 25 procents innehav av andelskapitalet, i att det skall vara fråga om utdelningar till ett *utländskt bolag*. Det innebär att kraven i 6 kap. 9–10 §§ IL skall vara uppfyllda. Någon motsvarande begränsning föreligger inte vid sådana utdelningar till juridiska personer i EU-medlemsstater som omfattas av 4 § 5 st. KupL.

Kupongskattelagen har varit föremål för översyn i SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

2.3.5 *Likvidation och nedsättning av aktiekapitalet*

Det är möjligt att underlåta årlig vinstutdelning och i stället utbetala ackumulerade vinstmedel till aktieägarna i samband med exempelvis likvidation av aktiebolaget. En likvidation av ett aktiebolag kan föregås av att bolagets tillgångar avyttras. Sker försäljning till en utomstående är vederlaget normalt marknadsmässigt, och orsakar inga problem. Vederlaget intäktsförs. Om tillgångarna i stället avyttras till en närstående, eller utskiftas till aktieägarna, skall i princip uttagsbeskattning ske i syfte att säkerställa dubbelbeskattningens första led. Huruvida uttagsbeskattning kan underlåtas får prövas enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kapitlet IL.

Vidare kan, om en aktieägare i samband med likvidation förvärvar tillgångar till underpris, detta bli betraktat som förtäckt utdelning. Beroende på slag av aktieägare, kan utdelningen bli beskattad i inkomstslaget tjänst (fåmansföretag), kapital eller näringsverksamhet. En samordning av underlåten uttagsbeskattning och underlåten utdelningsbeskattning sker i 23 kapitlet IL. Vidare kan observeras, att om förutsättningarna i 24 kap. 12–16 §§ IL (kedjebeskattningsreglerna) är uppfyllda kan också en förtäckt utdelning vara skattefri.

En tredje effekt innebär kapitalvinstbeskattning av delägaren. Enligt 44 kap. 7 § IL anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det träder i lik-

vidation. Därefter får man beräkna eventuell kapitalvinst eller kapitalförlust enligt allmänna regler. Om det är ett fåmansföretag som likvideras kan exempelvis en del av kapitalvinsten bli beskattad i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinster skall tas upp som intäkt det beskattningsår då egendomen avyttras, 44 kap. 26 § IL. Det innebär att skattskyldigheten inträder när bolaget träder i likvidation. Kapitalförluster dras dock inte av förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv, se nedan kapitel 10.

Av 44 kap. 8 § IL framgår att värdepapper anses avyttrade vid konkurs, fusion eller fission. Skattereglerna i samband med fusion eller fission behandlar jag i kapitel 9.

I 44 kap. 33–34 §§ IL regleras bland annat frågor om omkostnadsbeloppet om den skattskyldige efter det att ett företag trätt i likvidation faktiskt avyttrar andelarna.

Utbetalning till aktieägare kan också ske genom nedsättning av aktiekapitalet. Detta kan ta skilda former, vilka behandlas olika. Inlösen av aktier innebär att aktiekapitalet sätts ned genom att antalet utelöpande aktier minskar. En annan modell är att i stället minska aktiernas nominella belopp. I detta fall är antalet aktier oförändrat.

Inlösen av andelar i ett företag innebär som nämnts att företaget så att säga köper tillbaka andelarna. Detta synes vara en med försäljning liknande överlåtelse, 44 kap. 3 § IL. I RÅ 1997 ref. 43 I och II behandlades inlösen av aktier.

Om aktiekapitalet nedsätts genom en minskning av aktiernas nominella belopp, eller genom att reservfonden eller överkursfonden nedsätts, behandlas detta som utdelning enligt 42 kap. 17 § IL. Motsvarande utbetalning från en utländsk juridisk person skall också anses som utdelning. Huruvida en utbetalning som följer utdelningsregeln i 42 kap. 17 § IL är skattefri för ett mottagande aktiebolag får bedömas efter reglerna i 24 kap. 12–16 §§ IL.

3 Beskattning av utdelningar i bolagssektorn

3.1 Allmänt

Ett konsekvent genomförande av dubbelbeskattningsprincipen kan komma att strida mot neutralitetsprincipen. Problemet uppkommer när ett dubbelbeskattat subjekt, ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, äger aktier eller andelar i ett annat dubbelbeskattat subjekt, ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Tillämpas i detta fall dubbelbeskattningsprincipen utan undantag kommer aktiebolagets inkomster att bli beskattade inte bara två utan flera gånger. En dylik s.k. kedjebeskattningsprincip innebär att det aktiebolag som väljer att av organisatoriska skäl driva en del av sin verksamhet i dotterbolagsform kommer att skattemässigt missgynnas jämfört med det bolag som driver all verksamhet i egen regi. Denna skatteeffekt strider därför mot neutralitetsprincipen. Detta talar för att aktiebolag och ekonomiska föreningar bör kunna skattefritt motta utdelningar från dotterföretag. Men redan det faktum att utdelningar och kapitalvinster är skattepliktiga inom bolagssektorn leder till en merbeskattning utöver vad dubbelbeskattningsprincipen kan kräva. I SOU 2001:11 "Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar", föreslås betydande lättnader i dessa hänseenden.

Det finns dock ytterligare en neutralitetsaspekt att ta hänsyn till vid utformningen av utdelningsbeskattningen. Om alla aktiebolag generellt befrias från skattskyldighet för mottagna aktieutdelningar skulle det kunna bli lönsammare från skattesynpunkt att investera i aktier än i räntebärande obligationer, bank-sparande m.m. där avkastningen alltid blir beskattad. I de fall aktieinnehavet utgör ett alternativ till andra kapitalplaceringar bör enligt denna tankegång utdelningen utgöra skattepliktigt intäkt, men inte när aktieinnehavet är ett led i organisationen av näringsverksamheten.

När det gäller benämningar av olika slag av aktier i skattehänseende får väl sägas att bruket i allmänt tal har varit vacklande. Jag skall dock försöka anpassa min framställning till det språkbruk som IL ger anledning till att använda. Traditionellt har aktier som innehafts i kapitalplaceringssyfte kallats för kapitalplaceringsaktier. Aktier som innehafts som ett led i organisationen eller för näringsverksamheten har benämnts närings- eller rörelsebetingade aktier. Aktier kan vidare utgöra omsättningstillgång i ägarföretagets hand. Dylika aktier har kallats för omsättningsaktier eller lageraktier. Det är enbart för en kategori, näringsbetingade andelar, som det finns en uttryckligt använd term. Eftersom i övrigt uttrycken lagertillgång och kapitaltillgång används i IL, kommer jag att

kalla andelar som hör till dessa kategorier för lagerandelar respektive kapitalandelar. Andelar omfattar såväl aktier som andelar i ekonomisk förening.

Omfattningen av skattefriheten för utdelning inom bolagssektorn regleras framför allt i 24 kap. 12–22 §§ IL. Med utdelning avses naturligtvis i första hand sådan utdelning som uppburits i förhållande till antal aktier eller andelar. Sådana utdelningar som är avdragsgilla för en utdelande kooperativ förening omfattas dock inte av dessa utdelningsregler, 24 kap. 12 § 1 st. IL. Normalt medges en kooperativ förening avdrag för rabatter och pristillägg som utgått i förhållande till gjorda inköp eller försäljningar, 39 kap. 22 § IL. Medges avdrag undanröjs kedjebeskattningen redan härigenom. Någon anledning att dessutom medge skattefrihet för mottagaren föreligger inte.

När jag i det följande uttalar mig om aktier avser jag normalt också andelar i ekonomiska föreningar. Begreppet dotterföretag får beteckna såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar. Bestämmelserna om skattefria utdelningar är överförda från SIL utan att några större förändringar i sak varit avsedda. Tidigare angavs dock att det var fråga om att undanta aktiebolag och ekonomiska föreningar från skattskyldighet. Numera anges i IL att det är fråga om utdelningar som inte skall tas upp. Någon skillnad i sak synes dock egentligen inte vara avsedd.

En grundläggande skillnad, åtminstone framställningstekniskt, görs mellan utdelningar på svenska andelar och på andelar i utländska juridiska personer. Först bestäms i 24 kap. 13–19 §§ IL när utdelningar på svenska andelar är skattefria. Därefter knyts i 24 kap. 20 § 1. IL an till denna bestämning när det gäller att fastställa omfattningen av skattefrihet på utdelningar i utländska juridiska personer. Därtill redovisas i 24 kap. 20–22 §§ IL ett antal ytterligare rekvisit för att skattefrihet skall råda på utländska andelar.

Vad som är en utländsk juridisk person regleras i 6 kap. 8–10 §§ IL. Till denna kategori skall vid tillämpningen av kedjebeskattningsreglerna läggas svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar som enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat. En sådan situation kan föreligga om aktiebolaget har den verkliga ledningen i den andra staten, och den andra staten använder verklig ledning som kriterium för obegränsad skattskyldighet. I detta fall kommer som regel aktiebolaget att vid tillämpningen av skatteavtalet anses ha hemvist i andra staten, jfr artikel 4 punkt 3 OECDs modellavtal. Ett sådant företag skall vid bestämmandet av om utdelning från densamma är skattefri anses som en utländsk juridisk person som hör hemma i den utländska staten, 24 kap. 12 § 2 st. IL.

I 24 kap. 13–14 §§ IL behandlas förvaltningsföretag. Definitionen av förvaltningsföretag är väsentlig och får betydelse även vid tillämpningen av reglerna om öppna koncernbidrag. Förvaltningsföretag behandlar jag i nästa avsnitt. Den betydelsefulla gränsdragningen mellan kapitalplaceringsandelar och när-

ingsbetingade andelar återfinns i 24 kap. 15–16 §§ IL. Jag behandlar denna gränsdragning i avsnitt 3.3. Det finns vidare ett par bestämmelser i syfte att motverka kringgående av olika regler. Även om de avser olika fall behandlar jag dem tillsammans i avsnitt 3.4. Möjligheterna att skattefritt motta utdelningar från utländska subjekt behandlas i avsnitt 3.5. Här behandlar jag också de förändringar som föranleds av moder-/dotterbolags-direktivet.

3.2 Förvaltningsföretag m.m.

Med förvaltningsföretag avses enligt 24 kap. 14 § IL 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”. Ett sålunda definierat förvaltningsföretag kan skattefritt ta emot utdelningar från svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar till den del mottagen utdelning motsvaras av utdelning förvaltningsföretaget beslutat för samma beskattningsår 24 kap. 13 § IL. Den beslutade vidareutdelningen får dock inte utgöras av sådana andelar som enligt 42 kap. 16 § IL kan skattefritt tas emot som utdelning av mottagaren. Sistnämnda bestämmelse utgör en del av regleringen av delning av företag (lex ASEA), se avsnitt 9.6.

Investmentföretag omfattas inte av förvaltningsföretagsdefinitionen i 24 kap. 14 § IL. De är finansiella mellanled, precis som värdepappersfonder, och båda grupperna behandlas tillsammans i 39 kap. 14–20 §§ IL. Ett investmentföretag är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i. För investmentföretag gäller särskilda bestämmelser om inkomstberäkningen. Kapitalvinster är inte skattepliktiga och kapitalförluster får inte dras av. Skattefriheten för kapitalvinster underlättar omplaceringar av aktieinnehavet. I stället för kapitalvinstbeskattning träder en schablonbeskattning som från 1 januari 2002 uppgår till 1,5 procent av värdet på delägarätter som innehas vid beskattningsårets ingång. Till skillnad mot vad som i allmänhet gäller för aktiebolag är utdelningar avdragsgilla.

Regeringsrätten hade i RÅ 2001 ref. 49 (Fb) att bedöma vid vilken tidpunkt investmentföretagsstatus uppnås. Regeringsrättens majoritet (3–2) ansåg att denna bedömning fick ske vid varje särskilt tillfälle under året, medan minoriteten ansåg att om ett företag vid utgången av beskattningsåret utgör ett investmentföretag, det skall behandlas som sådant från ingången av beskattningsåret.

Medlemsfrämjande föreningar utgör heller inte förvaltningsföretag, 24 kap. 14 § IL. En medlemsfrämjande förening är en kooperativ förening som uppfyller kraven i 1 kap. 1 § 3 st. LEF, se 39 kap. 21 a § IL.

Definitionen av förvaltningsföretag har genomgått smärre förändringar i IL. Syftet synes framför allt ha varit att anpassa definitionen till den nya terminologin i IL. Ett förvaltningsföretag skall ägna sig åt förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar. Härutöver får inte förvaltningsföretaget, direkt eller indirekt, driva näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning. Den före 1990 års skattereform gällande lydelsen innebar att ett förvaltningsföretag "uteslutande eller så gott som uteslutande" skulle vara förvaltande. Härav följde motsatsvis att det kunde finnas annan verksamhet, dock inte så mycket att den värdepappersförvaltande inte längre var den "så gott som uteslutande verksamheten". Någon ändring i sak med att övergå till att man i stället beskriver hur omfattande den icke-värdepappersförvaltande delen får vara, näringsverksamhet i obetydlig omfattning, var dock inte avsedd.

Det innebär först och främst att företaget självt inte får driva annat än obetydlig näringsverksamhet utöver förvaltningsverksamheten. Vid tillkomsten av förvaltningsföretagsbestämmelsen uttalades, att ett företag kan bli betraktat som förvaltningsföretag "även om det driver en i förhållande till förvaltningen av värdepapper och dylikt helt obetydlig rörelse, jordbruk eller skogsbruk eller äger en mindre annan fastighet". I doktrinen har angivits att en sidoverksamhet kan uppgå till 4–5 procent av övrig verksamhet utan att statusen som förvaltningsföretag går förlorad. Numera torde "så gott som uteslutande" anses innebära 5–10 procent.

Men även den verksamhet som bedrivs "indirekt" medräknas i bedömningen av om företaget bedriver annan verksamhet än värdepappersförvaltning. Härmed avses att bedömningen skall ske på koncernnivå och inte på företagsnivå. Vid bedömningen av om ett företag är förvaltande skall också medräknas den verksamhet som drivs i andra företag i vilka företaget har, som föredragande statsrådet uttryckte det, ett "bestämmande inflytande". Det innebär att om ett dotterföretag driver rörelse av viss omfattning kommer denna verksamhet att vid tillämpning av förvaltningsföretagsdefinitionen tillskrivas moderföretaget. Normalt kommer därigenom inte moderföretag inom koncerner att utgöra förvaltningsföretag. Därför krävs det inte att moderföretag utför några koncerngemensamma funktioner för att förvaltningsföretagsstatusen skall gå förlorad (jfr äldre rätt RÅ 1986 ref. 72). Vad som avses med bestämmande inflytande är dock inte helt klart. Sannolikt får man knyta an till koncerndefinitionen i 1 kap. 5 § ABL.

Ett förvaltningsföretag förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar. Före IL stod det i stället "likartad lös egendom", men någon ändring i sak var inte åsyftad. Företag som driver handel med värdepapper faller således utanför definitionen. Uttrycket "värdepapper eller liknande tillgångar" består av två led. Grosskopf har beträffande det tidigare uttryckssättet påpekat att en snäv definition av begreppet värdepapper innebär att uttrycket likartad lös egendom blir desto vidare, och omvänt, en vid definition av värdepapper inskränker området för vad som kan omfattas av uttrycket likartad lös egendom. Denna observation synes lika korrekt avseende den nya lydelsen.

Det väsentligaste synes dock vara avgränsningen mot övriga företag. Med andra ord, när inträder respektive upphör förvaltningsföretagsstatusen. Enligt motiven får ett företag som tillfälligt nedlagt sin rörelse i regel betraktas som ett förvaltningsföretag. I ett sådant företag torde balansräkningen ofta endast innehålla likvida medel, dvs. en bankräkning. Detta antyder att bankräkningar i varje fall för lagens upphovsmän kan ha innefattats i det som nu benämns "liknande tillgångar". Frågan har stor betydelse eftersom förvaltningsföretag också är uteslagna från möjligheten att ge eller ta emot öppna koncernbidrag. Det borde inte spela någon roll om nedläggningen av rörelsen är tillfällig eller inte. Även ett nystartat aktiebolag som inte påbörjat rörelseverksamhet torde därför kunna utgöra ett förvaltningsföretag. I RÅ 1999 ref. 30 (Fb) bedömdes frågan om förvaltningsföretagsstatus förelåg vid tillämpning av de öppna koncernbidragsreglerna, se vidare avsnitt 4.2.3.

I ett äldre notismål, RÅ 1969 not 790, gällande ett s.k. svart fåmansbolags innehav av organisationsaktier, hade dotterbolaget upphört att driva rörelse. RR fastslog att aktierna i dotterbolaget därför inte längre kunde betraktas som organisationsaktier. De vinstmedel som utdelats från dotterbolaget härrörde dock från tiden när aktierna i dotterbolaget utgjorde organisationsaktier, och skedde i så nära samband med avvecklingen av organisationsförhållandet mellan bolagen att utdelningen inte var skattepliktig inkomst för moderbolaget.

Tidigare fick ett företag inte bedriva annan "verksamhet" i mer än obetydlig omfattning. Nu står det i IL i stället "näringsverksamhet". Någon ändring i sak var inte åsyftad utan enbart en anpassning till övrig lagtext. Det kan dock ifrågasättas om detta var ett helt lyckat val av terminologi.

Ett förvaltningsföretag skall enligt 24 kap. 13 § IL inte ta upp utdelning till den del den motsvaras av utdelning som företaget har beslutat för samma beskattningsår. Utdelningar som förvaltningsföretaget beslutat om får dock inte utgöras av aktier utdelade i samband med delning/fission enligt 42 kap. 16 § IL. En förutsättning för skattefrihet är således att utdelningen slussas vidare till aktieägarna. Förvaltningsföretaget får därmed inte skattefritt fondera mottagna utdelningar. Det är dock inte fråga om allt eller inget. Uttrycket "till den del" (före IL stod det "i den mån" men någon skillnad mellan uttrycken är svår att se) ger

vid handen att det bara är på den fonderade utdelningen som förvaltningsföretaget mister skattebefrielsen. Dessutom torde det räcka med att förvaltningsföretaget vidareutdelar den behållna nettoinkomsten och behåller så mycket av utdelningsinkomsterna att det täcker företagets egna avdragsgilla omkostnader.

Ett förvaltningsföretag beskattas således inte för utdelning. Med utdelning förstås normalt såväl på bolagsstämma beslutad utdelning som förtäckt utdelning. Det är däremot tveksamt om utdelningen behöver vara mottagen. Efter skattereformen skall aktiebolag redovisa alla intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär enligt 14 kap. 2 § IL att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Ett förvaltningsföretag kan dock inte samma år som utdelningen intäktsförts besluta om vidareutdelning. Det kan ske först på bolagsstämman nästföljande år. Därför är det tillfyllest att vidareutdelningen är beslutad för samma beskattningsår som den mottagna utdelningen intäktsförs. Viss oklarhet råder om även förtäckt utdelning skall tillgodoräknas vid bestämningen av vad som utgör det vidareutdelade beloppet.

3.3 Övriga företags aktieinnehav

Huvudregeln avseende undanröjande av kedjebeskattnings framgår av 24 kap. 15–16 §§ IL. De skattesubjekt som kan motta utdelningar skattefritt anges i 24 kap. 15 § IL och är i princip sådana subjekt där en skatteplikt skulle leda till att utdelningar kedjebeskattnades. Således är svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar uppräknade, men härifrån undantas förvaltningsföretag och investmentföretag eftersom de är särskilt reglerade i utdelningskattehänseende. Svenska sparbanker och svenska ömsesidiga försäkringsföretag, liksom sådana stiftelser och ideella föreningar för vilka utdelningar normalt är skattepliktiga, kan skattefritt motta utdelningar från näringsbetingade aktier eller andelar trots att de inte är dubbelbeskattade subjekt. Någon risk för kedjebeskattnings finns således inte för dessa subjekt. Men om en sparbank med hänsyn till verksamheten väljer att bedriva viss verksamhet i dotterbolagsform uppstår dock en dubbelbeskattnings som för dessa enkelbeskattade subjekt kan leda till att man avstår från den organisation som är mest ändamålsenlig. Av neutralitetsskäl omfattas därför svenska sparbanker och ömsesidiga försäkringsföretag av regeln.

Enligt 24 kap. 15 § 2 st. IL skall ett utländskt bolag som hör hemma i EES-området, och som motsvarar något av de uppräknade subjekten i lagrummets första stycke, behandlas som ett sådant företag. Syftet med bestämmelsen, som trädde i kraft den 1 januari 2001, är att möjliggöra för dessa utländska bolags fasta driftsställen i Sverige att kunna ta emot utdelning skattefritt.

Kortfattat uttryckt innebär bestämmelserna att utdelningar på kapitalplacersandelar och lagerandelar är skattepliktiga, men inte utdelningar på näringsbetingade andelar. Det kan vara fråga om olika typer av lagerandelar. För ett företag som driver värdepappersrörelse består "lagret" av lagerandelar. Även fondkommissionärers och bankers lager av aktier är lagertillgångar. En viktig kategori lagerandelar utgör de aktier i fastighetsförvaltande dotterföretag som skattskyldiga, vilka driver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, kan innehå. Eftersom fastigheterna för den skattskyldige skulle ha utgjort lagerfastigheter om denne ägt fastigheterna direkt anses under vissa förutsättningar i stället aktierna eller andelarna i det fastighetsförvaltande företaget vara lagertillgångar, 27 kap. 6 § IL.

Skälet till att utdelning på lagerandelar alltid är skattepliktig är att neutralitetsprincipen i dessa fall inte kan åberopas för skattefrihet. Aktierna innehås i syfte att avyttras, och inte som ett led i organisationen. Avkastningen på aktierna är därför mer att jämföras med vanlig näringsinkomst, och anses därför böra behandlas på samma sätt som övriga näringsinkomster.

Därefter återstår klassificering av näringsbetingade andelar och kapitalplacersandelar. För tydlighets skull skall påpekas, att också näringsbetingade andelar i och för sig är kapitaltillgångar (se 24 kap. 16 § IL) men som dessutom har vissa kännetecken vilka föranleder särskild behandling i utdelningshänseende. Uttrycket kapitalplacersandel används således inte i IL, utan är av tradition ett sätt att pedagogiskt särskilja de andelar vilka visserligen är kapitaltillgångar men som inte utgör näringsbetingade andelar.

Det är svårt att veta om en andel är innehåvd i kapitalplaceringssyfte eller på grund av näringsverksamheten, särskilt om det visar sig att ägarföretagets innehav av andelar var kortvarigt. För att avgöra om andelsinnehavet är näringsbetingat anger lagtexten två alternativa regler, 24 kap. 16 § IL röstvillkoret och utredningsvillkoret. Om ägarföretaget innehar minst 25 procent av *röstetalet* i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång anses innehavet vara näringsbetingat (röstvillkoret). Det är i detta fall betydelselöst om andelsinnehavet i realiteten är en kapitalplacering. Vid fastställande av om ägarföretaget uppnår 25 procent av röstetalet får endast direkta andelsinnehav medräknas. Indirekta innehav via andra företag får inte tas med vid beräkningen. Det gäller även om andelarna ägs indirekt genom ett handelsbolag.

I RÅ 1985 1:72 (en skiljaktig) ägde två aktiebolag till lika delar ett handelsbolag. Handelsbolaget ägde i sin tur ett rörelsedrivande dotterbolag. Utdelningar från dotterbolaget beskattades hos de två aktiebolagen, trots att de skulle varit skattefria om aktierna innehåfts direkt.

Med beskattningsårets utgång torde avses ägarföretagets beskattningsår. Det innebär att om ett företag innehar minst 25 procent av röstetalet vid utdelningstillfället men därefter avyttrar andelar i en sådan omfattning att röstetalet nedgår under 25 procent blir utdelningarna skattepliktig inkomst. Det motiveras med att bestämmelsen är en schablonregel vars syfte är att utdelning under lätt konstaterbara förutsättningar skall kunna undantas från beskattning utan utredning om andelsinnehavets samband med ägarföretagets verksamhet, RÅ 1985 Aa 208 (Fb). I nu nämnda mål yttrade rättsnämnden dessutom i sitt beslut, vari regeringsrätten ej gjorde ändring, att regeln inte ger utrymme för hänsynstagande till förhållandena vid annan tidpunkt än beskattningsårets slut. Det är därför tänkbart att ett företag först uppbär utdelning från ett annat bolag i vilket man äger mindre än 25 procent av röstetalet vid utdelningstillfället och därefter genom tilläggsköp efter utdelningstillfället införskaffar ytterligare aktier till dess att röstetalet vid beskattningsårets utgång uppgår till 25 procent.

Även om röstetalet understiger 25 procent kan utdelningar på andelar vara skattefria. Det krävs då att det (av den skattskyldige) görs sannolikt att innehavet av betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska skäl kan anses stå ägarföretaget nära (utredningsvillkoret). I SIL stod det att innehavet skulle vara betingat av verksamheten, vilket nu således ändrats till att innehavet skall vara betingat av *rörelsen*. Ordet rörelse definieras i 2 kap. 24 § IL och används för att markera en verksamhet som är mer inskränkt än uttrycket näringsverksamhet.

Ett betydelsefullt rättsfall är RÅ 2001 ref. 6 (Fb). Sparbanksstiftelsen Rekarne ägde aktier motsvarande 50 procent av såväl röstetalet som aktiekapitalet för aktierna i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB, samt 427 000 aktier i Förenings-sparbanken (mindre än 1 procent av röstetalet). Frågan gällde om utdelningen var skattefri på dessa aktier. Ett första villkor är, som framgår av lagtexten i 24 kap. 15 § 1 st. 2 IL, att stiftelsen är obegränsat skattskyldig. Det krävs enligt Regeringsrätten inte att stiftelsen vare sig direkt eller indirekt bedriver egentlig näringsverksamhet, för att utdelningar på näringsbetingade andelar kan mottas skattefritt. Regeringsrätten utvecklade sedan utredningsvillkoret. Domstolen ansåg att uttrycket "betingas av verksamhet" bör uppfattas som syftande på "egentlig näringsverksamhet". Härmed avses annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller annan likartad verksamhet. Det förefaller som om med egentlig näringsverksamhet avses rörelse.

Ursprungligen var det tillräckligt att själva förvärvet av andelarna betingats av verksamheten, men numera torde krävas att innehavet av andelarna fortlöpande är betingat av verksamheten. Bevisbördan åvilar den skattskyldige. Där- emot har i förarbetena angivits att man inte får ställa för stränga krav på bevis-

ningen. Sålunda ansågs skattefrihet kunna medges även om viss tvekan kan råda om sambandet med ägarföretagets rörelse. Som exempel härpå angavs förvärv av aktier i företag som driver allmännyttig verksamhet såsom vissa kommunikationsföretag och företag som bildats för att anskaffa lokaler för fritidsverksamhet i områden där ägarföretagets personal är bosatt. Andelsinnehavet kan vara en följd av att företaget önskar trygga tillförseln av råvaror, vara ett led i avsättningen av företagets produkter eller för att samordna rörelser eller rörelsegrenar hos flera företag. Enbart den omständigheten att förvärvet skett för att få visst inflytande i ett annat företags förvaltning torde dock i sig inte medföra att andelsinnehavet är näringsbetingat.

Andelsinnehavet kan väsentligen understiga 25 procent och ändå anses betingat av näringsverksamheten. I RÅ 1970 ref. 52 innehade Svenska Lloyd ca 8 procent av ett hotell i Göteborg. Syftet var att tillförsäkra rederiets passagerare rum av god standard eftersom det förelåg brist på rum i Göteborg. Aktierna ansågs rörelsebetingade. Det ansågs de även vara i RÅ 1968 not 2036, där rederiet Transmarin ägde 1 procent av aktierna i SCA. Aktierna innehades för att befrämja fraktförbindelserna med SCA. Även notismålet RÅ 1979 Aa 122 visar att det kan räcka med en liten ägarandel, i detta fall under 1 procent för att innehavet skall vara näringsbetingat. Kvills Bruk ägde en så liten andel av aktierna i AB Klippans Finpappersbruk, men hade ett avtal med sistnämnda bolag om leverans av massaved. Det förefaller inte vara tillfyllest att företagen är i samma bransch. För näringsbetingning krävs dessutom avtal eller liknande mellan parterna.

Beträffande 25 procents-regeln är som nämnts förhållandena vid årets utgång avgörande. Skälet härtill är att regeln är avsedd att vara en schablonregel. Samma argument gäller inte för de andelar som åsyftas i 24 kap. 16 § 2. IL. För dessa uppkommer frågan hur man skall betrakta ägarförändringar under utdelningsåret. Uppstår det kvalificerande ägarsambandet under året men före utdelningen synes lagtexten innebära att skattefrihet föreligger. Den s.k. Lundin-regeln kan dock vara tillämplig i detta fall, se nedan avsnitt 3.4. Om däremot andelarna före utdelningstillfället övergår till att vara kapitalplaceringsandelar kan skäl såväl för som emot skattefrihet anföras. Någon författare har ansett att utdelning samma år och året efter det att andelarna upphör att vara näringsbetingade bör kunna mottas skattefritt. Utdelningen härrör i dessa fall från den tid när samband mellan verksamheterna förelåg. För utdelning som äger rum senare år kan det stöta på svårigheter att avgöra om den kommer från vinstmedel genererade under tid när andelarna var näringsbetingade.

Av lagtexten framgår också att det inte är nödvändigt att andelsinnehavet betingas av den rörelse ägarföretaget bedriver. Det räcker om andelsinnehavet betingas av rörelse som bedrivs av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det ägarföretaget

nära. Det kan inte krävas att det närstående företaget är vertikalt integrerat i koncernen. Även systerbolagsförhållanden m.fl. konstellationer torde omfattas. I det ovannämnda sparbanksfallet (RÅ 2001 ref. 6) bedrev sparbanksstiftelsen inte någon egen egentlig näringsverksamhet. Frågan var således om något företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden stod stiftelsen nära bedrev egentlig näringsverksamhet. För att vara närstående ansåg Regeringsrätten att det, i likhet med vad domstolen ansåg beträffande aktiebolag, skulle vara fråga om moder- dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning. Stiftelsens innehav av aktier i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB ansågs inte medföra att bolaget var närstående i den här angivna meningen. Därför ansågs utredningsvillkoret inte uppfyllt beträffande utdelning på aktieinnehavet i Föreningsparbanken AB.

3.4 Kringgåendefall

Bestämmelserna om undantag från kedjebeskattnings innehåller ett par regler som syftar till att motverka olika slags kringgående. Regeln i 24 kap. 17 § IL innebär att skattefrihet på näringsbetingade andelar inte föreligger om det utdelande företaget är ett förvaltningsföretag eller investmentföretag om detta företag äger mer än enstaka andelar på vilka utdelningen skulle ha varit skattepliktig om ägarföretaget ägt dem direkt. Den kringgåendesituation som bestämmelserna avser att förhindra innebär, att ägarföretaget samlar sina kapitalplaceringsaktier i ett förvaltande dotterföretag i vilket man innehar minst 25 procent av röstetalet. Därigenom anses innehavet i dotterföretaget definitionsmässigt vara näringsbetingat, 24 kap.16 § 1. IL. Dotterföretaget, som är ett förvaltningsföretag, kan skattefritt ta emot utdelningar till den del som vidareutdelning sker. Om inte regeln i 24 kap. 17 § IL fanns skulle ägarföretaget kunna omvandla skattepliktig utdelning på direktägda kapitalplaceringsandelar till skattefri utdelning från dotterföretag, ett dotterföretag som tack vare förvaltningsföretagsstatusen i sin tur undgår beskattning av utdelningarna på kapitalplaceringsandelarna.

De kapitalplaceringsandelar som ett förvaltningsföretag äger och som utgör mer än enstaka andelar brukar kallas för *förbjudna aktier*, eller numera får man väl säga förbjudna *andelar*. Av lagtexten framgår att förvaltningsföretaget kan äga "enstaka" kapitalplaceringsandelar. Långt tillbaka räckte det med att förvaltningsföretaget innehade en enda kapitalplaceringsaktie för att utdelning från förvaltningsföretaget skulle beskattas hos ägarföretaget. Detta ansågs dock leda till för hårda konsekvenser. Vidare kan noteras att bestämmelsen är tillämplig också om det utdelande förvaltningsföretaget äger de förbjudna andelarna indirekt genom ett eller flera andra förvaltningsföretag. Denna utvidgning, som

trädde i kraft den 1 januari 1999, är i stort sett inte alls kommenterad i förarbetena. Man får anta att lagstiftaren observerat att den gamla lydelsen kunde kringgås genom att ha förvaltningsföretag i flera led. Hur stort ägande som krävs för att man skall kunna tala om ett indirekt innehav kommenterades inte i motiven. Sannolikt krävs dock att det föreligger ett bestämmande inflytande, eftersom ordet indirekt i 24 kap. 14 § IL tolkats på detta sätt.

Ett förvaltningsföretag som äger förbjudna aktier kan avyttra dessa. I RÅ 1985 1:58 (Fb) avyttrade förvaltningsföretaget (AEG) de förbjudna aktierna beskattningsåret 1984. Fråga uppkom då om utdelningen från förvaltningsföretaget under beskattningsåret 1985, vilken härstammade från 1984 års överskott, skulle beskattas hos ägarföretaget (Ahlsell). Regeringsrätten uttalade, att förvaltningsföretaget under 1985 inte hade ägt mer än enstaka aktier på vilka utdelningen skulle varit skattepliktig om moderföretaget ägt dem direkt. Domstolen fortsatte: "Vid angivna förhållanden är nämnda lagrum inte tillämpligt på den utdelning från förvaltningsföretaget till Ahlsell Aktiebolag som beslutas vid 1985 års bolagsstämma. Den omständigheten att förvaltningsföretaget under del av det närmast föregående beskattningsåret 1984 ägde mer än enstaka sådana s.k. förbjudna aktier föranleder inte någon annan bedömning." Det var således betydelselöst att de vinstmedel som utdelades efter 1985 års bolagsstämma härörde från den tid när utdelning inte kunde ske skattefritt.

Den andra skatteflyktsregeln återfinns i 24 kap. 18 § IL och avser s.k. Lundintransaktioner. Regeln infördes i syfte att förhindra en skatteflyktsmetod som innebar att man försökte undgå dubbelbeskattningens andra led. Metoden beskrivs i förarbetena på följande sätt.

Den av företaget förvaltade egendomen, vanligen värdepapper eller fastighet, inköps efter marknadsvärdet av företagets delägare, som betalar med revers. Delägaren avyttrar därefter aktierna eller andelarna i företaget till ett för ändamålet tillhandahållet aktiebolag (eller möjligen en ekonomisk förening), vilket som likvid övertar överlåtarens skuld enligt reversen. Vinstmedlen i det förstnämnda företaget överförs senare genom utdelning till det sistnämnda företaget – något som före 1951 års lagstiftning i allmänhet kunde ske utan beskattningspåföljd. Slutligen likvideras det på vinstmedel tömda företaget i ett läge när tillgångarna motsvarar eller understiger det tillskjutna kapitalet.

I reaktion mot det avgörande vari Regeringsrätten godtog förfaringssättet, RÅ 1953 ref. 10, infördes Lundinregeln. Metoden har blivit mindre fördelaktig genom att beskattningen av utdelningsinkomster och reavinster numera i princip är densamma för fysiska personer. Bestämmelsen finns dock kvar. Den innebär att det företag som förvärvat ett annat företag inte åtnjuter skattefrihet för utdelning härstammande från vinstmedel som vid förvärvet fanns i det köpta företaget, om det inte är uppenbart att det förvärvande företaget ge-

nom förvärvet erhåller tillgång av "verkligt och särskilt värde" med hänsyn till sin verksamhet. Härigenom kommer bestämmelsen i princip endast att träffa förvärv av *skalbolag*. Ett skalbolag som endast innehåller kassa- och bankmedel m m faller under regeln.

Den skattskyldige har bevisbördan för att man erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde. Enligt departementschefen borde detta inte väcka betänkligheter eftersom det torde vara lätt att visa att ett företag med reella tillgångar (med undantag av kontanter) har verkligt värde för köparen. Samma uttryck, verkligt och särskilt värde, användes tidigare i 2 § 16 mom. SIL (t.o.m. utgången av 1993). Den bestämmelsen avsåg möjligheten att behålla förlustavdrag (numera underskottsavdrag) efter ett ägarbyte. Denna bestämmelse var föremål för prövning i RÅ 1988 ref. 48 (Fb). Ett börsnoterat rederi med stora förluster såldes. Verksamheten skulle fortsätta även efter ägarbytet. Av domskälen framgick att det väsentliga var att förlustbolaget drev verksamheten vidare, och att det var oväsentligt vilken verksamhet det förvärvande bolaget bedrev. Rekvisitet "verkligt och särskilt värde" har därför i praktiken endast begränsad betydelse.

I RÅ 2001 ref. 15 (Fb), ansåg Regeringsrätten att Lundinregeln inte var tillämplig på ett koncerninternt förvärv där ett moderbolag från ett helägt dotterbolag förvärvade samtliga aktier i ett dotterdotterbolag.

Lundinregeln är relativt lätt att kringgå. Ett sätt är att fusionera Lundinbolaget med moderbolaget. Ett annat är att efter förvärvet låta Lundinbolaget sätta igång en rörelse, och därefter överlåta bolaget till ett annat företag inom företagsgruppen. I samband med införande av Lundinregeln uppmärksammades att samma effekt i vissa fall kunde uppnås även om mottagaren var skattskyldig för mottagen utdelning. Om mottagaren t.ex. drev värdepappersrörelse kunde utdelningen kvittas mot en nedskrivning på aktierna eftersom dessa utgjorde lagertillgångar. Särskilda bestämmelser häremot infördes som numera återfinns i 17 kap. 8–10 §§ IL.

3.5 Utdelning från utlandet

I detta avsnitt kommer framför allt den internt svenska regleringen av beskattningen av utdelningar från utlandet att behandlas. Det skall dock understrykas, att även om de interna reglerna leder till skatteplikt, kan bestämmelser i våra ingångna skatteavtal leda till att utdelningen ändå blir skattefri. I praktiken måste därför ofta aktuellt skatteavtal studeras. Det skulle dock här föra för långt att också behandla skatteavtalsrätten.

Fram till taxeringsåret 1980 var enda möjligheten till skattebefrielse för utdelningar från utländska dotterbolag att bestämmelser härom intogs i de skatteavtal Sverige ingick. Så skedde också ofta. Detta befanns dock inte vara till-

räckligt eftersom ett antal länder, särskilt i mellersta östern, inte var intresserade av att sluta skatteavtal. De flesta av Sveriges konkurrentländer hade interna regler som befriade moderbolag från skattskyldighet för mottagna utdelningar från utländska dotterbolag. Av konkurrensskäl krävs därför att även svenska moderbolag ges samma skattebefrielse. Förutsättningarna för frikallelse från skattskyldighet för utdelning på aktie eller andel i utländsk juridisk person återfinns i 24 kap. 20–22 §§ IL. De gäller oavsett om utdelningen mottas av ett svenskt företag eller av ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige. Huvudregeln återfinns i 24 kap. 20 § IL. Den första förutsättningen för att utdelningen inte skall tas upp som intäkt är att utdelningen skulle ha varit skattefri om det utdelande företaget varit svenskt. Man skall enligt lagtexten pröva om samtliga förutsättningar enligt 24 kap. 12–19 §§ IL föreligger. Det innebär att man får pröva om andelsinnehavet är näringsbetingat enligt de rekvisit som anges i 24 kap. 16 § IL, men också exempelvis om Lundinregeln är tillämplig.

Vidare skall inkomstbeskattningen av den utdelande juridiska personen i den stat där företaget är hemmahörande (källstaten) vara jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Skälet till detta krav är att skattebefrielsen syftar till att undanröja kedjebeskattnig. Om den utländska juridiska personen inte blivit beskattad för sina inkomster, eller bara utsatts för en låg beskattning, föreligger inte kedjebeskattnig. Det är vanligt att källstaten belägger utdelningen med kupongskatt, se ovan avsnitt 2.3.4. Situationen förändras dock inte eftersom kupongskatten inträder i stället för dubbelbeskattningsens andra och inte första led. Med jämförlig inkomstbeskattnig avses enligt motivuttalanden en beskattning uppgående till ungefär 15 procent baserat på en nettoinkomst beräknad enligt svenska regler.

Vad ovan beskrivits har gällt utdelningar från utländska juridiska personer i allmänhet. Om den utdelande juridiska personen är hemmahörande i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster (som fallet kan vara avseende exempelvis luftfartsföretag), behöver inte prövas om inkomstbeskattningen är jämförlig. I dessa fall presumeras den utländska juridiska personen vara underkastad en jämförbar inkomstbeskattnig, 24 kap. 21 § IL. Presumtionen gäller dock enbart om den utländska juridiska personens intäkter härrör från näringsverksamhet i Sverige eller ett avtalsland och verksamheten i det eller de länder där den bedrivs beskattas med en inkomstskatt som *normalt* tillämpas på juridiska personer. Med normal inkomstskatt avses att intäkten är underkastad gängse bolagsskatt i respektive land, och den får alltså inte vara utsatt för någon särskild skattebefrielse eller avse en särskild skattegynnad verksamhet. Med andra ord kan inkomstbeskattningen i verksamhetslandet gärna vara låg jämfört med svensk motsvarande inkomstbeskattnig, däremot måste det vara fråga om en för det landet normal inkomstbeskattnig. Till viss del får den utländska juridiska personens intäkter härröra från verksamhet i andra län-

der än avtalsländer eller från särskilt skattemässigt gynnade verksamheter. Förutsättningen är dock att dessa intäkter endast är obetydliga. Härmed avses enligt motivuttalanden, att de inte får överstiga 5 procent av totalintäkterna.

I avsnitt 2.3.4 behandlades införlivandet av EG:s moder-dotterbolagsdirektiv vad avser utdelningar som går från ett svenskt bolag till utländska aktieägare. I 24 kap. 22 § IL införlivas direktivet när det gäller utdelningar som går från ett företag hemmahörande i en annan EU-stat till ett svenskt ägarföretag.

Rent tekniskt är utdelning från företag hemmahörande i en EU-stat en utdelning från en utländsk juridisk person, och bestämmelserna i 24 kap. 20 § IL är tillämpliga. Bestämmelsen i 24 kap. 22 § IL innebär att vid prövningen av om andelsinnehavet är näringsbetingat enligt 24 kap. 20 § 1. IL definitionen av vad som utgör näringsbetingade andelar utvidgas. För det första skall andelar anses vara näringsbetingade också om innehavet motsvarar minst 25 procent av andelskapitalet i företaget. Ägarkravet är således knutet till andelsinnehavet och inte som vid innehav i svenska subjekt till röstetalet.

För det andra omfattas också utdelningar på lagerandelar. Sistnämnda förhållande leder till behov av ytterligare regler. En utdelning på utländska lagerandelar kan innebära att lagervärdet sjunker. För att inte det svenska företaget både skall få motta utdelning skattefritt och kostnadsföra den värdenedgång i det utdelande bolaget som förorsakats av utdelningen har bestämmelserna i 17 kap. 8–11 §§ IL anpassats. En nedskrivning medges normalt inte om värdeminskningen beror på utdelning av medel som fanns vid förvärvet av aktien och som inte motsvarar tillskjutet belopp. Nedskrivning medges dock vid utdelning från ett svenskt aktiebolag, om det är uppenbart att förvärvaren av det utdelande aktiebolaget därigenom erhållit en tillgång av verkligt och särskilt värde för förvärvaren med hänsyn till dennes näringsverksamhet. Detta undantag gäller inte vid utdelning från utländsk juridisk person, dvs. det är betydelselöst om en svensk näringsidkare genom förvärvet av omsättningsaktier i en utländsk juri-

disk person erhållit tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till sin näringsverksamhet, 17 kap. 11 § IL.

Det är utdelning från särskilt uppräknade företagstyper hemmahörande i annan medlemsstat som är skattefri, se bilaga 24.1 till IL. Vidare skall företaget i medlemsstaten vara skattskyldigt för de inkomstskatter som för varje stat återges i bilaga 24.2 till IL. Dessa bilagor är hämtade från moder-dotterbolagsdirektivet.

Att 24 kap. 20 § IL gäller också för utdelning från företag i EU-stat medför ytterligare ett par konsekvenser. Även i dessa fall skall det utländska företaget vara jämförligt beskattat. Kan inte ett svenskt företag visa att inkomstbeskattningen i den andra staten är jämförlig med svensk beskattning beskattas utdelningen. Detta skulle dock strida mot moder-dotterbolagsdirektivet. I ett sådant fall medges därför, om övriga förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda, nedläggning av statlig inkomstskatt med 13 procent av utdelningens bruttobelopp, 1 § 3 st. lagen om avräkning av utländsk skatt. Det kan noteras att Lundinregeln i 24 kap. 17 § IL kan vara tillämplig på utdelningar från utländsk juridisk person.

Av lydelsen före IL framgick det klart av lagtexten att investmentföretag och förvaltningsföretag inte kunde ta emot utdelning skattefritt från företag i EU-stater. Enligt specialmotiveringen till 24 kap. 22 § IL framgår detta numera av att 24 kap. 20 § 1. IL hänvisar till 24 kap. 15 § IL. Således blir utdelningar på näringsbetingade andelar i utländska juridiska personer skattefria på den grunden. Men 24 kap. 20 § IL hänvisar också till 24 kap. 13 § IL, och där anges att utdelning som ett förvaltningsföretag mottar är skattefri till den del den vidareutdelas. Man kan således diskutera om uttalandet i specialmotiveringen är korrekt. Däremot synes investmentföretag falla utanför eftersom de inte anses vara förvaltningsföretag enligt 24 kap. 14 § IL.

Vissa svenska aktieföretag och ekonomiska föreningar anses som utländska juridiska personer, 24 kap. 12 § 2 st. IL. Härmed torde man framför allt avse att förhindra att ett svenskt aktieföretag, med den verkliga ledningen i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal, skall kunna ta emot utdelningar skattefritt med stöd av 24 kap. 15 § IL trots att ett motsvarande utländskt företag i den andra staten inte hade kunnat det.

Hur beskattningen i källstaten av dotterbolaget är utformad har, förutom vid tillämpning av jämförbarhetskriterier, enbart begränsad betydelse för det svenska moderbolaget. Dubbelbeskattning av aktiebolag är undanröjd eller lindrad i många länder. Genom bruket av *avoir fiscal* som metod för undanröjande kan det svenska moderbolaget få en utbetalning från den *stat* där dotterbolaget är hemmahörande motsvarande den inkomstskatt dotterbolaget betalat och som belöper på gjord utdelning. Vad som gäller om utdelning skall tillämpas även på en sådan utbetalning som sker inom ramen för skattetillgodohavande, 42 kap. 24 § IL.

I källstaten uttas med stor sannolikhet även en kupongskatt (*withholding tax*) på utdelningen till det svenska moderbolaget. Skattesatsen kan nedsättas om Sverige träffat ett skatteavtal med källstaten. I vissa stater, kanske ofta länder med många dotterbolag till utländska moderbolag (utpräglade källstater) är man rädd för att multinationella koncerner skall söka kringgå den ekonomiska dubbelbeskattningen genom förtäckt utdelning. Det kan vara fråga om att källstaten inte godtar betalningar betecknade som ränta, därför att man menar att dotterbolaget är underkapitaliserat (s.k. *thin capitalization*). Sverige har inga underkapitaliseringsregler, och korrigeringsregeln i 14 kap. 19–20 §§ IL har heller inte ansetts tillämplig på detta fall, RÅ 1990 ref. 34 och avsnitt 4.5.

I vissa länder är man också misstrogen mot exempelvis royaltybetalningar och licensersättningar. Det händer att dessa ersättningar jämföras med utdelningar, jfr RÅ 1987 not. 269 (brasilianska skatteavtalet). Om källstaten vägrar avdrag kan detta i och för sig strida mot icke-diskrimineringsregeln i ett eventuellt föreliggande skatteavtal, jfr artikel 24:5 i OECD:s modellavtal. För att diskriminering inte skall föreligga måste nämligen samma avdragsrätt föreligga oavsett om mottagaren befinner sig i källstaten eller i ett annat land.

Slutligen kan noteras bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL som syftar till att vinst från utländsk juridisk person, som till följd av reglerna i 6 kap. 13–16 §§ IL redan beskattats hos en svensk delägare, inte skall bli beskattad ännu en gång om den utdelas.

4 Inkomstöverföringar m.m.

4.1 Inledning

Konflikten mellan det sätt varpå en koncern företagsekonomiskt fungerar, dvs. som en ekonomisk enhet (men uppdelad organisatoriskt), och skattelagstiftningens utgångspunkt att varje separat juridisk person utgör ett eget, från de andra koncernbolagen skilt skattesubjekt, är särskilt tydlig med avseende på den resultatutjämning mellan koncernföretag som syftar till att utjämna skattebelastningen inom koncernen. Behovet av utjämning är störst om ett koncernbolag ger överskott och ett annat underskott. Mellan två vinstgivande svenska företag finns det annars normalt ingen anledning till resultatöverflyttningar, eftersom skatten på bolagsinkomster är proportionell. Det gäller särskilt efter det att den kommunala beskattningen av juridiska personer upphört i mitten av 1980-talet. Dessförinnan fanns ett behov av att skydda även det kommunala beskattningsunderlaget mot koncerninterna transaktioner. En särskild regel mot felaktig prissättning vid interkommunala transaktioner mellan företag i intressegemenskap fanns då. Annorlunda förhåller det sig om koncernbolagen befinner sig i olika länder. Av skatteminimeringsskäl kan det i dessa fall vara frestande att överflytta inkomster från ett bolag i ett land med hög skattesats till ett bolag i ett annat land där skattebelastningen är lägre.

Vad gäller nationella koncerner kan en skatteutjämning mellan koncernbolag tänkas ske på olika sätt. En modell, som bl.a. finns i USA, innebär att man för kvalificerade koncernförhållanden frångår principen att varje bolag skall taxeras för sig. I stället beskattas koncernen som sådan för det samlade koncernresultatet. Därigenom kommer automatiskt överskott i ett koncernbolag att utjämnas mot underskott i ett annat. Som underlag för en koncerntaxering kan exempelvis koncernresultaträkningen ligga till grund. Det uppstår dock flera svårigheter med en koncerntaxering.

En annan modell som är tänkbar, men som mig veterligt inte praktiseras någonstans, vore att medge det bolag som visar överskott en skattereduktion uppgående till en tänkt negativ skattebelastning för det bolag som gått med underskott.

Antag att bolag A uppvisar ett skattepliktigt resultat på 100 kr och därför skall betala 28 kr i skatt. Om koncernbolag B har gått med 100 i underskott, kunde man fingera 28 i "negativ" skatt. Dessa 28 kunde bolag A få avräkna som en skattereduktion mot sin egen skatt. Därmed skulle ingen skatt behöva erläggas. Härigenom uppnås samma resultat som om bolag A och B utgjort ett och samma företag. Modellen förutsätter att B inte får utnyttja uppkommet un-

derskott mot framtida överskott. I annat fall kommer samma underskott att utnyttjas två gånger.

I svensk rätt har man valt en modell som innebär, att det mellan koncernföretag får ges koncernbidrag med avdragsrätt för det givande företaget och skattskyldighet för det mottagande, 35 kapitlet IL. För att skilja de lagreglerade koncernbidragen från övriga bidrag mellan koncernföretag kallas de förstnämnda i regel för *öppna koncernbidrag*. Jag behandlar öppna koncernbidrag i avsnitt 4.2. Därefter följer i avsnitt 4.3 de skatterättsliga bestämmelserna om s.k. kommissionärsföretag. Dessa regler, som står att finna i 36 kapitlet IL har ett nära samband med koncernbidragsreglerna.

Ursprungligen gällde, att skatteutjämningsreglerna inte var tillämpliga på utländska företag. Skatteavtalen kom dock att inverka på reglernas tillämpning i flera hänseenden. För det första stod det klart, att svenska företag med verkliga ledningen i en stat med vilken Sverige slutit skatteavtal kunde ta emot koncernbidrag utan att beskattas för dem. För det andra inverkar skatteavtal och EG-rätt genom bl.a. icke-diskrimineringsreglerna. Dessa faktorer har föranlett olika förändringar av skatteutjämningsreglerna. I samband med behandlingen av de olika rekvisiten kommer de att omnämnas, men en sammanhållen utförligare behandling ges i avsnitt 4.4.

Koncernbidrag som inte är öppna kallas ofta för *dolda koncernbidrag*. Begreppet dolda koncernbidrag används ibland på ett sätt som kan vilseleda. I uttrycket bidrag ligger att det är fråga om en medelsöverföring mellan två företag där det mottagande företaget inte utför någon motprestation för att erhålla bidraget. I annat fall är det helt enkelt fråga om sedvanliga betalningar för varor, tjänster etc. mellan två företag, låt vara närstående. Om betalningen avviker från marknadsmässigt pris för den aktuella prestationen innebär naturligtvis själva avvikelserna i sig ett bidrag från ett företag till ett annat.

Bestämmelserna om öppna koncernbidrag antogs av riksdagen 1965. Dessförinnan hade praxis accepterat dolda koncernbidrag, under förutsättning att dessa utgjorde en omkostnad, s.k. *koncernbidrag som omkostnad*. Denna terminologi är inkonsekvent, eftersom ett bidrag efter vad jag nyss uttalat enligt min mening i sig inte kan utgöra en omkostnad. Jag behandlar dolda inkomstöverföringar i avsnitt 4.5. I samma avsnitt behandlar jag armlängdsregeln, som avses skydda det svenska beskattningsunderlaget mot inkomstöverföringar till utländska koncernföretag.

I detta kapitel behandlas de materiella förutsättningarna för inkomstöverföringar mellan närstående företag. Skattskyldiga kan komma att använda sig av exempelvis bestämmelserna för öppna koncernbidrag som led i förfaranden vilka kan komma att falla under skatteflyktslagen. Kapitlet innehåller inte någon närmare behandling av dessa frågor. Det kan därför nämnas, att i flera fall har Regeringsrätten tillämpat skatteflyktslagen på transaktionskedjor, där lämnande

av öppna koncernbidrag utgjort ett led. I RÅ 1989 ref. 31 (Fb) och i RÅ 2000 ref. 21 (II) ansågs skatteflyktslagen tillämplig och avdrag för lämnat koncernbidrag vägrades när detta skapat ett underskott i ett bolag inför förestående avyttring av bolaget. Utgångarna innebär dock inte en generell spärr mot att lämnade koncernbidrag leder till underskott hos det givande företaget.

4.2 Öppna koncernbidrag

4.2.1 Inledning

Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna bör utformas på ett sådant sätt att det för koncernens del skattemässigt är likgiltigt hur man väljer att juridiskt organisera verksamheten. Det innebär bl.a. att om en del av koncernen går med underskott bör detta underskott kunna kvittas mot rörelseöverskott i andra delar av koncernen. Om överskotts- och underskottsverksamheten bedrivs inom ett enda företag kan normalt kvittning äga rum. All verksamhet utgör en förvärvskälla. Är koncernen i stället organiserad i flera företag, där förlustverksamheten bedrivs i ett företag och vinstverksamheten i ett annat skulle ingen resultatutjämnning inom koncernen kunna äga rum utan särskilda bestämmelser härom. Aktiebolag och ekonomiska föreningar är som tidigare påpekats separata skattesubjekt som vart och ett redovisar och blir beskattat för sina resultat. Lagstiftaren har därför infört särskilda regler för hur ett överskott i ett koncernföretag skall kunna kvittas mot ett underskott i ett annat. Detta sker genom öppna koncernbidrag.

Ett koncernbidrag skall dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren, 35 kap. 1 § 1 st. IL. Med koncernbidrag avses inte ersättningar som är utgifter för att förvärva eller bibehålla inkomster, 35 kap. 1 § 2 st. IL. Om exempelvis en ersättning från ett koncernföretag till ett annat är en sedvanlig betalning för varor eller tjänster, är ersättningen avdragsgill i vilket fall som helst. Någon prövning enligt koncernbidragsreglerna behöver inte ske överhuvudtaget. Det är detta förhållande som uttrycks i 35 kap. 1 § 2 st. IL. Ett syfte med införandet av öppna koncernbidrag var just att undvika en prövning av om ett bidrag utgör en avdragsgill kostnad för givaren. Man får således skilja mellan öppna koncernbidrag och sådana överföringar som är avdragsgilla därför att de utgör en driftkostnad.

Med den terminologi som används i IL skall uttrycket "skall dras av" markera att den skattskyldige inte har någon rätt att underlåta avdrag. Det skulle därför ha kunnat innebära att avdrag för koncernbidrag skall ske om väl förutsättningarna är uppfyllda. Det påpekades dock i förarbetena att eftersom en av förutsätt-

ningarna är att både givare och mottagare öppet redovisar koncernbidraget i självdeklarationen kan de skattskyldiga själva avstå från att redovisa koncernbidraget, och därmed blir avdragsrätten i realiteten fakultativ. Det kan också noteras att i den tidigare lagtexten angavs att den skattskyldige skulle visa att förutsättningarna för öppna koncernbidrag föreligger. Detta krav är visserligen borttaget i lagtexten, men det anses ändå följa av allmänna regler.

Den valda formen för resultatutjämning inom koncern innebär att ett företag med avdragsrätt kan få utge ett öppet koncernbidrag till ett annat företag inom koncernen, om vissa förutsättningar är uppfyllda. För det mottagande företaget utgör koncernbidraget skattepliktigt intäkt.

Regeringsrätten har i RÅ 1998 ref. 6 (Fb) bedömt frågan, om det krävs att koncernbidraget redovisas på något särskilt vis i bokföringshänseende eller om förutsättningarna för avdragsrätt är helt frikopplade från redovisningen. I ansökan om förhandsbesked frågades bl.a. om avdragsrätt förelåg när koncernbidraget redovisats som en vinstdisposition (från dotter- till moderbolag) eller som ett aktieägartillskott (från moder- till dotterbolag). I dessa fall redovisades således inte koncernbidraget över resultaträkningen. Till skillnad mot Skatterättsnämnden, som ansåg att ett koncernbidrag måste redovisas över resultaträkningen för att skatterättsligt godtas, blev Regeringsrättens slutsats att det saknades stöd i skattelagstiftningen för att göra avdragsrätt respektive skatteplikt beroende av viss bokföringsmässig redovisning av koncernbidraget. Rättsfallet belyser att öppna koncernbidrag är ett rent skatterättsligt påfund, och att ett koncernbidrag i associationsrättsligt hänseende kan utgöra exempelvis en vinstutdelning eller ett kapitaltillskott, beroende på riktningen av bidraget, och får behandlas därefter. En vinstutdelning kan exempelvis strida mot 12 kapitlet ABL, men ändå vara avdragsgillt som öppet koncernbidrag.

Ett närbesläktat avgörande är RÅ 1999 ref. 74 (Fb). Genom koncernbidragets konstruktion har det antagits att det krävs en betydligt större förmögenhetsöverföring för att åstadkomma den skattemässiga effekten än vad företagen kanske önskar. Om en förmögenhetsöverföring skall till måste man, om överskott (100) och underskott (100) är lika stora i två berörda koncernföretag, genom koncernbidrag överföra 100 för att åstadkomma den önskade skattemässiga utjämningseffekten. Underskottet uppgår hos det mottagande bolaget till 100, men det skattemässiga värdet på underskottet är med svensk bolagsskattesats 28.

Det är egentligen det skattemässiga värdet på förlusten som man önskar överföra. I tidigare förhandsbesked från 1993 och framåt hade bolag inom koncernen (SCA) frågat om skatteeffekterna av följande hantering av koncernbidragen inom koncernen. Utgångspunkten var att man önskade att beslut om tillskott av kapital för investeringar, täckande av förluster eller av andra skäl skulle ske i form av beskattade medel från moderbolaget och inte följa den skatteoptimering som följer av utnyttjande av koncernbidragsmöjligheterna. Genom att ett kon-

cernbidrag lämnas kommer dock en kapitalöverföring att ske till mottagarbolaget. Detta önskade man undvika genom att den del av ett lämnat koncernbidrag som översteg skatteeffekten återbetalades till givaren. Man avsåg således dra av koncernbidraget brutto. Därefter skulle mottagande bolag återbetala kapitaldelen (72 eller 75 procent) av koncernbidraget utan att yrka avdrag för denna överföring. Detta syftade till att säkerställa att givarbolagets kostnad för att utnyttja förlustföretagets skattemässiga underskott inte översteg givarbolagets alternativa skattekostnad (dvs. den bolagsskatt man annars skulle ha betalat på det belopp som nu i stället gavs som koncernbidrag).

Skatterättsnämnden hade i dessa tidigare förhandsbesked godtagit att givarbolaget fick avdrag för hela koncernbidraget trots att kapitaldelen återfördes från mottagarbolaget. Den återförda kapitaldelen ansågs heller inte skattepliktig. Det ansågs heller inte betydelsefullt om moderbolaget inträdde som part i samtliga transaktioner och några överföringar således inte skedde direkt mellan dotterbolagen. I ny ansökan frågade bolagen med hänsyn till utgången i det nyssnämnda RÅ 1998 ref. 6 om det sätt att hantera koncernbidragen som godtagits i de tidigare förhandsbeskeden fick ske utan att koncernbidragsdispositionerna framgick av sökandebolagens räkenskaper utan endast av bolagens självdeklARATIONER. Skatterättsnämnden förklarade att de i tidigare förhandsbesked angivna principerna för hanteringen var tillämpliga och att detta svar inte påverkades av att bolagens redovisning skedde på det sätt bolagen angivit.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden avseende de tidigare accepterade sätten att hantera koncernbidragen. Det innebär att det är möjligt att genom att yrka avdrag för koncernbidrag i ena riktningen, men inte när kapitaldelen återförs, åstadkomma den skattemässiga utjämningen utan att givarbolaget behöver skjuta till mer medel än vad man annars skulle ha varit tvungen att betala i skatt. När det gällde frågan om avdrag för koncernbidrag kunde medges utan hinder av att koncernbidraget och den återförda kapitaldelen inte redovisades var för sig i bolagets redovisning utan endast med beteckningen intern skatt uttalade domstolen att under förutsättning att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att det bolag som yrkar avdrag i sin deklARATION kan visa detta var avdragsrätten inte beroende av hur koncernbidraget redovisats i räkenskaperna.

Det har diskuterats vad domstolen avsåg med detta uttalande. I RÅ 2001 ref. 79 (Fb) fick Regeringsrätten chansen att förtydliga sig.

En kommun avsåg att sälja in sina kommunala bolag till ett nybildat moderbolag. Överlåtelsen skulle ske till marknadspris och betalningen utgjordes av en räntebärande revers. Avsikten var att dotterbolagen skulle ge koncernbidrag till moderbolaget och detta i sin tur betala avdragsgill ränta till kommunen. Kommunen avsåg att i andra riktningen ge aktieägartillskott. Aktieägartillskottet skulle slussas vidare till dotterbolagen och som högst uppgå till 72 procent av det koncernbidraget.

På frågan om det för att få avdrag med 100 räckte att överföra 28 svarade Regeringsrätten nekande, dvs. för avdrag krävs att en överföring skett med 100. Någon nettometod tillåts således inte. Avdrag kan inte medges med högre belopp än faktiskt lämnat koncernbidrag. Regeringsrätten förklarade att RÅ 1999 ref. 74 avsett frågan om man kan få avdrag för hela det lämnade koncernbidraget även om endast skillnaden mellan koncernbidraget och det som återbetalades till givaren togs upp i räkenskaperna. Däremot godtar Regeringsrätten att samma effekt uppnås genom att föra summorna brutto mellan parterna.

För att upprätthålla principen att skatteutjämning mellan företag skall vara möjlig så länge som koncernen utgör en ekonomisk enhet, men inte i andra fall, har en samordning mellan koncernbidragsreglerna och vissa omstruktureringsregler skett. Det gäller bl.a. kraven i 23 kap. 17 § IL (underprisöverlåtelser) och 37 kap. 25 IL (fusion). Jag behandlar dessa bestämmelser i senare avsnitt.

Innan jag går in på de olika rekvisiten skall först något nämnas om dispositionen i 35 kapitlet. Rättsföljden, som har behandlats ovan, inleder kapitlet. Efter en definition av moderföretag och helägt dotterföretag i 35 kap. 2 § IL, anges förutsättningarna för vertikala koncernbidrag i 35 kap. 3 § IL. För horisontella koncernbidrag ges i 35 kap. 4 § IL endast de ytterligare rekvisit som är erforderliga. Det kan noteras, att 35 kap. 2–4 §§ IL sammantaget medför att det endast är helägda konstellationer i två led (moder-dotterföretag) som omfattas. Därför krävs ytterligare bestämmelser, och de finns i 35 kap. 5–8 §§ IL.

4.2.2 *Enbart helägda koncerner*

Förutsättningarna för koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag, respektive mellan helägda dotterföretag regleras i 35 kap. 3–4 §§ IL. Termerna moderföretag och helägt dotterföretag definieras i 35 kap. 2 § IL. Genom dessa definitioner bestäms inte enbart vilka företagsformer som omfattas, utan också kravet på viss ägarandel. Definitionerna av moderföretag och dotterföretag skall bara användas vid tillämpning av bestämmelserna i 35 kapitlet IL. I andra sammanhang kan således ett moderföretag definieras på annat sätt.

De olika företagsformer som kan komma ifråga för öppna koncernbidrag har successivt utökats. Ett moderföretag kan vara svenskt aktiebolag, svensk eko-

nomisk förening, svensk sparbank, svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av undantagen från skattskyldighet i 7 kapitlet IL. För att det skall vara moderföretag krävs också att det äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Ett helägt dotterföretag är ett företag (dvs. i detta sammanhang ett aktiebolag eller en ekonomisk förening) som ägs av ett moderföretag, 35 kap. 2 § 2 st. IL. Enligt 35 kap. 2 a § IL skall vid tillämpningen av 35 kap. IL också ett utländskt bolag (som detta definieras i 6 kap. 8–10 §§ IL) hemmahörande i en EES-stat behandlas som ett svenskt företag. En ytterligare förutsättning är att det utländska bolaget motsvarar ett sådant svenskt företag som behandlas i bestämmelserna i 35 kap. Vidare måste mottagaren vara skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet till vilket koncernbidraget skall hänföras. Så är fallet om ett mottagande utländskt EES-bolag har ett fast driftställe i vilket koncernbidraget intäktsförs.

Detsamma gäller om det är fråga om ett svenskt företag med hemvist enligt skatteavtal i en annan EES-stat.

Genom definitionen av moderföretag och dotterföretag utesluts koncernbidrag mellan andra typer av företag, eftersom det endast är mellan sålunda definierade företag som koncernbidrag får ges enligt 35 kap. 3–4 §§ IL. Koncernbidrag kan exempelvis inte ges om det ligger ett handelsbolag mellan moderföretaget och dotterföretaget, jfr RÅ 1985 1:72.

Man kan således konstatera att det endast är inom helägd koncern som det är möjligt att ge öppna koncernbidrag. Uttrycket helägd är missvisande, men är etablerat. Med helägd avses att den vertikala integrationen uppgår till mer än 90 procents ägande. Det räcker således inte med att moderföretagets innehav överstiger 90 procent av rösttalet i dotterföretaget. Motivet till att integrationskravet knyter an till aktiekapitalet är historiskt betingat.

Enligt 174 § 1 och 2 mom. 1944 års ABL krävdes att moderbolaget ägde mer än 90 procent av ett dotterbolags aktiekapital för att fusion skulle kunna äga rum mellan moder- och dotterbolag. När koncernbidragsreglerna infördes 1965 anknöt dessa till reglerna i 1944 års ABL för fusion och tvångsinlösen. Därefter kom 1975 års ABL att innehålla nya regler för fusion och inlösen av aktier. Någon motsvarande ändring av koncernbidragsreglerna kom dock inte att genomföras.

Endast direkt ägande av aktier räknas. Indirekt ägande via andra bolag i koncernen räknas ej trots att man vid tillämpning av 14 kap. 31 § ABL får medräkna också indirekta innehav. Företagsskatteberedningen föreslog 1977 en koppling av koncernbidragsreglerna till reglerna om tvångsinlösen i ABL. Förslaget ledde inte till lagstiftning.

Det är dock med stöd av den s.k. fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL i viss utsträckning möjligt för ett moderföretag att ge koncernbidrag till ett svenskt ak-

tiebolag trots att det inte är helägt. Förutsättningarna härför är dock delvis knutna till de äldre bestämmelserna om fusion och tvångsinlösen i 1944 års ABL. Förutom att vissa allmänna rekvisit skall vara uppfyllda krävs att ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom en eller flera fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat bringas att uppgå i moderföretaget. Enligt sista meningen i 35 kap. 5 § IL skall fusion anses kunna äga rum när moderföretag äger mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolag men inte i annat fall. Denna bestämmelse är nödvändig mot bakgrund av att 1975 års ABL innehåller fusionsregler som beträffande röstetal och indirekt ägande avviker från koncernbidragsreglerna. Om fusionsregeln enbart hade anknutit till när fusion kunnat äga rum hade kopplingen skett till 1975 års ABL, varför fusionsregeln inneburit ett både vidare (avseende indirekt ägande) som snävare (avseende röstetal) tillämpningsområde än det allmänna koncernbidragsrekvisitet för avdragsrätt avseende ägarintresset (90 procents ägande av aktiekapitalet).

Fusionsregeln är, om man bortser från kopplingen till 1944 års ABL och inte 1975 års ABL, i princip naturlig mot bakgrund av att koncernreglerna inte skall påverka organisationsvalet. Eftersom moderföretaget, om fusionsregeln inte fanns, ändå kunnat skapa förutsättningar för resultatutjämning mellan de olika ekonomiska enheterna genom att genomföra successiva fusioner, finns det ingen anledning att tvinga moderföretaget härtill. Det spelar ingen roll hur långt bort i äganderättskedjan det mottagande företaget står i förhållande till moderföretaget. Av lagtexten framgår att det endast är koncernbidrag som ges nedåt i koncernstrukturen som omfattas av fusionsregeln. Tanken var att härigenom ingen kollision med utdelningsbeskattningen skulle inträda. Fusionsregeln är som nämnts endast tillämplig på koncernbidrag till aktiebolag. Regeln har varit föremål för prövning av EG-domstolen, mål C-200/98 och RÅ 2000 ref. 17. I detta mål ansågs det strida mot EG-rätten att inte tillämpa fusionsregeln om det mellanliggande företagen var utländska. Målet behandlas utförligare i avsnitt 4.4.

Det föreskrivs i 35 kap. 5 § IL att samtliga allmänna förutsättningar i 35 kap. 3 § IL utom punkten 6 och naturligtvis 3 skall vara uppfyllda. Rekvisit 6 är onödigt eftersom 35 kap. 5 § IL bara medger koncernbidrag nedåt i en koncernstruktur. Dessutom krävs, efter en lagändring våren 1995, att det mottagande bolaget inte enligt skatteavtal skall anses ha hemvist i en främmande stat. Denna förändring av fusionsregeln sammanhänger med att motsvarande krav har införts som allmänt rekvisit i 35 kap. 3 § IL, se nedan 4.4.

4.2.3 Verksamheter som omfattas

Det är inte självklart att det skall vara möjligt att genom koncernbidrag fritt utjämna överskott från en typ av verksamhet, t.ex. kapitalförvaltning, mot underskott uppkomna i t.ex. rederirörelse hos ett annat företag. Omfattningen av sådana spärrar kan sammanhänga med de begränsningar som föreligger för ett enda företag mot att utjämna över- och underskott i olika verksamheter. Det kan också sammanhänga med att vissa verksamheter inkomstbeskattas på särskilt sätt, som fallet exempelvis är med investmentföretag.

Före skattereformen 1990 fanns ett krav på att den huvudsakliga verksamheten (RÅ 1990 not 211) för såväl givare som mottagare skulle avse "jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än försäkringsrörelse som bedrivs av livförsäkringsanstalt". Denna positiva bestämmelse har nu ändrats till en negativ. Enligt 35 kap. 3 § 1. IL får numera varken givare eller mottagare vara privatbostads-, investment- eller förvaltningsföretag. Skälet till att privatbostadsföretag och investmentföretag är förhindrade att delta i ett koncernbidragsarrangemang är att de schablonbeskattas. Begränsningen för förvaltningsföretag är en kvarleva från den äldre begränsningen att den huvudsakliga verksamheten skulle bestå av rörelse etc.

I praktiken torde avgränsningen mot förvaltningsföretag vara den väsentligaste (privatbostadsföretag ingår troligen inte så ofta i koncerner, och investmentföretag måste ha en så stor ägarspridning att de som regel är marknadsnoterade). En koncern kan ofta vara organiserad på sådant sätt att moderföretaget handhar koncerngemensamma administrativa uppgifter, medan den operativa rörelsedelen sköts av dotterföretagen. Ett moderföretag som enbart förvaltar rörelsedrivande dotterföretag kommer genom definitionen i 24 kap. 14 § IL inte att betraktas som ett förvaltningsföretag, och får därför ge och ta emot koncernbidrag.

Om dotterföretaget är vilande, dvs. inte driver någon verksamhet alls, uppstår frågan om koncernbidrag kan ges eller tas emot från ett sådant dotterföretag. I RÅ 1980 1:22 kunde ett dotterbolag som inte drivit någon verksamhet inte ge eller ta emot koncernbidrag. Dotterbolaget hade inte huvudsakligen drivit rörelse eller liknande.

I rättsfallet önskade moderbolaget avdrag för koncernbidrag till sitt helägda dotterbolag. Dotterbolaget hade inte drivit verksamhet efter 1972. De förluster som ansamlats i dotterbolaget önskade moderbolaget kvitta ut med koncernbidrag vid 1975 års taxering. Förlusterna härstammade således från den tid när dotterbolaget var rörelsedrivande. Regeringsrättens majoritet (3-2) konstaterade att dotterbolaget inte drivit någon verksamhet efter 1972. Med hänsyn därtill var koncernbidraget inte avdragsgillt. Petrén var av skiljaktig mening och synes ha ansett att likvideringen av dotterbolagets skulder (till vilket koncernbidraget använts) ingick i avvecklingen av bolagets rörelse. Hans ståndpunkt var välgrun-

dad. Syftet med koncernbidragsreglerna är att utjämna resultatet från den näringsverksamhet koncernbolagen bedrivit under den tid koncerngemenskapen bestått. Om förlusterna härstammar från näringsverksamhet kan man fråga sig varför den skattemässiga bedömningen skulle bli annorlunda om moderbolaget först ger koncernbidrag, (i händelse av likviditetsproblem genom att en skuld bokas upp) för att täcka förlusterna i dotterbolaget och därefter avvecklar rörelsen i dotterbolaget.

Numera torde det oftast vara frågan om dotterföretaget är ett förvaltningsföretag eller ej som måste avgöras. Av redogörelsen ovan i avsnitt 3.2 framgår att ett företag som inte driver någon verksamhet (direkt eller indirekt) normalt utgör ett förvaltningsföretag. Dotterföretaget torde dock inte vara något förvaltningsföretag om det visserligen inte driver någon verksamhet direkt men väl är delägare i ett handelsbolag som driver näringsverksamhet, och denna verksamhet inte endast är obetydlig.

I RÅ 1978 1:80 (Gullhögen) var två dotterbolag inte rörelsedrivande men ägde var sin hälft av ett rörelsedrivande handelsbolag. Frågan gällde om dotterbolagen huvudsakligen drev rörelse, vilket enligt äldre rätt var en förutsättning för att få ge eller ta emot koncernbidrag. Eftersom delägarna och inte handelsbolaget valts till skattesubjekt ansåg kammarrätten, vars dom Regeringsrätten inte ändrade, att dotterbolagen drev samma verksamhet som handelsbolaget. Förutsättning för koncernbidrag förelåg därför.

Bedömningen av huruvida ett förvaltningsföretag föreligger bedömdes vid tillämpningen av de öppna koncernbidragsreglerna med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, RÅ 1999 ref. 30. I målet skulle ett förvaltningsföretag komma att byta karaktär till rörelsedrivande den 1 december genom ett koncerninternt förvärv av ett rörelsedrivande bolag. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Denna konstaterade att efter förvärvet var bolaget inte längre ett förvaltningsföretag varför förutsättningarna för koncernbidrag var uppfyllda redan för det beskattningsåret.

4.2.4 *Helägt hela beskattningsåret*

En tanke med bestämmelserna om öppna koncernbidrag är att möjliggöra en utjämning av de överskott och underskott som genererats *under den tid* som givande och mottagande företag utgjort en ekonomisk enhet. Det innebär att över- eller underskott som härstammar från tiden före koncernförhållandets uppkomst i princip inte bör få kvittas mot senare uppkomna resultat. I 35 kap. 3 § 3. IL finns därför ett krav på att dotterföretaget skall ha varit helägt under hela beskattningsåret för både givaren och mottagaren eller sedan dotterföretaget började driva verksamhet av något slag.

Lagtexten är utformad på ett sådant sätt att även koncerninterna aktieförsäljningar innebär att kravet på att dotterföretaget ska vara helägt hela beskattningsåret inte är uppfyllt. Regeringsrätten har i tidigare praxis tillåtit att koncernbidrag har fått ges trots att kravet på att dotterföretaget skall ha varit helägt hela beskattningsåret inte är uppfyllt om koncernbidrag vid oförändrade ägarförhållanden hade kunnat ges (jfr RÅ 1973 ref. 37 (Fb), RÅ 1990 not 102 och not 103 (Fb)).

Denna praxis anses genom IL kodifierad. Enligt 35 kap. 7 § IL skall ett företag som blir ett helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag anses helägt av det nya moderföretaget under hela beskattningsåret. 35 kap. 7 § IL "helar" således att dotterföretaget inte varit helägt hela beskattningsåret. En förutsättning är att ägarförhållandet består till utgången av båda företagens beskattningsår. En annan är att förhållandena mellan det nya moderföretaget och dotterföretaget skall ha varit sådana att företagen under hela den del av båda företagens beskattningsår som föregick ägarförändringen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena hade bestått under hela deras beskattningsår. En prövning får således ske också av de övriga rekvisiten för öppna koncernbidrag. Det är naturligt, eftersom det endast är kravet på att dotterföretaget skall ha varit helägt hela året som 35 kap. 7 § IL tar sikte på.

Det står klart att de tidigare nämnda rättsfallen omfattas av 35 kap. 7 § IL. I RÅ 1973 ref. 37 (Fb) hade under beskattningsåret ett moderbolag som ett led i en organisatorisk ombildning av koncernen köpt ett dotterdotterbolag, AB X, av ett annat dotterbolag, AB Y. Därmed kom AB X att bli ett dotterbolag. Vid oförändrad ägarstruktur hade moderbolaget fått ge och ta emot koncernbidrag från AB X, varför koncernbidrag medgavs. Enligt RÅ 1990 not 102 och 103 (Fb) var det betydelselöst om det mellanliggande bolaget, AB Y, avyttras till utomstående efter den koncerninterna aktieöverlåtelsen.

Ett fall som föll utanför den tidigare lagtexten, och också 35 kap. 7 § IL, är RÅ 1994 not 655 (Fb). I målet hade två systerbolag under året fått ett nytt moderbolag. Enligt skatterättsnämnden hade systerbolagen inte bara fått ett nytt moderföretag utan också en ny koncerntillhörighet. Regeringsrätten delade skatterättsnämndens uppfattning.

Såvitt gäller över- eller underskott från tiden innan ett dotterföretag blivit helägt utgör dessa inte resultatet av den koncerngemensamma ansträngningen. Beträffande till beskattning upptagna intäkter hänförliga till tidigare år är dessa vid årets ingång redan beskattade, och någon resultatutjämning genom koncernbidrag är således inte längre möjlig. Däremot finns det inget som hindrar att utnyttja tidigare års vinster i den mån de kvarstår obeskattade. Således kan en upplösning av värdereserver (som uppstått exempelvis p.g.a. av att de skattemässiga avskrivningarna överskrider de som är ekonomiskt erforderliga) ske efter det att företaget blivit helägt.

En del av 35 kap. 3 § 3. IL som skapar tolkningsproblem är, att dotterföretaget skall ha varit helägt "sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag." Det kan först konstateras att rekvisitet är ett alternativ till att dotterföretaget varit helägt hela beskattningsåret, dvs. om väl ägarförhållandet har bestått hela året behöver dotterföretaget inte ha bedrivit någon näringsverksamhet (men kan naturligtvis då utgöra ett förvaltningsföretag och därför på den grunden vara uteslutet från koncernbidragsmöjlighet). Det innebär att här diskuterade rekvisit enbart är aktuellt första verksamhetsåret. Syftet är att nystartade dotterföretag inte skall vara undantagna från koncernbidragsmöjlighet, eftersom det i dessa fall inte föreligger någon risk för att vinster från en tid när koncernförhållandet inte förelåg utjämnas mot förluster för tid efter det att förhållandet etablerats. Därav kopplingen till att näringsverksamhet börjar bedrivas. Den innebär att om moderföretaget självt bildar dotterföretaget kan koncernbidrag ges redan det första, brutna året, men samma gäller också om moderföretaget förvärvar ett vilande bolag från en bank eller annat företag som tillhandahåller färdiga aktiebolag, förutsatt att detta bolag inte tidigare bedrivit näringsverksamhet.

Möjligheterna att efter ett ägarbyte utnyttja underskott hänförligt till tidigare beskattningsår är numera kraftigt begränsade, se vidare kapitlet om underskottsavdrag efter ägarbyte.

Ibland kan det emellertid vara moderföretaget som är nybildat, medan dotterföretaget redan existerat en tid och drivit verksamhet.

4.2.5 Samordning med utdelningsreglerna

I 35 kap. 3–4 §§ IL finns vissa begränsningar i möjligheterna att ge öppet koncernbidrag som har starkt samband med reglerna i 24 kapitlet IL avseende skattefrihet i vissa fall för mottagen utdelning (se ovan kapitel 3). Dessa regler innebär att för vissa särskilt angivna fall kedjebeskattningen av aktiebolag undanröjs. I de fall kedjebeskattningen upprätthålls bör det därför inte vara möjligt att med ett öppet koncernbidrag kringgå denna. Det är mot denna bakgrund man får förstå bestämmelserna i 35 kap. 3 § 6. IL att om koncernbidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag utdelning under beskattningsåret till moderföretaget inte får vara skattepliktig. Det innebär huvudsakligen att om andelarna i dotterföretaget utgör lagerandelar eller kapitalplaceringsandelar kan inte moderföretaget mottaga koncernbidrag från dotterföretaget. Schablonregeln i 24 kap. 16 § 1. IL (25 procents-regeln) innebär normalt att om ett företag är helägt (90 procent) så kan också skattefri utdelning ges. Men det är möjligt att samtidigt äga mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, och ändå inte nå upp till 25 procent av röstetalet. Härför krävs

att aktierna har rösträttsbegränsning, exempelvis att B-aktierna ger endast en tiondels röst.

Särskilda frågor uppstår om dotterbolaget är ett s.k. Lundinbolag. Om de vinstmedel som utdelas blir skattepliktiga till följd av Lundinregeln i 24 kap. 18 § IL kan heller inte koncernbidrag ges.

Det är vidare möjligt för ett moderföretag att äga flera dotterföretag där moderföretaget inte beskattas för utdelningar från det ena men väl från det andra företaget. Om koncernbidrag får ges från ett dotterföretag där utdelningen är skattepliktig för moderföretaget till ett dotterföretag varifrån utdelning är skattefri uppstår en möjlighet att kringgå kedjebeskattningen som bör förhindras. Därför krävs enligt 35 kap. 4 § IL vid koncernbidrag från ett dotterföretag till ett annat dotterföretag att moderföretaget är förvaltningsföretag eller investmentföretag varvid moderföretaget under givna förutsättningar inte behöver ta upp utdelningar till beskattning oavsett från vilket dotterföretag som utdelningen kommer eller antingen att utdelningar från det givande dotterföretaget är skattefria för moderföretaget eller att utdelningar från det mottagande dotterföretaget är skattepliktiga för moderföretaget. I dessa fall kan kedjebeskattningsreglerna inte kringgå.

4.2.6 *Etappvisa koncernbidrag*

En förutsättning för att lämna eller ta emot koncernbidrag är enligt 35 kap. 3–4 §§ IL att det är fråga om ett moder-/dotterföretagsförhållande eller ett systerföretagsförhållande. Koncernbidrag från ett företag till exempelvis ett systerdotterföretag är med dessa allmänna förutsättningar inte möjligt. Ett alternativ vore därför att slussa koncernbidraget via moderföretaget till systerföretaget som i sin tur lämnar koncernbidrag till sitt dotterföretag. För att undvika proceduren med etappvisa koncernbidrag föreskrivs därför i 35 kap. 6 § IL att koncernbidrag även i andra fall får lämnas till ett koncernföretag. Förutsättningen är att avdragsrätt skulle föreläggas om koncernbidraget hade slussats "rätt väg" genom koncernen. Man får härvid pröva varje led för sig. Vid denna prövning skall man inte enbart pröva om förutsättningarna enligt 35 kap. 3–4 §§ IL är förhållandevis utan det är också möjligt att pröva om fusionsregeln i 35 kap. 5 § IL är tillämplig.

4.2.7 *Övriga bestämmelser*

I 35 kap. 3 § 2. IL stadgas att såväl givare som mottagare skall öppet redovisa bidraget i självdeklarationen vid samma års taxering. Syftet med denna bestämmelse är att koncernföretagen inte skall kunna sända koncernbidrag fram och tillbaka och genom att utnyttja skillnader i räkenskapsår skjuta beskatt-

ningen framför sig. Sannolikheten härför torde dock numera inte vara särskilt stor eftersom man normalt måste ha samma räkenskapsår inom en koncern.

Tidigare fanns i lagtexten ett krav att den som yrkar avdrag för koncernbidrag skall visa att förutsättningarna härför föreligger. I samband med införandet av IL togs denna bestämmelse bort från lagtexten, men någon skillnad i sak föreligger inte. I IL är generellt alla bestämmelser som talar om att någon har bevisbördan borttagna, om bestämmelsen uttrycker det som gäller enligt de allmänna bevisbördereglerne. Så är fallet med öppna koncernbidrag.

I 35 kap. 8 § IL återfinns den s.k. lex Asea-Atom. Enligt detta lagrum får regeringen medge att koncernbidrag får lämnas mellan svenska företag i intressegemenskap för verksamhet av väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt även om någon eller några av förutsättningarna i 35 kap. IL inte är uppfyllda. Lagstiftaren har i första hand tänkt att dispensgivning skall kunna möjliggöra att två eller flera företag går samman i projekt som har väsentlig betydelse för exempelvis energiförsörjning, kommunikationer eller försvar.

4.3 Kommissionärsföretag

Konstruktionen med kommissionärsföretag i 36 kapitlet IL är helt skatterättslig och saknar samband med den civilrättsliga terminologin. Bestämmelserna innebär att om ett företag, *kommissionärsföretaget*, bedriver en näringsverksamhet för ett annat företags räkning, *kommittentföretaget*, får överskott eller underskott av kommissionärsverksamheten redovisas hos det sistnämnda företaget, 36 kap. 1 § IL, om förutsättningarna i 36 kapitlet i övrigt är uppfyllda. Det är således valfritt för de närstående företagen att tillämpa kommissionärsföretagsreglerna.

Eftersom dessa förutsättningar i stort sett överensstämmer med dem som skall vara uppfyllda för att kunna ge eller ta emot öppna koncernbidrag kan man fråga sig varför kommissionärsföretagsreglerna behövs. Konstruktionen anses ha sin största praktiska betydelse genom den rationalisering av en koncerns redovisningsrutiner som den kan medföra.

Kommissionärsförhållanden kan ingås av olika skäl. Koncernen vill kanske utåt framstå som olika enheter trots att dessas verksamheter i sig inte skiljer sig nämnvärt åt eller man har av organisatoriska skäl lagt t.ex. forskningsverksamhet i ett särskilt bolag. Så kallade namnbolag omfattas dock inte av lagregleringen. Ett namnbolag driver ingen rörelse utan syftar endast till att skydda ett visst namn. Lagtexten talar om att överskottet skall tas upp eller att underskottet skall dras av hos kommittentföretaget. Kommissionärsföretagets resultaträkning inarbetas således i kommittentföretagets resultaträkning. I praktiken torde ofta också balansräkningen (utom eget kapital och mot detta svarande tillgångar) inarbetas.

Något stöd härför kan inte omedelbart utläsas av lagtexten. Normalt redovisar kommissionärsföretaget endast en fordran på kommittentföretaget och ibland också den fastighet i vilken verksamheten bedrivs. Genom förfaringsättet kommer automatiskt årets överskott eller underskott att redovisas hos kommittentföretaget.

Ett kommissionärsföretag är definitionsmässigt ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som bedriver näringsverksamhet i eget namn för ett kommittentföretags räkning, 36 kap. 2 § IL. I 36 kap. 3 § IL preciseras förutsättningarna ytterligare. Enligt 36 kap. 3 § 2. IL skall kommissionärsföretaget ha bedrivit kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning. Det är således just den näringsverksamhet som bedrivs för kommittentföretagets räkning som uteslutande skall ha skett för det företaget. Det innebär att kommissionärsföretaget kan bedriva annan verksamhet också, men enligt 36 kap. 3 § 3. IL får det inte ha skett i nämnvärd omfattning. I praktiken händer det att ett kommissionärsföretag äger exempelvis fast egendom. För att täcka avskrivningar och driftskostnader har företaget betingat sig ersättning från kommittentföretaget, och också intäktsfört ersättningarna. Härigenom har dock inte kommissionärsföretaget brutit mot kravet på att uteslutande ha varit verksamt för kommittentföretagets räkning.

En viktig förutsättning är att såväl kommissionärsföretaget som kommittentföretaget skulle ha haft rätt till avdrag för koncernbidrag om de lämnat sådana till varandra, 36 kap. 3 § 6. IL Man måste således exempelvis pröva om ett moderföretag äger mer än 90 procent av ett dotterföretag eller pröva om givare eller mottagare är förvaltningsföretag eller annat förbjudet subjekt. Dessutom måste ett dotterföretag ha varit helägt hela beskattningsåret eller sedan det började driva verksamhet. Det är därmed inte möjligt för ett företag att under löpande räkenskapsår förvärva ett annat företag för att upprätta ett kommissionärsförhållande med effekt redan från inköpsåret. Retroaktivt övertagande av ett annat företags resultat för det löpande räkenskapsåret är därmed inte möjligt. Enligt äldre praxis fanns vissa möjligheter till retroaktiva övertaganden men eftersom lagtexten är avsedd att uttömmade ange förutsättningarna för när kommissionärsförhållanden accepteras skatterettsligt torde denna praxis vara överspeland. Även andra rekvisit i 36 kap. 3 § IL torde innebära att ett kommissionärsförhållande inte kan etableras med retroaktiv verkan. Således krävs att kommissionärsförhållandet är grundat på skriftligt avtal samt att verksamheten drivits i kommissionärsförhållande hela beskattningsåret eller sedan kommissionärsföretaget började driva verksamhet av något slag.

I 36 kap. 3 § 2 st. IL anges att vid prövning av koncernbidragsrekvisitet i 36 kap. 3 § 6. IL skall kommissionärsföretagets verksamhet anses ingå i båda företagens verksamhet. Regeln tillkom eftersom det enligt äldre rätt för koncernbidrag krävdes att den huvudsakliga verksamheten för båda företagen avsåg jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Det var då osäkert om kommissionärsföretaget ansågs driva rörelse eftersom dess inkomst i sin helhet redovisades hos kommittentföretaget. Genom en lagändring 1986 klargjordes att båda företagen ansågs driva rörelse. Därigenom undanröjs risken för att kommissionärsföretaget, om det inte anses driva näringsverksamhet p.g.a. av att dess inkomst redovisas hos kommittentföretaget, skulle kunna anses vara ett förvaltningsföretag och därmed vara uteslutet från att ge eller ta emot koncernbidrag.

Flera företag kan samverka genom ett gemensamt kommissionärsföretag. Av 36 kap. 2 § IL följer att samtliga samverkande företag utgör kommittentföretag. För att dessa skall få redovisa kommissionärsföretagets överskott eller underskott måste rekvisiten i 36 kap. 3 § IL vara uppfyllda mellan kommissionärsföretaget och varje kommittentföretag, 36 kap. 4 § IL. Kravet i 36 kap. 3 § 2. IL är dock skrivet som om det bara fanns ett och inte flera kommittentföretag. Därför modifieras detta krav i 36 kap. 4 § IL så att kommissionärsverksamheten skall bedrivas uteslutande för kommittentföretagets räkning.

I 36 kap. 5 § IL finns när det föreligger flera kommittentföretag en möjlighet för skattemyndigheten att medge undantag från kravet att förutsättningar för koncernbidrag skall föreligga. Det bör vara möjligt för t.ex. tre kommittentföretag som äger en tredjedel var av kommissionärsföretaget att få dispens, givet att det föreligger organisatoriska, marknadstekniska eller andra synnerliga skäl härför.

4.4 Skatteutjämningsreglernas tillämpning på internationella förhållanden

När koncernbidragsreglerna tillkom var de endast avsedda för svenska skattesubjekt. Det var en naturlig utgångspunkt på den tiden, och man ansåg antagligen också att en annan ordning skulle medföra risk för att mottagna koncernbidrag kunde undgå svensk beskattning. Därför krävdes att moderbolaget var svenskt och likaså att både givande och mottagande bolag var svenska skattesubjekt. Successivt har dock koncernbidragsreglerna kommit att "internationaliseras".

Den första anpassningen kom i ett antal rättsfall genom att icke-diskrimineringsregeln i skatteavtal ansågs medföra att kravet på att de inblanda-

de företagen var svenska skattesubjekt inte alltid kunde upprätthållas. Det finns två bestämmelser i artikel 24 i OECD:s modellavtal som kan aktualiseras. Artikel 24:5 innehåller ett förbud mot att inhemska företag utsätts för en hårdare eller annorlunda beskattning därför att de ägs eller kontrolleras av utländska personer, den s.k. ägarregeln. Ägarregeln har tillämpats i flera rättsfall.

I RÅ 1993 ref. 91 (I) tilläts koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterdotterbolag trots att det mellanliggande bolaget var amerikanskt. Det skedde med hänvisning till icke-diskrimineringsregeln. I RÅ 1993 ref. 91 II medgavs dock inte koncernbidrag eftersom det hade förutsatt en samtidig tillämpning av icke-diskrimineringsregeln i två olika skatteavtal. Om koncernbidrag ges mellan två svenska dotterbolag med gemensamt utländskt moderbolag kommer koncernbidrag att medges mellan systerbolagen med hänvisning till artikel 24:5 i skatteavtalet, jfr RÅ 1987 ref. 158. I RÅ 1996 ref. 69 bedömdes om ett tyskt Kommanditgesellschaft auf Aktien kunnat likställas med ett svenskt aktiebolag vid tillämpningen av diskrimineringsregeln i 1960 års tyska avtal. Svaret var ja, och medförde att två svenska dotterbolag kunde ge varandra koncernbidrag, oaktat att moderbolaget var tyskt och inte svenskt.

Det finns ytterligare en i detta sammanhang relevant icke-diskrimineringsbestämmelse, artikel 24:3 OECD:s modellavtal. Den innebär att man inte skatterättsligt får behandla ett fast driftställe till ett utländskt företag sämre än ett motsvarande inhemska företag (filialregeln). Det innebär exempelvis att mellan ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag, och ett svenskt fast driftställe tillhörigt samma utländska bolag öppna koncernbidrag kan ges om övriga rekvisit är uppfyllda. För såväl ägarregeln som filialregeln kan sägas att om det utländska bolaget (bolagen) hör hemma inom EES-området framgår numera direkt av lagtexten att öppna koncernbidrag kan ges, se strax nedan, men i förhållande till andra stater är skatteavtalens icke-diskrimineringsbestämmelser fortfarande relevanta.

Den andra internationella anpassningen tillkom för att förhindra missbruk av koncernbidragsreglerna. Det kan exempelvis inträffa att ett svenskt aktiebolag har den s.k. verkliga ledningen i en annan avtalsslutande stat. Om den staten använder sig av kriteriet verklig ledning (eller liknande) kan bolaget få dubbelt hemvist (dual residence). Vid tillämpningen av skatteavtalet mellan Sverige och den andra staten måste bestämmas i vilken stat bolaget skall anses ha hemvist. Artikel 4 i OECD:s modellavtal anger att i sådana fall vid tillämpningen av skatteavtalet företaget skall anses vara hemmahörande i den stat där den verkliga ledningen finns. Det innebär att Sverige inte har möjlighet att beskatta näringsinkomst som företaget erhåller om den inte skall tas upp i ett fast driftställe som företaget har i Sverige (se artiklarna 5 och 7 i OECD:s modellavtal). Ett koncernbidrag till ett svenskt företag skulle därför kunna undgå beskattning i Sverige, trots att givaren får avdrag. Därför infördes bestämmelsen i 35 kap. 3 §

4. IL. Mottagaren får inte enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en utländsk stat.

Ett undantag görs dock för det fall mottagaren är hemmahörande i en EES-stat. Detta sammanhänger med de ändringar av inkomstskattelagen som föranleddes av anpassning till EG-fördraget. EG-domstolen har i praxis ansett att EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet ställer vissa krav på utformningen av bl.a. de svenska koncernbidragsreglerna.

EG-domstolens dom 1999-11-18, C-200/98, RÅ 2000 ref. 17 är belysande. Ett svenskt moderbolag ägde ett svenskt dotterbolag, men en del av aktieinnehavet var indirekt via ett eller flera utländska dotterbolag (fråga var om förhandsbesked och olika alternativ uppställdes). För att bolaget skulle kunna ge koncernbidrag måste därför fusionsregeln tillämpas. Det gick dock inte eftersom den förutsatte fusion av utländskt dotterbolag. Genom fusionsregelns konstruktion förelåg ett hinder mot etableringsfriheten, och bestämmelsen ansågs strida bl.a. mot artikel 43 (ex. 52) i EG-fördraget.

I syfte att anpassa bestämmelserna till EG-domstolens tolkning av EG-fördraget infördes därför 35 kap. 2 a § IL. I stället för att beskriva de situationer där koncernbidrag skall kunna ges när utländska bolag är inblandade, anges i stället att ett utländskt bolag vid tillämpningen av bestämmelserna i 35 kapitlet skall behandlas som ett svenskt företag. Härigenom blir bestämmelserna direkt tillämpliga.

Det är dock inte alla utländska bolag som kvalificerar. En första begränsning ligger i att det skall vara ett utländskt bolag, och definitionen härav finns i 6 kap. 9–10 §§ IL. Vidare skall det höra hemma i en stat inom EES-området. Denna begränsning kritiserades i samband med remissbehandlingen, eftersom därmed utesluts utländska bolag hemmahörande i stater utanför EES-området. I dessa fall, exempelvis i förhållande till USA, får man förlita sig på tillämpningen av icke-diskrimineringsbestämmelserna i tillämpligt skatteavtal. Vidare skall bolaget motsvara ett sådant svenskt företag som anges i koncernbidragsbestämmelserna. Det innebär att en jämförelse av den utländska associationsformen med dem som anges i 35. kap. 2 § IL måste göras. Slutligen, och detta är betydelsefullt, skall mottagaren av koncernbidraget vara skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Det innebär bl.a. att två svenska dotterbolag till ett utländskt moderbolag kan ge varandra öppna koncernbidrag. En annan situation som täcks är koncernbidrag från ett fast driftställe i Sverige till ett annat fast driftställe i Sverige, så länge som det är fråga om kvalificerande utländska bolag. Vidare omfattas den koncernbildning som prövades i RÅ 2000 ref. 17.

Det kan vidare noteras, att också vissa svenska företag, som annars skulle vara uteslagna från koncernbidragsrätt därför att de enligt skatteavtal anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten, ändå kvalificerar som mottagare av

koncernbidrag enligt 35 kap. 2 a § andra meningen IL. Förutsättningen är att det svenska företaget anses ha hemvist i en stat inom EES-området, samt att företaget är skattskyldigt i Sverige för näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. I praktiken handlar det här om ett svenskt företag med skatterättsligt hemvist enligt ett skatteavtal i en annan stat, där företaget har kvar ett fast driftställe i Sverige och därför enligt skatteavtalets artikel 5 och 7 skall beskattas i Sverige för den näringsinkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Det finns i detta läge ingen anledning vägra koncernbidragsrätt, eftersom bidraget blir beskattat i Sverige.

4.5 Dolda inkomstöverföringar

4.5.1 Allmänt

Med inkomstöverföringar avser jag överföring av medel från ett koncernföretag till ett annat koncernföretag, där inte överföringen utgör ett marknadsmässigt vederlag för en prestation i form av till exempel varor eller tjänster från mottagaren.

Termen inkomstöverföring synes mig bättre än vinstöverföring som ofta användes. Ordet vinstöverföring implicerar att det är ur ett bolags överskott som överföringen sker. En inkomstöverföring kan dock ske från ett företag trots att företaget inte går med vinst. För att en skattemässig korrektion skall inträda behöver det inte vara fråga om vinstöverföring.

Inkomstöverföringar mellan närstående företag kan ske antingen öppet eller dolt. De öppna inkomstöverföringar som direkt är lagreglerade är öppna koncernbidrag och kommissionärsföretagsförhållanden. Jag har redan behandlat dessa regler. Har ett företag betalat ersättning till ett annat närstående företag för exempelvis koncerngemensam administration kan naturligtvis avdrag medges om det är fråga om en driftskostnad. Dessa brukar kallas för koncernbidrag som omkostnad och jag behandlar dem i nästföljande avsnitt.

Dolda inkomstöverföringar kan bl.a. ske genom felaktig prissättning av löpande transaktioner och genom överföring av tillgångar. Överföring av medel via felaktig prissättning kan rubriceras som dolda koncernbidrag. Jag diskuterar i vilken utsträckning dolda inkomstöverföringar kan vara tillåtna mellan svenska företag i avsnitt 4.5.3. Därefter behandlar jag dolda inkomstöverföringar till utlandet i avsnitt 4.5.4.

En särskilt svår fråga framställningstekniskt är gränsdragningen mellan dolda inkomstöverföringar i syfte att utjämna resultaten inom en koncern och den resultatutjämning som kan möjliggöras genom överföring av tillgångar inom en

koncern i samband med ombildningar. Naturligtvis finns det ett samband mellan frågorna. I omstruktureringssammanhang handlar det som regel om underprisöverlåtelse, varom uttryckliga regler finns i 22 och 23 kapitlet IL. När dessa regler är tillämpliga torde de ha företräde framför de normer som i övrigt kan vara tillämpliga på inkomstöverföringar mellan svenska företag. Det innebär att diskussionen i avsnitt 4.5.3 framför allt är relevant vid överprissättning. Man kan således i och för sig ha en annan disposition än den jag valt. Jag behandlar dock i detta kapitel inkomstöverföringar genom direkta bidrag och genom prissättning av varor, tjänster m.fl. transaktionsslag. Inkomstöverföringar genom överföring av tillgångar i samband med ombildningar behandlar jag såvitt avser underprisöverlåtelse i kapitel 6.

4.5.2 *Koncernbidrag som omkostnad*

Av 35 kapitlet IL framgår indirekt att det kan finnas koncernbidrag som utgör driftskostnad för det givande bolaget. Detta följde också av den praxis som utvecklats fram till införandet av de öppna koncernbidragen och som fortfarande är relevant. Det torde dock vara endast i undantagsfall som man kan få avdrag för koncernbidrag som omkostnad. Här för krävs enligt det i detta sammanhang vanligen åberopade målet, RÅ 1943 ref. 50 (Arafart), att de inblandade bolagen skall befinna sig i intressegemenskap. Dessutom krävdes enligt Regeringsrätten att det förelåg ett inre sammanhang mellan bolagens rörelser.

Sannolikt avsågs härmed en referens till bestämmelserna i 18 § 3 anvp. ÄKL. I denna anvisningspunkt angavs kriterierna för när en eller flera förvärvskällor förelåg. Det avgörande för att flera verksamheter skulle ingå i samma förvärvskälla var just att de företedde ett inre sammanhang. Bestämmelsen avsåg egentligen en situation när en och samma skattskyldig drev flera verksamheter men Regeringsrätten tillämpade sannolikt samma måttstock även på koncernförhållandet i Arafart-målet. Det skulle i så fall innebära att det inte spelar någon roll om det föreligger vertikal eller horisontell integration eftersom inre sammanhang enligt 18 § 3 anvp. ÄKL kunde föreligga i båda fallen.

Vidare har hävdats att det härutöver krävs ett betydande antal affärer mellan bolagen så att samma resultatutjämnning kunnat åstadkommas genom prissättningen mellan bolagen. Sannolikt avses det faktum att enligt 57 § 3 mom. ÄKL vid den kommunala beskattningen ingen korrigering av felaktig prissättning mellan svenska företag skulle ske om inte inkomsten ”i icke oväsentlig mån” kommit att redovisas i fel kommun. Bestämmelsen innebar därför att om det endast var fråga om mindre inkomstöverföringar ingen korrigering skulle ske.

Det händer att koncernbidrag betecknas som marknadsföringsbidrag eller liknande. Om dessutom debiteringen av marknadsföringsbidraget sker i sam-

band med bokslutet är det naturligt att misstänka, att det inte är fråga om en driftkostnad utan om en vinstdisposition.

Rättsläget har förtydligats genom RÅ 1994 ref. 85 (eftertaxering för 1984). I målet ifrågasattes om Eka Nobel, ett svenskt moderbolag, var berättigat till avdrag för marknadsbidrag till ett finskt dotterbolag, Ekaraisio, respektive till avdrag för "management and consulting fees" till ett amerikanskt dotterbolag, Eka Chemicals (ECI). Regeringsrätten var enig vad gällde marknadsbidraget till det finska dotterbolaget, men oenig (3–2) vad avsåg betalningarna till ECI.

Regeringsrätten inledde med att redogöra för villkoren för avdragsrätt sådana de framkommit i lag och praxis. Härför krävdes att betalningarna enligt dåvarande 20 § KL utgjorde omkostnader för att förvärva eller behålla intäkter, och närmare bestämt att de var att anse som driftkostnader i bolagets rörelse, dåvarande 29 § KL (jfr 16 kap. 1 § IL). Enligt rättspraxis innebär detta att omkostnaderna måste kunna förväntas ge intäkter i den förvärvskälla till vilken de hänförs. För avdragsrätt krävs däremot inte att de under ett år nedlagda kostnaderna ger upphov till intäkter samma år. Regeringsrätten konstaterade också att avdragsrätt enligt rättspraxis kan föreligga även vid bidrag till andra rättssubjekt.

Regeringsrätten fann att Eka Nobel hade rätt till avdrag för bidragen. Det skedde bl.a. med hänsyn till att Ekaraisio som en väsentlig uppgift när det gällde Eka Nobels verksamhet hade att verka för avsättningen av Compozilsystemet, en produkt som tillverkades av Eka Nobel i Sverige och där någon tillverkning inte ägde rum i Finland. Majoriteten intog en annan ståndpunkt avseende de s.k. "management and consulting fees" som utbetalades av EKA Nobel till ECI under 1983. Avsikten var tidigt att ECI skulle starta egen produktion för den amerikanska marknadens behov. En fabrik i USA färdigställdes först 1987, och togs då i bruk. Regeringsrättens majoritet konstaterade att de varor som produceras vid fabriken och som säljs på den amerikanska marknaden ger upphov till intäkter som tillfaller det amerikanska rättssubjektet. Med hänsyn härtill och till att det enligt Eka Nobels egna uppgifter tar lång tid att arbeta upp en ny marknad, särskilt den amerikanska marknaden, kunde enligt Regeringsrätten bolagets utbetalningar under 1983 till ECI inte anses som omkostnader som kunde förväntas ge intäkter i bolagets rörelse. Utbetalningarna var därför inte avdragsgilla.

Rättsläget har ytterligare preciserats genom ett flertal notismål under framför allt 1995. Således har exempelvis avdrag medgivits avdrag för bidrag till ett utländskt systerbolag, som sålde givarbolagets produkter, RÅ 1995 not 388 (Dobel AB).

4.5.3 *Inkomstöverföring mellan svenska företag*

Genom den omfattande lagstiftning som trädde ikraft 1 januari 1999, framför allt införandet av de regler som numera återfinns i 22 och 23 kapitlen IL, torde möjligheterna till inkomstöverföringar i andra fall än de lagreglerade ha minskat betydligt. Visserligen kan sägas, att tidigare uttagsbeskattningspraxis var generös. Men själva beskattningsgrunden var heller inte särskilt utförligt beskriven i lagtexten. Det är rimligt att anta, att om möjligheterna till transaktioner mellan närstående parter på annat än marknadsmässiga villkor har reglerats såpass noggrant som skett i 23 kapitlet IL, så har också det utrymme som tidigare kan ha funnits i praxis till felaktig prissättning på varor och tjänster minskat. Hur långt det har reducerats är svårt att fastställa. För tydlighets skull skall samtidigt påpekas, att i flera hänseenden är den nya regleringen i sig mer tillåtande än tidigare praxis, t.ex. avseende (det borttagna) kravet på ägarsamband.

Några utgångspunkter kan dock ges. För det första gäller uttagsbeskattningsreglerna i 22 kapitlet IL underprissättningar. Utrymmet för att tillåta dolda inkomstöverföringar vid underprisöverlåtelser synes därför ha minskat. Men fortfarande torde exempelvis felaktig prissättning mellan två företag accepteras om det föreligger koncernbidragsrätt dem emellan. De flesta sådana fall är visserligen redan uttryckligen accepterade i 23 kapitlet IL, men inte alla. Tjänster omfattas inte av underprisöverlåtelsereglerna. Det torde inte innebära att underprissättning av tjänster är utesluten. Förutom de fall som kan följa av definitionen av uttagsbeskattning m.m. i 22 kapitlet IL torde också underprissättning kunna tillåtas i vissa fall om det föreligger koncernbidragsrätt mellan företagen. Regeringen uttalade följande i samband med införandet av reglerna (prop. 1998/99:15 s. 163).

Enligt uppgift förekommer det i administrativ praxis att uttagsbeskattning underläts vid löpande tjänster mellan företag utan ersättning eller till underpris, t.ex. i form av koncerninterna tjänster eller ränta på lån som understiger marknadsmässig ränta. I den mån detta förekommer torde det grunda sig på en pragmatisk tillämpning av reglerna om koncernbidrag. Dessa regler är inte aktuella i det föreliggande lagstiftningsärendet. Regeringen går inte här vidare in på denna fråga.

För det andra gäller uttagsbeskattningsreglerna just underprissättning. Någon allmän bestämmelse om korrigeringar vid överprissättning finns inte. Därmed inte sagt att överprisöverlåtelse skulle vara generellt tillåtna. Men i avsaknad av en allmän bestämmelse ökar naturligtvis osäkerheten om hur en överprissättning skall hanteras. I samband med lagstiftning 1965 diskuterade departementschefen frågan vad som gällde utanför de då gällande korrigeringsreglerna i 43 § 1 mom. KL (numera 14 kap. 19–20 §§ IL, prissättning med utländska företag) och 57 § 3 mom. KL (handlade om prissättning mellan bolag i olika kommuner på den tiden när juridiska personer var skattskyldiga också till kommunal inkomstskatt, regeln därför borttagen). Han uttryckte då följande uppfattning (prop. 1965:126 s. 54).

Det förhållandet att möjligheten att göra dolda vinstöverföringar inte författningsmässigt regleras i andra fall än när det är fråga om vinstöverföring till utlandet eller mellan olika kommuner innebär enligt min mening inte att en obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen i övrigt alltid skall föreligga. Å andra sidan anser jag i likhet med flera remissinstanser, att en omräkning inte bör ske av de berörda företagens inkomster på grund av att de sinsemellan tillämpat onormal prissättning, om samma vinstöverföring skulle ha godkänts i form av öppet koncernbidrag på sätt jag nyss förordat. Lämnas uppgift om överföringen i deklarationen bör den behandlas som ett öppet koncernbidrag. I de fall då en resultatutjämning genom sådant koncernbidrag inte är medgiven bör emellertid vinstöverföringen via prissättning liksom hittills skett i praxis godtas skattemässigt endast inom vissa gränser. Är avvikelser i prissättningen alltför stor kan det, som utredningen framhåller, inte längre sägas vara fråga om en prissättning i egentlig mening vid affärer mellan företagen. Det är då fråga om en vinstdisposition och inte om omkostnad och intäkt i förvärvskälla. /.../ Det ligger i sakens natur att den onormala prissättningen alltid skall underkännas, när vinstöverföringen är ett led i åtgöranden, som syftar till att erhålla obehörig förmån i beskattningshänseende. Således skall onormal prissättning inte godtas om den som tillförs vinst är skattskyldig för utdelning från givaren. Då det gäller vinstöverföring mellan två företag genom prissättning på varor och tjänsteprestationer vid affärer mellan företagen, står dock företagen i regel i sådant förhållande till varandra att om det ena företaget äger aktier i det andra dessa aktier utgör organisationsaktier. Vinstöverföringen bör då inte anses innebära att gällande regler om dubbelbeskattning och kedjebeskattnings kringgås.

Liknande uppfattning om rättsläget har senare uttalats av bl.a. företagsskatteutredningen (SOU 1977:86 s. 290).

Av departementschefens uttalande 1965 kan å ena sidan dras slutsatsen att det utanför det lagreglerade området inte förelåg eller föreligger någon obegränsad rätt till vinstutjämning via prissättningen. Den slutsatsen torde ha förstärkts

genom den omfattande lagstiftningen på omstruktureringsområdet de senaste åren. Å andra sidan kan väl vissa slutsatser dras om när dolda inkomstöverföringar är möjliga. För det första gäller detta som nämnts ovan, när öppna koncernbidrag får ges. Det gäller självfallet när en öppen redovisning sker i självdeklarationen (varvid man inte längre kan kalla dem dolda) men också sannolikt om de inte redovisas öppet, men alla andra förutsättningar för öppna koncernbidrag är uppfyllda. Det är troligen detta som avsågs med det ovan citerade uttalandet i proposition 1998/99:15.

Vidare kan av 1965 års uttalande konkluderas att begränsade inkomstöverföringar genom prissättningen kan tillåtas även om öppna koncernbidrag inte får ges, i enlighet med vad som tidigare tillåts i praxis. Härmed avsågs sannolikt vad som kallats koncernbidrag som omkostnad, se avsnitt 4.5.2, eftersom departementschefen hänvisade till att det vid alltför kraftig prisavvikelse blir fråga om en vinstdisposition och inte om en omkostnad och intäkt i förvärvskälla. Genom kopplingen till att det skulle vara fråga om omkostnad och intäkt i förvärvskälla synes det vara tveksamt om inkomstöverföring via prissättningen kan ske mellan företag som inte normalt handlar med varandra, om man undantar de fall där inkomstskattelagen uttryckligen medger det (t.ex. vid underprisöverlåtelser i 23 kapitlet IL). Men det är inte särskilt uppseendeväckande att inkomstöverföringar kan ske när det gäller koncernbidrag som omkostnad. Det är ju då fråga om en sedvanlig driftkostnad, och egentligen inte om en inkomstöverföring.

Avslutningsvis kan sägas att frågan om tillåtligheten av dolda inkomstöverföringar fortfarande hör till de mer svårbedömda. Utöver vad som ovan kunnat konstateras kan sägas, att det inte är omöjligt att något utrymme finns härför. Men enligt min mening måste tidigare praxis och andra rättskällor i betydande utsträckning ha minskat i betydelse bl.a. eftersom det förekommit så omfattande omstruktureringslagstiftning. Möjligheter till dolda inkomstöverföringar uppstår inte i ett vakuum utan är beroende av den reglering som finns av öppna koncernbidrag, uttagsbeskattning och andra omkringliggande regler. Eftersom dessa har skärpts till borde det tänkbara området för dolda inkomstöverföringar ha minskat. För en mer omfattande redogörelse för utvecklingen av dolda inkomstöverföringar kan hänvisas till min bok *Koncernbeskattning* (3 upplagan 1995 s. 75–79).

4.5.4 *Prissättning mot utländska koncernföretag*

4.5.4.1 *Allmänt*

När det gäller prissättning av exempelvis varor och tjänster i relationen med utländska koncernföretag innehåller 14 kap. 19–20 §§ IL (tidigare 43 § 1

mom. KL) alltsedan kommunalskattelagens tillkomst särskilda bestämmelser som syftar till att skydda det svenska beskattningsunderlaget. Bestämmelserna har dock vid tre tillfällen, 1965, 1982, och nu senast genom IL undergått förändringar. 14 kap. 19 § IL ger uttryck för den s.k. armlängdsregeln. Armlängdsregeln, eller arm's length rule (principle) är den internationellt accepterade normen för bedömning av transaktioner mellan närstående företag inom multinationella koncerner. Den innebär att närstående företag skall handla med varandra på samma villkor som de handlar med fristående, oberoende företag, med andra ord, de skall handla med varandra som om de befinner sig minst på armlängds avstånd.

Det är många faktorer som påverkar beslut om prissättningen inom en multinationell koncern. Inkomstskatter kan innebära att koncernen söker minimera sin totala skattebelastning genom att i så stor utsträckning som möjligt förlägga resultatet till koncernföretag som beskattas med låg skattesats. Men också tullar, pris- och valutaregleringar m.m. utgör exempel på offentliga regleringar som kan styra prissättningsbesluten. Även privaträttsliga bestämmelser såsom det aktiebolagsrättsliga minoritetsskyddet och redovisningsbestämmelser kan påverka.

Nu nämnda faktorer, vilka kan påverka koncernen att avvika från marknadsmässiga priser, motverkas av andra faktorer. Det är också viktigt att konstatera, att det som regel föreligger rent företagsekonomiska motiv för prissättningsbesluten. Sett ur moderföretagets synvinkel är det t.ex. från bl.a. kontrollsynpunkt viktigt att varje dotterföretag/division redovisar sitt verkliga resultat opåverkat av manipulationer med prissättningen. I annat fall är det svårt att fastställa om dotterbolagets verksamhet har varit lönsam eller ej. Rent allmänt torde risken för avsiktliga prismanipulationer minska ju större den multinationella koncernen är. Det hindrar inte att prissättningen ändå kan bli felaktig. Sett från det land vars skatteunderlag genom felaktig prissättning blivit överflyttat till ett annat land är anledningen till den avvikande prissättningen ointressant. En korrigering måste ändå ske för att beskattningsunderlaget inte skall bli lidande. Man bör alltså betrakta 14 kap. 19 § IL som en ren korrigeringsregel.

Om följande rekvisit är uppfyllda skall resultatet av en näringsverksamhet korrigeras.

1. Resultatet av en näringsverksamhet skall ha blivit lägre till följd av ett avtal vars villkor avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare (marknadsmässiga villkor eller armlängdsvillkor). Avvikelsen får inte bero på andra orsaker än den ekonomiska intressegemenskapen dem emellan.

2. Den som på grund av avtalsvillkoren fått ett högre resultat skall inte beskattas i Sverige för resultatet enligt bestämmelserna i IL eller på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal.
3. Det skall föreligga ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna.

Rättsföljden är att resultatet skall beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om villkoren varit marknadsmässiga.

4.5.4.2 Bestämning av de närstående parterna

Den part som kan träffas av en upptaxering p.g.a. bestämmelsen kan utgöras av vilket subjekt som helst som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Det kan exempelvis vara en fysisk person som driver näringsverksamhet. För aktiebolag sker all beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Därför är 14 kap. 19 § IL i princip tillämplig på alla transaktioner ett aktiebolag genomför med utländska koncernföretag eftersom det alltid är näringsinkomsten som påverkas.

Näringsidkaren skall ha handlat med någon som inte är skattskyldig för den överförda inkomsten i Sverige. Man får således undersöka om motparten är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige för den överförda inkomsten. Genom denna konstruktion kommer 14 kap. 19 § IL att i praktiken främst omfatta internationella transaktioner.

Bestämmelsen är inte tillämplig på sådana transaktioner som ägt rum mellan ett fast driftställe (filial) och dess huvudkontor i annat land. Det kan exempelvis gälla överföring av varor från ett bolag i ett land till dess fasta driftställe i Sverige. Den kräver för sin tillämpning att ett avtal har ingåtts och man kan så att säga inte träffa avtal med sig själv. Dessutom har inkomsten överförts till någon som är skattskyldig för densamma i Sverige. Det står dock inte de skattskyldiga fritt att använda vilka avräkningsvärden som helst för transaktioner mellan filialen och övriga delar av företaget. Vid införandet av 1955 års Filiallag uttalade departementschefen att denna typ av transaktioner borde kunna korrigeras med stöd av "de allmänna grunderna för den skattemässiga inkomstberäkningen". Det som framför allt torde kunna aktualiseras är bestämmelserna om uttagsbeskattning. Eftersom aktiebolag endast har en förvärvskälla kan det därför vara svårt angripa transaktioner mellan ett svenskt aktiebolag och dess utländska filial.

Frågan om tillämpligheten av korrigeringsregeln på fasta driftställen är dock mer komplicerad än så. Transaktioner som skett mellan ett utländskt subjekts fasta driftställe i Sverige och andra rättssubjekt torde omfattas av 14 kap. 19 §

IL. I dessa fall finns det två parter varför avtal kan slutas. Av 14 kap. 19 § IL framgår heller ingen begränsning till enbart svenska subjekt.

4.5.4.3 Ekonomisk intressegemenskap

Det måste också föreligga sannolika skäl att anta att de båda avtalsparterna befinner sig i ekonomisk intressegemenskap. Enligt 14 kap. 20 § IL anses ekonomisk intressegemenskap föreligga då "en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital" eller då "samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital."

Lagrummet är exemplifierande men i denna beskrivning torde alla koncernstrukturer passa in. Även indirekt ägande genom exempelvis bulvan konstituerar ekonomisk intressegemenskap. Det uppställs inga formella krav på viss ägarandel eller liknande. Är ägarsambandet mellan de berörda bolagen alltför svagt är det dock svårt att beteckna det som ekonomisk intressegemenskap.

Gemensamma ekonomiska intressen kan också föreligga mellan en borgenär och en gäldenär. I den mån en part investerat i ett annat företag, oavsett formen för investeringen, är det lätt att inse att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Men anvisningspunkten talar också om att deltagande i ledning eller övervakning kan innebära ekonomisk intressegemenskap. Slutligen bör betonas att det är existensen av en reell och inte formell intressegemenskap som är avgörande.

När det gäller större, väletablerade koncerner torde intressegemenskapsrekvisitet oftast inte vålla några större problem. I andra fall kan det vara svårt för det allmänna att styrka förekomsten av ekonomisk intressegemenskap. Endast ena parten befinner sig i Sverige. Svårigheter att erhålla tillräcklig information från det andra landet kan leda till att man inte kan visa att intressegemenskap föreligger. Vid 1982 års lagändring mildrades därför det allmännas beviskrav avseende intressegemenskapsrekvisitet. Numera är det tillräckligt om det föreligger sannolika skäl att anta att intressegemenskap finns mellan parterna. Avvikelser från marknadsmässiga priser kan ju definitionsmässigt bara inträffa mellan närstående parter. Man kunde därför tycka att det skulle vara tillfyllest att visa på avvikelser från marknadsmässiga villkor. Men det är också så att det marknadsmässiga priset ligger inom ett visst intervall. Det är därför inte alltid säkert att en felaktig prissättning behöver innebära att parterna befinner sig i ekonomisk intressegemenskap. Intressegemenskapsrekvisitet torde därför vara nödvändigt. En alltför kraftig avvikelse från ett marknadsmässigt pris utgör naturligtvis en klar antydning om att intressegemenskap föreligger.

4.5.4.4 Avvikelse från marknadsmässiga villkor

Armlängdsregeln bygger på att närstående koncernföretag handlar med varandra till marknadsmässiga priser. För att få reda på om så har skett skall man jämföra den koncerninterna transaktionen med de villkor som oberoende parter skulle ha använt. OECD:s skattekommitté antog 1995 nya riktlinjer avseende skatterättsliga metoder och frågor vid prissättningen mellan närstående företag, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Dessa så kallade OECD Guidelines bygger vidare på skriften *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979) och några andra mindre skrifter. I Guidelines finns olika metoder angivna för att fastställa armlängdspriset. Dessa metoder är i och för sig inte formellt bindande för svenskt vidkommande men ger en god vägledning för tillämpningen av 14 kap. 19 § IL på konkreta transaktioner. Eftersom lagregeln i sig inte innehåller några bestämmelser om hur armlängdspriset framtages, bara att det skall användas, måste man utfylla regeln vid den praktiska tillämpningen. OECD:s skrift fyller denna funktion.

I OECD Guidelines redovisas ett antal metoder för att avgöra om den prissättning två närstående företag tillämpar är densamma som skulle varit fallet om företagen varit fristående från varandra. Det innebär att prissättningen skall jämföras med vad oberoende företag skulle ha tillämpat. För att kunna konstatera att oberoendetransaktionen är jämförbar uppställs en del kriterier att användas vid analysen. Det gäller sådana faktorer som prestationens kvalitet, kvantitet, leverans- och kreditvillkor, vilken marknad det gäller, o.s.v.

Ett viktigt redskap är utförandet av en funktionsanalys. Utgångspunkten är att prissättningen normalt återspeglar värdet på de funktioner respektive företag bidrar med i transaktionen. Det kan t.ex. röra sig om vilken part som tillverkar en produkt, hopsättning av densamma, underhåll, inköp, distribution, marknadsföring, finansiering, managementinsatser, forskning- och utveckling m.m. Man beaktar också vilka tillgångar som används, och vilken part som står för olika risker i transaktionen.

Guidelines tillhandahåller ett flertal metoder för att bestämma armlängdspriset. Någon bestämd prioritetsordning anges inte längre. De tre s.k. traditionella transaktionsbaserade metoderna är marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplussmetoden. Marknadsprismetoden, the comparable uncontrolled price method (CUP), är den mest direkta metoden. Tyngdpunkten

ligger här på att finna jämförbara transaktioner, särskilt när det gäller varu-transaktioner.

Återförsäljningsprismetoden, the resale price method, är en indirekt metod för att utröna armlängdspriset mellan två närstående företag. För att finna armlängdspriset mellan företag A och företag B utgår man härvid från det pris bolag B erhåller när B återförsäljer varan till ett oberoende företag C. Från detta pris avräknas sedan ett marknadsmässigt vinstpåslag. Detta vinstpåslag erhåller man genom en jämförelse i första hand med det vinstpåslag som återförsäljaren B använt när denne både köpt och sålt samma produkt från oberoende företag.

Den tredje traditionella metoden för att fastställa armlängdspriset är kostnadsplusmetoden, the cost plus method. Utgångspunkten är de kostnader bolag A haft för att producera (eller köpa) varan eller tjänsten. Till denna kostnad läggs ett marknadsmässigt vinstpåslag, hämtat från en oberoende transaktion avseende samma marknadsled. På detta sätt får man fram ett armlängdspris.

Nytt i Guidelines är de transaktionsbaserade vinstmetoderna, transactional profit methods. Dessa är hämtade från amerikansk rätt. Det är två huvudmetoder, vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden.

Vinstfördelningsmetoden (PSM, profit split method) innehåller två steg. Inledningsvis fastställer man vinsten från närståendetransaktionen. Om man skall fastställa armlängdspriset mellan närstående parterna A och B, där varan slutligen säljs till oberoende parten C, fastställs först vinsten på hela kedjan AC. Om A producerar varan för 10, säljer den till B för 20, vilken säljer varan vidare till C för 25, är vinsten 15 (25–10). Vinsten på 15 fördelas sedan mellan A och B motsvarande den fördelning som skulle ha ägt rum i ett armlängdsavtal, dvs. som om A och B inte var närstående. Härfor krävs en funktionsanalys. Vinstfördelningen kan sedan följa det relativa värdet på de funktioner respektive företag bidrar med (contribution analysis) eller genom att A och B först erhåller en avkastning på de prestationer man bidragit med innan resten fördelas mellan dem efter vad som skulle ägt rum mellan oberoende företag (residual analysis). först.

Nettomarginalmetoden (TNMM, transactional net margin method) utgår från den nettovinstmarginal som uppstår i en närståendetransaktion i förhållande till en lämplig bas. Basen kan t.ex. utgöras av kostnader, omsättning eller tillgångar. Till sitt funktionssätt liknar därför nettomarginalmetoden återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden. Antag att ett företag A har en försäljning till ett närstående företag på 10, kostnad för sålda varor på 1 och således en bruttovinst på 9. Bruttovinsten reduceras med indirekta kostnader på 4 varefter en rörelsevinst, nettovinst, på 5 återstår. Nettovinstmarginalen i relation till omsättningen blir således 50 procent. Denna nettovinstmarginal skall jämföras med en oberoende nettovinstmarginal, som i sig kan hämtas från transaktioner som företaget A har haft med oberoende företag.

Det kan slutligen nämnas att OECD är restriktiv i sin inställning till de transaktionsbaserade vinstmetoderna och avvisande gentemot den i USA tillämpade CPM (comparable profits method).

I svensk rätt har egentligen endast ett renodlat prissättningsmål avseende varor och tjänster avgjorts. Detta mål, RÅ 1991 ref. 107, torde vara ett av de mest omfattande målen som överhuvudtaget avgjorts. Frågan gällde om AB Svenska Shell för beskattningsåren 1976–1981 hade betalat ett för högt pris till Shell International Petroleum Company, SIPC, i Storbritannien, för råolja och frakter.

Regeringsrätten ansåg bland annat att det många gånger var mer i överensstämmelse med lagstiftningens grunder att inrikta bedömningen av prissättningen på de långsiktiga effekterna av de grunder och metoder för prissättningen som tillämpats. Vid långvariga affärsförbindelser mellan parterna kan man således inte tillämpa 14 kap. 19 § IL så fort det för någon enstaka transaktion föreligger en prisavvikelse.

Det skulle här föra för långt att redogöra för Regeringsrättens bedömningar i själva prissättningsfrågan. Av stor principiell betydelse är dock att Regeringsrätten ansåg att de metoder för att fastställa armlängdspriset som anges i den ovannämnda rapporten (från 1979) från OECD samt de uttalanden som sker i den i relevanta delar kan tjäna till ledning vid tolkning av 14 kap. 19 § IL.

Ett lite speciellt mål är RÅ 1984 1:83 (Upjohn). Ett svenskt bolag debiterade ett utländskt systerbolag för utförda marknadsföringstjänster. Ersättningen bestämdes att uppgå till de kostnader det svenska bolaget haft. Regeringsrätten ansåg, med hänsyftning bland annat till att en väsentlig del av det utländska bolagets omsättning i Sverige betalats ut till företag i Sverige, att det allmänna inte med tillräcklig grad av sannolikhet gjort troligt att ersättningen understeg marknadsmässigt pris.

Mellan koncernbolag kan förekomma såväl kortfristiga som långfristiga krediter. Långfristiga krediter kan ofta anta karaktär av eget kapital. Klassificeringen får betydelse för hur vinsthemtagningen skall behandlas skatterettsligt. När det gäller eget kapital utgör vinsthemtagningen icke avdragsgill utdelning. Föreligger lån utgör avkastningen ränta, vilken är avdragsgill. Det kan naturligtvis också föreligga mellanformer såsom vinstandelslån. Om förhållandet mellan eget kapital och lån är alltför stort talar man om att bolaget är underkapitaliserat, s.k. thin capitalization. Det framgår av RÅ 1990 ref. 34, att 14 kap. 19 § IL inte kan tillämpas för att omklassificera lån till eget kapital.

Moderbolaget hade omvandlat ackumulerade varuskulder till lån. Det svenska dotterbolagets aktiekapital uppgick till 13 miljoner och lånet till 65 miljoner kronor. I målet hade det allmänna med stöd av nuvarande 14 kap. 19 § IL velat vägra avdrag för räntebetalningar därför att dotterbolaget haft för lågt eget kapital i förhållande till lånets storlek. Målet avsåg 1982 års taxering.

En viktig fråga i samband med armlängdsregeln avser s.k. set-offs. Mot ett påstående om att prissättningen på t.ex. varor är för hög kan företaget invända att det betalat för lite för exempelvis tjänster utförda av det utländska företaget. Set-offs är besvärliga därför att många och svåröverblickbara frågor kan bli aktuella. Varken lagtext eller förarbeten ger någon direkt vägledning. Det gavs i stället i Shell-målet. Regeringsrätten ansåg att kvittning mellan över- och underprissättning kunde ske inte enbart samma beskattningsår utan också sett över en längre tidsperiod. Det viktiga ansågs vara att prissättningssystemet i ett längre perspektiv är godtagbart ur armlängdssynpunkt. Därmed kan också principen om beskattningsårets slutenhet komma att brytas vid tillämpning av lagrummet. Praxis har dock även före Shellmålet varit relativt generös när det gäller att anlägga en helhetssyn på förhållandet mellan parterna.

I RÅ 1979 1:40 (Öberg) köpte det svenska moderbolaget det portugisiska dotterbolagets hela produktion av filar. Moderbolaget underlät att utta ränta på dess fordringar på dotterbolaget. Regeringsrätten anlade en helhetssyn. Man antog att om dotterbolaget haft att erlægga ränta på fordringarna skulle dess produktionskostnader stigit i motsvarande mån. Dotterbolaget skulle då ha varit tvunget att höja priserna på filarna i samma utsträckning varför moderbolagets rörelseinkomst genom den underlåtna räntan inte blivit mindre än den annars skulle ha blivit. I ett annat mål, RÅ 1980 1:59 (LME), hade det svenska moderbolaget beviljat ett australiensiskt dotterdotterbolag ett räntefritt lån. Moderbolaget hävdade bl.a. att räntefriheten var betingad av företagsekonomiska och handelspolitiska skäl, samt att man kunnat kompensera sig genom licensavgifter, ökad försäljning av varor och ersättning för utförda tjänster. Regeringsrättens majoritet (3–2) ansåg att bedömningen enligt 43 § 1 mom. KL (nuvarande 14 kap. 19 § IL) inte kan begränsas till enstaka led i förbindelserna mellan kontrahenterna. Underlåtenhet att utta ränta kan enligt Regeringsrätten också förekomma mellan oberoende företag om långgivaren blir kompenserad genom prissättningen på t.ex. varor.

Den skattskyldige har bevisbördan för att de från armlängdsvillkor avvikan- de villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap, 14 kap. 19 § 3. IL. Dessa skäl kan betecknas som affärsmässiga skäl. Härmed åsyftades i förarbetena t.ex. sådan särskild prissättning som kan äga rum i syfte att underlätta introducerandet av en ny vara på marknaden, eller en befintlig vara på en ny marknad. Denna verksamhet brukar kallas för marknadsintroduktion eller

market penetration. Den särskilda prissättningen kan också avse s.k. igångsättningskostnader dvs. att ett moderbolag via prissättningen subventionerar ett nystartat dotterbolag under den första tiden. Det är en sak att hänvisningen till affärsmässiga skäl innebär att ett företag för en begränsad tid får gå under det normalt gällande priset. Men en sådan "underprissättning" kan också ske i förhållande till oberoende företag, och innebär att priset ändå är marknadsmässigt. Frågan kommer dock i ett annat läge om affärsmässiga skäl innebär att bolag får gå under marknadsintroduktionspriset även till närstående företag. Det är inte alls säkert att så får ske. I RÅ 1984 1:16 (Edet) tilläts dock ett moderbolag att underlåta att belasta dotterbolaget med räntekostnader under uppbyggnadsskedet. Målet avsåg eftertaxering för åren 1973–1977, dvs. före införandet av nuvarande 14 kap. 19 § 3. IL.

I Shell-målet, RÅ 1991 ref. 107, berördes också frågan om affärsmässiga skäl. Domstolen ansåg att ett hänsynstagande till affärsmässiga skäl måste göras redan vid bedömningen av om en prisavvikelse skett i de fall där det inte föreligger några jämförelsepriser. Bedömningen därför måste ske utifrån antaganden om vad oberoende parter skulle ha överenskommit.

5 Underskottsframföring

5.1 Inledning

Det har redan tidigare framhållits att lagstiftaren har valt att beskatta de olika skattesubjekten för det resultat som uppkommit under beskattningsåret. Om resultatet för ett inkomstslag är negativt följer härav att detta underskott inte går att föra vare sig framåt eller bakåt i tiden. Man talar om beskattningsårets slutenhet. Det går heller inte att flytta ett underskott från ett skattesubjekt till ett annat. Från dessa utgångspunkter finns dock ett flertal undantag. För enskilda näringsidkare kan exempelvis nämnas rätten enligt 62 kap. 3 § IL att för det år man påbörjar en aktiv näringsverksamhet och de fyra följande beskattningsåren göra avdrag för underskott av näringsverksamhet som allmänt avdrag. Vidare medges enskilda näringsidkare som upphör med verksamheten avdrag med 70 procent av underskottet i inkomstslaget kapital, 42 kap. 34 § IL.

Det finns också regler om underskottsframföring i 14 kap. 11 § IL avseende vissa utländska juridiska personer. Det gäller s.k. CFC-bolag vilkas inkomster skall beskattas hos delägarna. Normalt borde underskottet dras av hos delägarna men det förhindras av 14 kap. 11 § 1 st. IL. Beräkningsenheten (den utländska juridiska personen) är inte densamma som själva skattesubjektet, vilka utgörs av delägarna. Eftersom avdrag inte medges på delägarnivån, har man här varit tvungen att ange att ett underskott vid beräkningen av den utländska juridiska personens resultat skall dras av nästföljande beskattningsår. Ytterligare framföringsbestämmelser finns i 14 kap. 12–13 §§ IL avseende fysiska personer och i 14 kap. 14–15 §§ IL avseende delägare i kommanditbolag m.m.

När det gäller överföring av underskottsavdrag mellan skattesubjekt är detta möjligt endast i begränsad utsträckning. Ett undantag gäller dock vid kvalificerad fusion eller fission. Dessa regler är beskrivna i avsnitt 9.4.2. Vidare innebär handelsbolagskonstruktionen i sig en viss möjlighet att föra underskott mellan skattesubjekt, framför allt när det är fråga om aktiebolag som delägare.

Definitionen av underskott av näringsverksamhet anges i 14 kap. 21 § IL. Resultatet framkommer genom att intäkterna har minskats med kostnaderna. Om kostnaderna överstiger intäkterna uppkommer ett underskott i näringsverksamheten. För enskilda näringsidkare finns enligt 14 kap. 22 § IL möjligheten dels enligt andra stycket att efter eget val dra av underskottet samma beskattningsår, dels enligt första stycket tvingande bestämmelser om att underskott *skall* dras av samma beskattningsår. För alla skattesubjekt finns bestämmelsen i tredje stycket som anger att ett underskott i näringsverksamhet skall dras av ett senare beskattningsår enligt bestämmelserna i framför allt 40 kapitlet IL.

Reglerna om underskottsframföring i 40 kapitlet IL får också förstås mot de allmänna resultatutjämningsmöjligheterna mellan skattesubjekt. Genom öppna koncernbidrag kan överskott i en del av koncernen kvittas mot underskott i en annan del. Denna kvittning eller resultatutjämnings bör principiellt vara begränsad till den ekonomiska verksamhet och de ekonomiska resultat som har genererats under den tid som koncernbolagen varit i intressegemenskap. Underskott som ligger utanför den här intressegemenskapstiden eller som ur koncernens synvinkel inte är realiserade underskott bör principiellt inte kunna utnyttjas. Detta är en följd av neutralitetsprincipen. För ett aktiebolag som har gått med driftunderskott uppkommer ett skattemässigt underskott vilket ackumulerat skjuts framåt i tiden. Om en juridisk person köper underskotts företaget finns möjlighet att genom exempelvis koncernbidrag utnyttja det underskott som uppkommit under en tid när inte koncerngemenskapen existerat. Det behövs därför regler som begränsar möjligheterna till handel med underskottsavdrag. Dessa s.k. begränsningsregler innebär begränsningar för det sålda underskotts företaget att dra av tidigare års underskott.

De första förlustutjämningsreglerna kom genom 1960 års förlustavdragslag. Denna lag innehöll begränsningsregler efter ägarbyte. Bestämmelserna härom överfördes i samband med skattereformen 1991 till 2 § 15–16 mom. SIL. Den 1 januari 1994 trädde underskottsavdragslagen (UAL) i kraft vars regler numera finns överförda till 40 kapitlet IL.

Rätten till underskottsframföring, s.k. "loss carry forward" är obegränsad i tiden. Enligt 40 kap. 2 § IL skall ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i 40 kapitlet IL eller i vissa andra lagrum. Genom uttrycket "kvarstår" anges att bara de underskott som inte redan dragits av föregående år skall dras av. Ett underskott är således något som överförs, "rullas in" från det nästföregående beskattningsåret. Det innebär att om ett företag avyttras kommer det "underskott" som uppkommer avyttringsåret inte att påverkas av några begränsningsregler.

Den skattskyldige har inget val utan måste göra avdrag för underskottet. Det innebär som nämnts att vi har en i tiden obegränsad underskottsframföring framåt. Däremot finns ingen uttrycklig rätt till s.k. "carry back". I praktiken kommer dock periodiseringsfunds systemet att fylla den funktionen genom att det tillåter tidigare års vinster att sparas för att tas fram det senare år då man haft stora kostnader. Den fyller härigenom samma funktion avseende "carry back" som det tidigare skatteutjämningsreservsystemet gjorde.

De begränsningar som finns i andra kapitel i IL behandlar jag senare i avsnitten om underprisöverlåtelser, fusioner och verksamhetsavyttringar.

5.2 Översikt av begränsningar i rätten till underskottsavdrag

Huvudregeln enligt 40 kap. 2 § IL är således att ett underskott från det föregående beskattningsåret skall dras av. Rätten att dra av underskott är dock begränsad efter att underskottsföretag undergått en ägarförändring. Det två spärarna är *beloppsspärren* och *koncernbidragsspärren*. Spärreglerna efter ägarförändringar är förenklat uttryckt uppbyggda på följande sätt. Om ett underskottsföretag bytt ägare, dvs. normalt när ett annat skattesubjekt erhållit ett bestämmande inflytande över underskottsföretaget eller underskottsföretaget erhållit det bestämmande inflytandet över ett annat företag, är avdragsrätten för underskott kringskuren av beloppsspärren och koncernbidragsspärren.

Beloppsspärren innebär att ett underskottsföretag som omfattats av en ägarförändring går miste om den del av underskottet som överstiger dubbla utgiften för att erhålla det bestämmande inflytandet, 40 kap. 15 § IL. Koncernbidragsspärren innebär en begränsning av rätten att dra av underskott mot erhållna koncernbidrag det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de därpå följande fem beskattningsåren, 40 kap. 18 § IL.

Lagstiftaren har försökt att utforma spärregler som är neutrala med avseende på ägarförändringar, dvs. den skattskyldige skall ha samma rätt till avdrag som om en ägarförändring inte hade skett. Beloppsspärren är till för att förhindra handel med underskottsföretag. Koncernbidragsspärren syftar till att säkerställa att en skatteutjämning mellan företag endast kan ske för den tid när företagen tillhörde samma koncern. I samband med lagstiftningsarbetet diskuterades huruvida man dessutom skulle ha en kapitaltillskottsspärr. Syftet med en sådan vore att försvåra tillskott av kapital till underskottsföretaget vilket hos detta företag skulle kunna generera intäkter av olika slag, främst ränteintäkter. Kapitaltillskottsspärren kom dock inte att införas. Det kan dock noteras att kapitaltillskott i form av tillgångsöverföringar inte alltid är möjliga enligt reglerna om underprisöverlåtelse om det förvärvande företaget har ett underskott, se avsnitt 6.6.6.

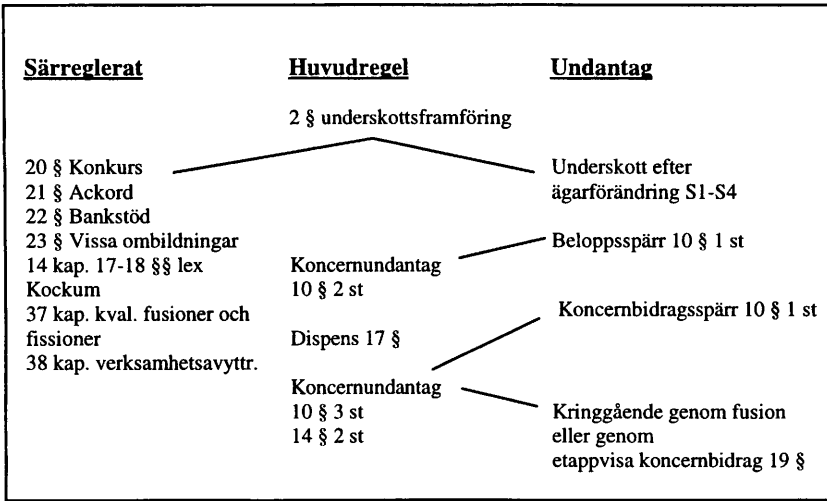


Fig. 5 a

Ovanstående bild visar på komplexiteten i begränsningsreglerna efter ägarbyte. Eftersom en ägarförändring anses ha ägt rum när det bestämmande inflytandet har övergått till ny ägare kommer också rent koncerninterna överlåtelser av företag att träffas av spärreglerna. Detta är inte önskvärt eftersom det försvårar omstruktureringar inom en befintlig koncern. Särskilda undantag finns därför i såväl beloppsspärren som i koncernbidragsspärren för koncerninterna ägarförändringar. Syftet är att undanta dessa från spärreglerna. Genom koncernundantagen är man således åter vid huvudregeln om underskottsframföring. Koncernundantagen kan dock öppna för kringgåendemöjligheter. Därför har lagstiftaren, såvitt gäller koncernbidragsspärren, varit tvungen att införa undantag från koncernundantaget. Det gäller exempelvis för kringgående genom fusion eller genom etappvisa koncernbidrag.

5.3 Vissa definitioner

I 40 kap. 3–8 §§ IL ges de definitioner som kommer till användning i begränsningsreglerna. I jämförelse med den tidigare underskottslagen är ett par definitioner borttagna. Det gäller begreppen "annat rättssubjekt" och "gammalt underskott". Begreppet gammalt underskott är borta eftersom hela 40 kapitlet IL bara handlar om underskott som uppkommit nästföregående beskattningsår. Uttrycket "annat rättssubjekt" kritiserades hårt av lagrådet och är

i stället ersatt i de aktuella spärssituationerna (spärssituation 2 och 3, se nedan) med en direkt bestämning av de vilka rättssubjekt som avses.

Begreppet "företag" definieras i 40 kap. 3 § IL. Med svenskt aktiebolag avses också försäkringsaktiebolag (jmf. 2 kap. 4 § IL) och bankaktiebolag (i bankrörelselagens 1 kap. 1 § 3 st. anges att för dessa gäller vad som är stadgat för aktiebolag). Man kan också notera att utländska bolag omfattas av begreppet "företag". Definitionen av utländskt bolag återfinns i 6 kap. 9 § IL.

Ett centralt begrepp är naturligtvis *underskottsföretag*, 40 kap. 4 § IL. Härmed avses ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller som har ett eget eller övertaget underskott från tidigare beskattningsår som ännu inte har fått dras av p.g.a. koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL eller p.g.a. fusionsspärren i 37 kap. 24–25 §§ IL. Av definitionen följer att också ett utländskt bolag kan vara ett underskottsföretag. Att ett företag kan ha ett övertaget underskott framgår av fusionsreglerna i 37 kapitlet IL, se avsnitt 9.4.2. Ett utländskt bolag kan omfattas av 40 kapitlet IL när det bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe och detta fasta driftställe går med underskott.

En annan central term är *bestämmande inflytande* eftersom de olika spärssituationerna bara är tillämpliga när det bestämmande inflytandet över underskottsföretaget har övergått till ett annat ägarföretag. Lagtexten, 40 kap. 5 § IL, hänvisar här i första hand till den associationsrättsliga lagstiftningen. Det bestämmande inflytandet över ett annat företag anses föreligga om detta är dotterföretag enligt bl.a. 1 kap. 5 § ABL. Häri ligger också ett problem. Enligt den definition som återfinns där sedan 1995 utgör två företag moder- och dotterföretag om det ena företaget, förutom att äga andelar i det andra företaget, dessutom har rätt att utse och avsätta mer än hälften av styrelsen. Om således ett företag ägs till 51 procent av företag A och till 49 procent av företag B, där B äger rätt att utse mer än halva styrelsen, kommer således båda företagen att ha det bestämmande inflytandet över C. Det kan således räcka med ett aktieägaravtal mellan de två ägarföretagen för att minoritetsaktieägaren skall anses ha fått det bestämmande inflytandet om detta aktieägaravtal innebär att man fått rätt att utse mer än halva styrelsen.

När det gäller utländska bolag och underskottsföretag där ägaren är en eller flera fysiska personer m.m. är det inte möjligt att hänvisa till associationsrättslig lagstiftning. I 40 kap. 5 § 3 st. IL anges därför att ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 40 kap. 11 § IL (t.ex. en fysisk person) anses ha ett bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen om dessa hade varit ett svenskt aktiebolag. Man får således göra en hypotetisk prövning enligt aktiebolagslagen för att se om det bestämmande inflytandet skulle ha förelegat om ägarna hade varit svenska aktiebolag.

I 40 kap. 11 § IL uppräknas annan utländsk juridisk person än utländskt bolag, fysisk person, dödsbo och vissa svenska handelsbolag. Dessa kan därför som förvärvare erhålla det bestämmande inflytandet. Det innebär exempelvis att om ett utländskt bolag förvärvas av en annan utländsk juridisk person, än ett utländskt bolag (ett utländskt handelsbolag eller ett CFC-bolag) har detta företag fått det bestämmande inflytande över det utländska bolaget. Detta kan påverka det utländska bolagets rätt till underskottsframföring avseende ett fast driftställe i Sverige.

I RÅ 1998 not 59 hade ett underskotts företag, Blücher AB, bildat ett dotterbolag Nocor AB. Härigenom erhöll Blücher AB det bestämmande inflytandet över Nocor varvid spärrsituation 4 (d.v.s. att ett underskotts företag får det bestämmande inflytandet över ett annat företag, se nedan avsnitt 5.5.4.) inträdde för Blücher. Nocor var ursprungligen inte helägt men efter det att det hade blivit helägt kvarlåg koncernbidragsspärren på bidrag från Nocor till moderföretaget Blücher. Redan själva bildandet av dotterbolaget ledde således till ett bestämmande inflytande.

Även begreppet koncern är definierat, 40 kap. 6 § IL. Här anges tydligt att definitionen avser 40 kap. Det beror på att enligt huvudregeln i 2 kap. 2 § IL också utländska koncerner omfattas av koncernbegreppet. Därför har en viss begränsning måst göras. Den omfattar alla de associationsrättsliga koncernbildningar enligt svensk intern rätt som kan äga rum, och också motsvarande utländska företagsgrupper om moderföretaget hör hemma i en stat inom EES-området eller om moderföretaget är ett utländskt bolag enligt 6 kap. IL. Definitionen är ny och fanns inte i underskottsavdragslagen. Genom att också utländska koncerner kan omfattas är betydelsen av RÅ 1997 not 206 begränsad till koncerner med annan utländsk juridisk person än utländskt bolag som moderföretag. I rättsfallet ägde ett holländskt moderbolag två svenska dotterbolag. Genom att bestämmelserna inkluderar också utländska bolag minskar behovet av att tillämpa icke-diskrimineringsartikeln i de skatteavtal som Sverige har ingått.

Moderföretag är definierat i 40 kap. 7 § IL. Den definitionen återför till vad som är ett företag i 40 kap. 5 § IL. Definitionen fanns inte med i UAL. Den används i koncerndefinitionen i 40 kap. 6 § IL samt i ett fall av spärrsituation 4 i 40 kap. 14 § IL.

5.4 Ägarförändring

Denna term definieras i 40 kap. 8 § IL och avser sådana förändringar i ägandet som avses i de fyra olika spärrsituationerna. Jag återkommer till dem nedan. Gemensamt för spärrsituationerna är att underskotts företaget antingen kommer under nytt bestämmande inflytande eller får det bestämmande infly-

tandet över ett annat företag. Samma gäller om det är dess moderföretag som får sådant inflytande. I båda fallen kan underskottsföretagets underskott komma att utnyttjas av ett subjekt som inte förut haft denna möjlighet. I spärrsituation 1 och 4 anses ett företag ha erhållit det bestämmande inflytandet över ett annat företag om det senare företaget associationsrättsligt är dotterföretag till ägarföretaget. Det kan här noteras att det bestämmande inflytandet kan innefatta flera led. Om företag A erhåller det bestämmande inflytandet över företag B, och B i sin tur har bestämmande inflytande över företag C, innebär detta att företag A har det bestämmande inflytandet över företag C. Denna ägarkedja kan vara lång.

Ett förvärv av företag kan ske på olika sätt. Det kan föreligga ett kontantköp av andelar vilket man finansierat ur egen kassa eller genom lån. I detta fall är köpeskillingen oftast entydig. Ett förvärv kan dock också ske genom en bytestransaktion. Om det sker mot annat än andelar i det egna förvärvande företaget anses man ha förvärvat andelarna i det köpta bolaget för en köpeskillning uppgående till marknadsvärdet på de tillgångar som man utgav. Det föreligger också ett byte, om det köpande företaget betalar med egna andelar. Då föreligger ett andelsbyte. Reglerna om andelsbyten behandlas i kapitel 8. Betalningssättet kan få betydelse vid beloppsspärren, se nedan avsnitt 5.6.

5.5 Fyra spärrsituationer

5.5.1 *Spärrsituation 1*

Spärrsituation 1, S1, är en ägarförändring som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag. I detta fall kan både en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr inträda, 40 kap. 10 § IL.

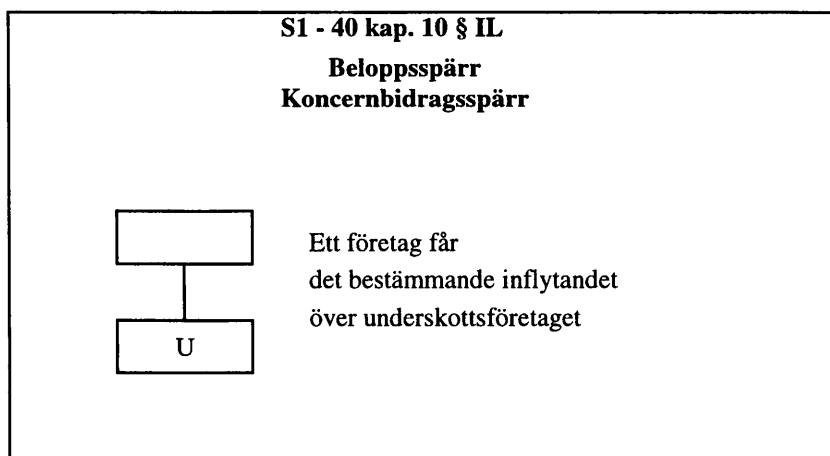


Fig. 5 b

Det här är det traditionella förvärvet av ett underskottsföretag. Som påpekats ovan kan underskottet finnas i ett företag långt ner i en kedja av koncernföretag. Bilden ovan är således förenklad. Vid ett förvärv måste man således undersöka hela koncernstrukturen under det förvärvade företaget för att ta reda på om det finns något underskottsföretag. Huvudregeln är konstruerad på ett sådant sätt att också koncerninterna överlåtelser omfattas. Det är dock inte meningen att koncerninterna förvärv skall utlösa spärregeln. Därför anges i andra stycket att beloppsspärren inte skall inträda om det företag som fått det bestämmande inflytandet ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen. Det kan exempelvis gälla ett dotterföretags förvärv av ett systerföretag (underskottsföretag) från det gemensamma moderföretaget. Av samma skäl skall enligt tredje stycket koncernbidragsspärren inte inträda om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Man kan notera att det finns ytterligare ett koncernundantag i 40 kap. 19 § IL. Jag behandlar detta i samband med beskrivningen av koncernbidragsspärren.

5.5.2 *Spärrsituation 2*

Spärrsituation 2, S2, regleras i 40 kap. 11 § IL. Enligt lagtexten inträder den i andra fall än vid S1. Det innebär att om samma ägarförändring kan falla under såväl S1 som S2, går S1 före. Därmed kommer både beloppsspärren och koncernbidragsspärren att bli tillämpliga, till skillnad mot om enbart S2 är förhanden. S2 utlöser en beloppsspärr vid ägarförändringar som innebär att det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag erhållits av något av följande subjekt:

- en fysisk person
- ett dödsbo
- en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag eller
- ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person, ett dödsbo eller en annan juridisk person än ett utländskt bolag är delägare direkt eller genom ett eller flera svenska handelsbolag.

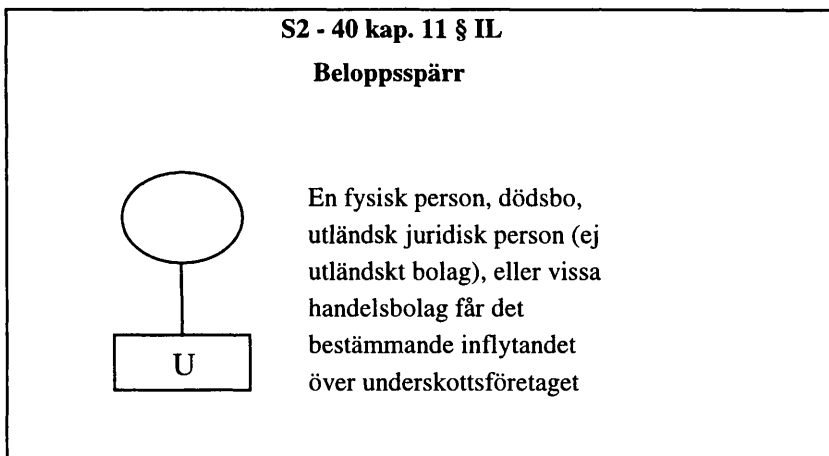


Fig. 5 c

Spärrsituation 2 är som nämnts subsidiär till S1, eftersom den inträder i andra fall än som avses i 40 kap. 10 § 1 st. IL. Enligt bestämmelsen kan också andra utländska juridiska personer än utländska bolag vara förvärvare och utlösa S2. Om det förvärvande företaget är ett utländskt bolag utlöses däremot S1 eftersom det är ett företag i underskottsreglernas mening.

Vid bestämningen av vad som utgör en fysisk person skall också närliggande räknas med, 40 kap. 11 § 2 st. IL. Utgångspunkten är närliggandedefinitionen i 2 kap. 22 § IL, men därutöver skall också svenska handelsbolag där antingen den fysiska personen själv eller en närliggande fysisk person är delägare medräknas. Ett uttryckligt undantag från 2 kap. 22 § IL är att ett dödsbo inte anses vara närliggande till den fysiska personen. Det innebär att eftersom de personer som ingår i närliggande definitionen utgör *en person* utlöser förändringar inom närliggande kretsen ingen beloppsspärr.

Skälet till att enbart beloppsspärren är tillämplig vid S2 är att koncernbidrag inte kan ges mellan de ifrågakommande subjekten. En koncernbidragsspärr vore därför meningslös.

Ursprungligen hade bestämmelsen vissa brister genom att också förändringar i det bestämmande inflytande som uppkommit p.g.a. vissa familjerättsliga fång kunde utlösa en ägarförändring. Numera gäller enligt 40 kap. 13 § 1 st. IL att de där uppräknade familjerättsliga fången; arv, testamente, bodelning eller ändrade familjeförhållanden (exempelvis giftermål), inte utlöser S2.

Vidare gäller S2 heller inte sådana ägarförändringar vid vilka en företagsledare i underskotts företaget har fått det bestämmande inflytandet. Förutsättningen är dock att denne innehaft positionen under de två föregående beskattningsåren. Genom bestämmelsen löses problemet när en kompanjon löser ut den and-

re vid hälftenägende av ett företag. Om inte bestämmelsen fanns skulle ett förvärv av den andre kompanjonens andelar leda till att förvärvaren fick ett bestämmande inflytande och därmed utlösa beloppsspärren trots att förvärvaren ägt andelar och varit verksam i företaget under lång tid.

5.5.3 Spärrsituation 3

Spärrsituation 3, S3, träffar ägarförändringar inom vad som typiskt sett är fåmansföretagssfären. Enbart beloppsspärren är tillämplig. Den tar sikte på att flera fysiska personer eller sådana andra subjekt som uppräknades i S2 gemensamt agerat för att uppnå det bestämmande inflytandet. Här används dock inte begreppet bestämmande inflytande för att ange när beloppsspärren skall inträda. I stället knyts det till *röstetalet*, 40 kap. 12 § IL.

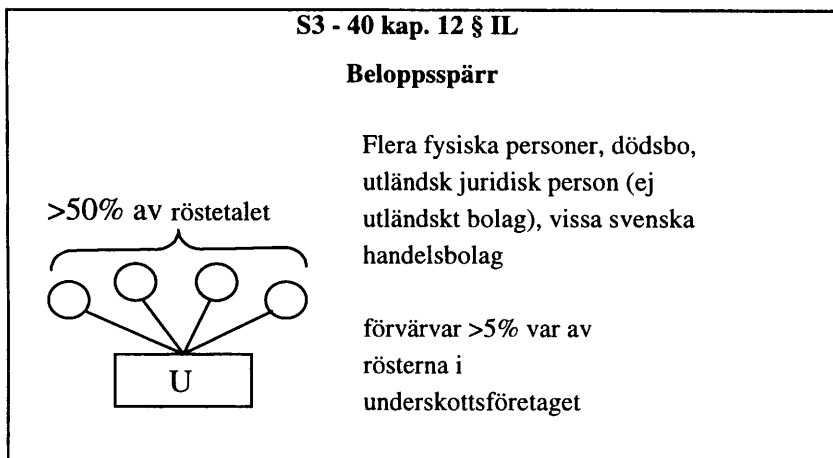


Fig. 5 d

Det finns två kriterier för att beloppsspärren skall utlösas. För det första skall mer än 50 procent av röstetalet ha förvärvats. Vidare skall dessa 50 procent ha förvärvats av personer som var och en har förvärvat andelar om minst 5 procent av rösterna i underskottsföretaget. Bedömningsperioden är fem beskattningsår och det är en löpande tidsräkning. En ny beräkning måste ske varje år. Endast tilläggsförvärv inom perioden räknas med. Äldre innehav än fem beskattningsår inkluderas inte. Det förefaller därför möjligt att genom successiva förvärv erhålla mer än 50 procent av röstetalet utan att utlösa S3 så länge som förvärvsperioden överstiger fem beskattningsår.

Däremot skall aktieförvärv genom emission med lika rätt för andelsägarna inte räknas in i antalet förvärvade andelar, 40 kap. 12 § 3 st. IL. Med förvärv av andel likställs avtal om rätt att förvärva andelar i ett företag och avtal om rätt att besluta i företagets angelägenheter.

På samma sätt som S2 är subsidiär till S1, är S3 subsidiär till såväl S1 som S2, 40 kap. 12 § 1 st. IL.

Förhållandet mellan spärrsituationerna kan med utgångspunkt från ett par exempel i motiven beskrivas på följande sätt: om en fysisk person har bestämmande inflytande över ett fåmansföretag som förvärvar 100 procent av ett förlustföretag så föreligger S1 men inte S2. Om fåmansföretaget däremot endast förvärvar 40 procent av aktierna i underskottsföretaget, har fåmansföretaget inte uppnått bestämmande inflytande och S1 inträder ej. Däremot skall de

40 procenten tillräknas den fysiska personen vid bedömningen av om denne tillsammans med närstående uppnått bestämmande inflytande enligt S2.

På liknande sätt förhåller sig S1 till S3. Om flera fysiska personer har ett bestämmande inflytande över ett aktiebolag som får ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag inträder S1 och inte S3.

Betydelsen av att S1 blir tillämplig och inte S2 eller S3 är att också koncernbidragsspärren kan tillämpas.

Också vid S3 gäller det närståendebegrepp som ovan behandlades under S2. Däremot är undantagen för familjerättsliga fång färre vid S3 än vid S2. Enligt 40 kap. 13 § 2 st. IL är det endast förändringar p.g.a. arv, testamente eller bodelning som medför undantag från S3.

I 40 kap. 12 § 2 st. IL regleras indirekta förvärv. Dessa regler är inte helt enkla att tillämpa. För det första skall till förvärv som gjorts av en sådan person som avses i första stycket, till exempel en fysisk person, också räknas förvärv som gjorts av ett företag i vilken personen direkt eller genom förmedling av en annan juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som personen har ett bestämmande inflytande över – innehar en andel av minst 5 procent av röstetalet.

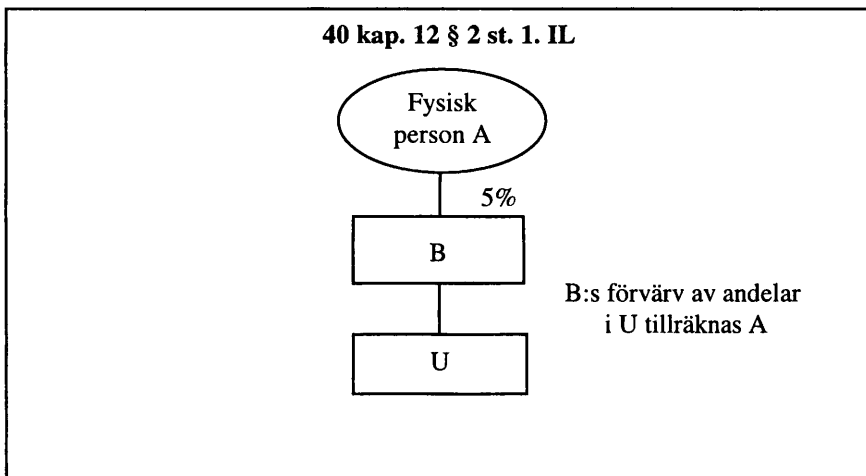


Fig. 5 e

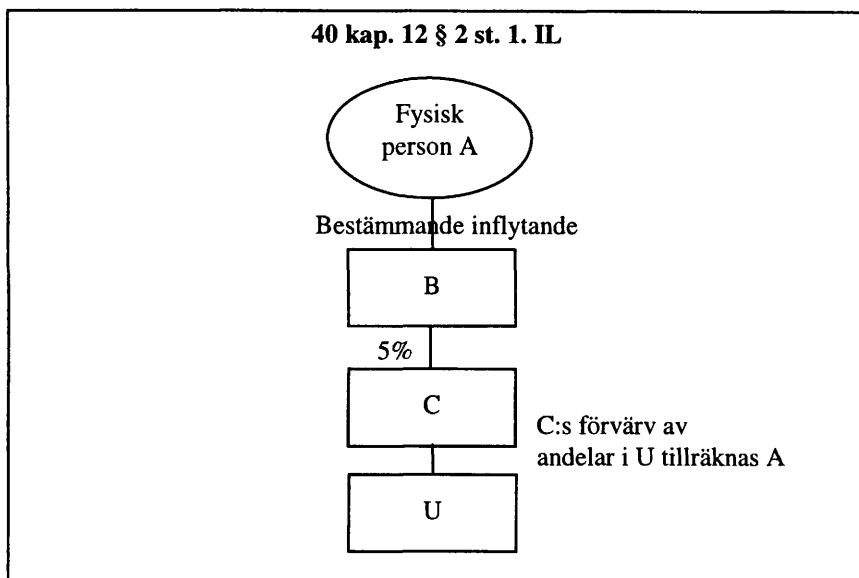


Fig. 5 f

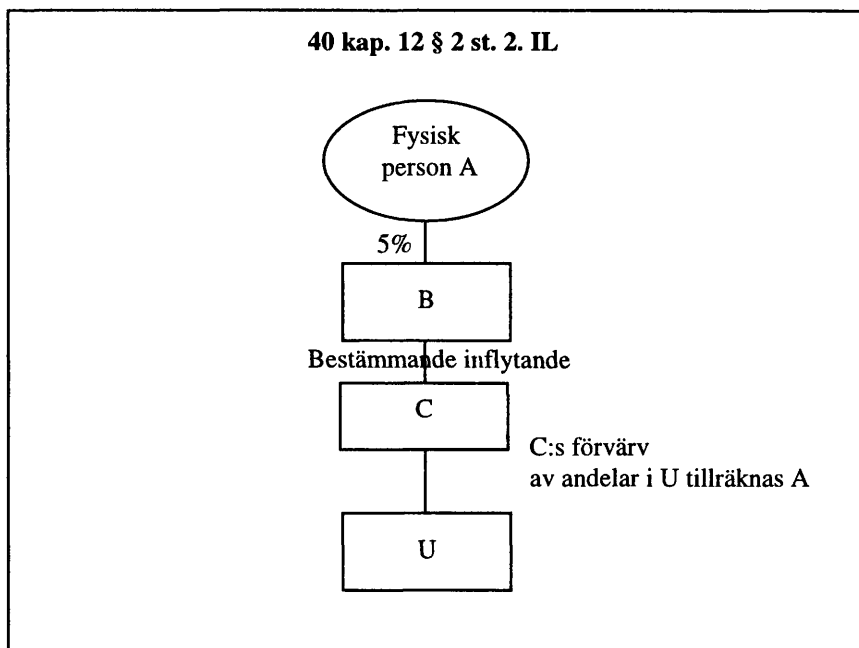


Fig. 5 g

Utformningen av S3 är formellt fristående från fåmansföretagsreglerna. I praktiken torde det dock som regel vara aktiebolag vilka är eller är på väg att bli fåmansföretag som träffas av S3.

5.5.4 Spärrsituation 4

Den fjärde spärrsituationen tar sikte på en i jämförelse med S1 omvänd förvärvssituation. I detta fall är det underskottsföretaget, eller dess moderföretag, som fått bestämmande inflytande över ett annat företag, det nya dotterföretaget, 40 kap. 14 § IL.

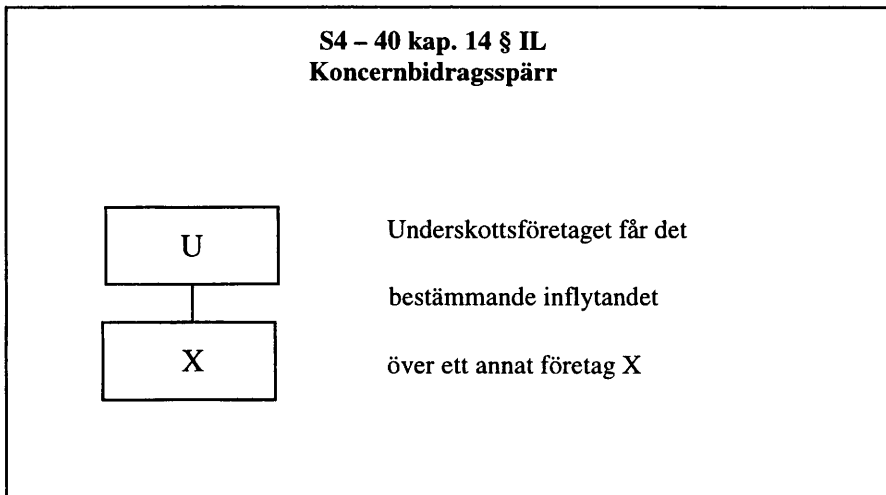
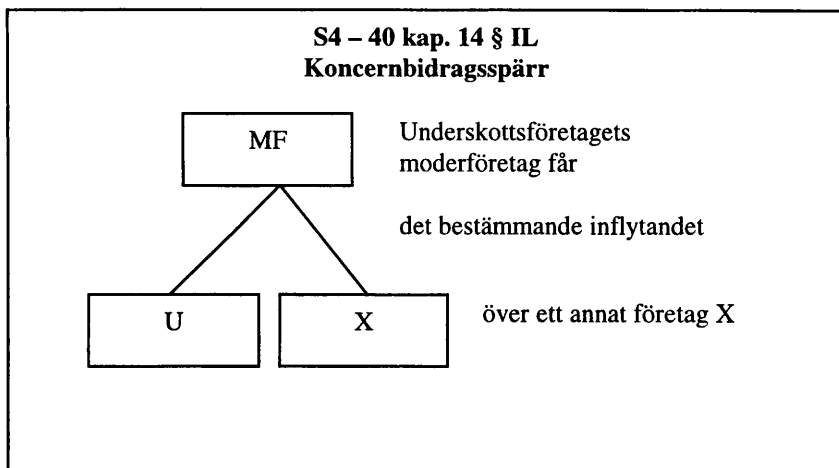


Fig. 5 h

*Fig. 5 i*

Det framgår av lagtexten att S4 inte endast föreligger när det just är underskotts företaget som förvärvat ett annat företag utan också när underskotts företagets moderföretag fått bestämmande inflytande över ett annat företag. Typexemplet är att underskotts företaget fått ett systerföretag på sätt visas i bilden ovan.

Vid S4 är enbart koncernbidragsspärren tillämplig. Det beror på att beloppsspärren inte går att använda när det är ett underskotts företag som förvärvar ett annat företag. Beloppsspärren utgår som beskrivs nedan från en viss relation mellan underskottsavdragets storlek och köpeskillingen för det förvärvade företaget. Någon sådan relation föreligger inte om det förvärvade företaget är ett vinstgivande bolag.

På samma sätt som vid S1 finns för S4 ett koncernundantag, 40 kap. 14 § 2 st. IL. Det är tillämpligt om exempelvis moderföretaget förvärvat företaget från underskotts företaget eller från ett annat dotterföretag till moderföretaget.

5.6 Beloppsspärren

Beloppsspärren är tillämplig vid alla ägarförändringar där det är underskotts företaget som förvärvas, dvs. vid S1–S3. Syftet är att förhindra handel med

företag som har en stor andel underskott i förhållande till övrig substans i företaget. Dessa företag kallas ofta för förlustföretag eller skalbolag (skalbolag är dock allmänt sett företag där all egentlig substans avyttrats och endast likvida medel, fordringar o.d. återstår). Lagstiftaren har utgått från att köpeskillings storlek är en följd av relationen mellan underskottsavdraget och substansen i det förvärvade bolaget. Ju lägre substans desto lägre köpeskillning och därmed desto högre sannolikhet för att underskottsavdraget varit köparens huvudmotiv till förvärvet.

Med utgångspunkt från ovannämnda antagande är beloppsspärren utformad så att underskottsföretaget efter ägarförändringen endast medges avdrag till den del underskottet inte överstiger 200 procent av den nye ägarens eller de nya ägarnas utgifter för att erhålla det bestämmande inflytandet i underskottsföretaget 40 kap. 15 § IL. I den utsträckning underskottet överstiger dubbla anskaffningsutgiften går underskottsföretaget för all framtid miste om rätten att dra av den överskjutande delen. Eftersom erhållande av det bestämmande inflytandet inte används som kriterium vid S3 utgår man för S3 i stället från utgiften för att förvärva andelar med mer än 50 procent av rösterna i underskottsföretaget.

Om moderföretaget till ett underskottsföretag förvärvas läggs utgiften för köpet av moderföretaget till grund för tillämpning av beloppsspärren. Det förefaller i sig relativt okomplicerat. Mer problematiskt blir läget om moderföretaget innehar två eller flera underskottsföretag. I detta fall anges i 40 kap. 15 § 2 st. IL att om förvärvet omfattar flera underskottsföretag i samma koncern skall avdragsutrymmet fördelas på dessa efter deras andel av koncernens sammanlagda underskott. Denna regel är ny i IL men var i en tidigare proposition (prop. 1993/94:50) exemplifierad på följande sätt: "Antag att AB A förvärvar AB B med dotterbolagen C och D. Vederlaget uppgår till 1 mkr. I dotterbolagen finns gamla underskott om 3 mkr, fördelat med 0,9 mkr på C resp. 2,1 mkr på D. Genom spärren begränsas underskotten. AB C:s andel av underskotten uppgår efter begränsningen till $(0,9 / 3 * 200 \% =) 0,6$ mkr och AB D:s underskott uppgår till $(2,1 / 3 * 200 \% =) 1,4$ mkr."

Vid konstruktionen av spärren har man således utgått från utgiften för att erhålla det bestämmande inflytandet. Denna bestämning är oklar i flera hänseenden. För det första måste man fastställa vad som skall anses ingå i uttrycket utgift. Det handlar här inte om en periodiserad utgift utan normalt om den betalning som har skett för aktierna. Således ingår själva köpeskillingen. Därutöver kan man ha haft andra utgifter i samband med förvärvet som får medräknas. Om betalning erlagts genom att utge egna nyemitterade aktier, dvs. genom ett andelsbyte, kan det diskuteras vari utgiften består. Detta är dock ett byte, och vid sådana läggs marknadsvärdet av tillgångarna till grund för beskattningen. Detta talar för att marknadsvärdet på de nyemitterade aktierna får användas vid till-

lämpningen av beloppsspärren. Stöd för denna uppfattning finns också i förarbetena till en liknande regel i 37 kapitlet IL.

En annan oklarhet som vidlåter bestämmelsen är kopplingen av utgiften till det bestämmande inflytandet. Beloppsspärren utgår till sin konstruktion från att hela underskotts företaget förvärvas. Om så sker är det klart att hela utgiften skall medräknas. Sker köpet genom successiva förvärv blir frågan mer problematisk.

Lagtexten ger närmast stöd för tolkningen, att så snart som köparen genom ett delförvärv uppnått det bestämmande inflytandet kan man summera ihop anskaffningsutgiften. Det skulle innebära att senare delförvärv inte kan medräknas. Mot denna tolkning står dock två exempel i propositionen. För egen del anser jag att åtminstone så länge som de olika delförvärven ingår som led i ett enda förvärv samtliga delförvärv bör läggas ihop. Om exempelvis ett erbjudande riktas till aktieägarna i underskotts företaget där delägarna accepterar erbjudandet vid olika tidpunkter bör man enligt min mening inte enbart räkna ihop de delförvärv som innebär att man precis kommer över 50 procent-gränsen. Man bör räkna ihop samtliga förvärv i detta uppköpserbjudande.

Om förvärvaren stannar exempelvis vid 60 procent av andelarna och inte förvärvat de sista procenten kommer anskaffningsutgiften att bli lägre än vad ett hundra procentigt förvärv hade givit. Därmed blir också den del av underskottsavdraget som får behållas vid tillämpning av beloppsspärren motsvarande lägre. Ambitionen bör således vara att förvärva så stor del av underskotts företaget som möjligt i ett sammanhang.

Framställningen visar att beloppsspärren skapar problem när det bestämmande inflytandet nås i etapper. Ytterligare problem uppstår om det är svårt att fastställa tidpunkten för bytet. Parterna kan bli bundna vid olika tidpunkter.

Inför en försäljning kan det med hänsyn till regelns konstruktion vara intressant för säljaren att öka substansen i underskotts företaget. Köpeskillingen skulle öka (därför att substansen ökat) vilket påverkar beloppsspärren. Därigenom får en större del av underskottsavdraget behållas. Därför finns en bestämmelse i 40 kap. 16 § 1 st. IL i syfte att förhindra att substansen i underskotts företaget före försäljningen ökas genom kapitaltillskott. Enligt bestämmelsen skall utgiften (vid tillämpningen av beloppsspärren) för förvärvet minskas med kapitaltillskott till underskotts företaget som skett före ägarförändringen. Kapitaltillskott som ligger längre tillbaka än vid ingången av det andra hela beskattningsåret före ägarförändringen behöver dock inte medräknas. Sannolikheten för att så gamla kapitaltillskott har givits i syfte att justera substansen inför en avyttring har ansetts liten.

Det är oklart vad som konstituerar ett kapitaltillskott. Till kapitaltillskott torde räknas tillskott genom nyemission, och också i varje fall ovillkorade aktie-ägartillskott. Med hänsyn till regelns syfte, och till att det skall vara fråga om tillskott som lämnats före ägarförändringen, torde tillskott från den nye ägaren inte medräknas.

En minskning av anskaffningsutgiften skall också ske om kapitaltillskottet skett till ett annat företag som såväl före som efter ägarförändringen ingår i samma koncern, 40 kap. 16 § 1 st. IL. Tanken är man annars skulle kunna kringgå bestämmelsen genom att i stället ge kapitaltillskottet till exempelvis underskottsföretagets moderföretag, och sedan sälja moderföretaget.

Bestämmelserna om reducering av anskaffningsutgiften skall dock inte tillämpas, om det företag som givit kapitaltillskottet såväl före som efter ägarförändringen ingår i samma koncern som underskottsföretaget, 40 kap. 16 § 2 st. IL. I detta fall har inte kapitaltillskottet påverkat köpeskillingens storlek. Om ett moderföretag ger ett kapitaltillskott till ett dotterföretag vilket tillika är ett underskottsföretag, och moderföretaget säljs är formellt 40 kap. 16 § 1 st. IL tillämpligt. Men om det är moderföretaget som avyttras, har inte detta kapitaltillskott påverkat köpeskillingen. Därför behövs undantaget i andra stycket.

Det finns ett par undantag från beloppsspärren. Jag har redan tidigare beskrivit det koncernundantag som gäller för S1. Dessutom finns en dispensmöjlighet i 40 kap. 17 § IL. Regeringen får medge undantag från beloppsspärren om det finns anledning att anta att ägarförändringen har väsentlig betydelse från samhällsekonomisk synpunkt och att ägarförändringen annars inte skulle genomföras. Enligt förarbetena skall denna dispensregel tillämpas "synnerligen restriktivt".

5.7 Koncernbidragsspärren

Öppna koncernbidrag kan endast ges mellan särskilt uppräknade juridiska personer, av vilka de praktiskt viktigaste är aktiebolagen, 35 kap. IL. Spärrsituation 2 och 3 avser framför allt de fall när en eller flera fysiska personer förvärvar ett underskottsföretag. Eftersom fysiska personer, liksom övriga subjekt som faller under S2 och S3, saknar koncernbidragsmöjligheter är koncernbidragsspärren endast tillämplig på S1 och S4.

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit året före ägarförändringen med ett högre belopp än årets överskott, 40 kap. 18 § 1 st. IL. Spärren ligger i att årets överskott skall beräknas utan hänsyn till avdragen för underskott och till mottagna koncernbidrag. Antag att året före ägarförändringen uppkom ett underskott på 100. Ägarföränd-

ringsåret gick företaget med nollresultat, men året därefter uppkom ett överskott på 50. Det nya moderföretaget ger för sistnämnda år ett koncernbidrag på 100. Underskotts företaget får inte dra av mer än årets överskott beräknat utan hänsyn till underskottet (-100) eller mottagna koncernbidrag (+100). Årets överskott är således endast 50. Det innebär att underskottet bara får utnyttjas mot dessa 50.

Lagtexten använder pluralis när det gäller avdragen för underskott. Skälet är enligt motiven att det kan finnas underskott kvar från tidigare år än beskattningsåret före ägarförändringsåret.

Genom att årets överskott beräknas utan hänsyn till mottagna koncernbidrag kommer ett mottaget koncernbidrag inte att kunna räknas av mot underskottsavdraget. Däremot torde koncernbidrag kunna kvittas mot sådana underskott som uppkommit under ägarförändringsåret eller senare. Detta framgår inte särskilt klart av lagtexten men bygger på antagandet att med "avdragen för underskott" avses enbart underskott som uppkommit före ägarförändringsåret. Detta stöds också av ett uttalande i motiven av innebörd att nya underskott skall dras av före "gamla" underskott. Antag att beskattningsår 1 genererar ett utgående underskott på 100 och år 2 ett ytterligare underskott på 100 vilket ger ett totalt underskott på 200. År 2 sker dessutom ägarförändringen. År 3 genereras ett överskott på 150. Skall det årets överskott på 150 först avräknas mot sådana underskott som har uppkommit under ägarförändringsåret och framåt? Enligt lagtexten förefaller detta resultat endast kunna inträda om man med uttrycket "beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott" avser att årets underskott beräknas utan hänsyn till sådana underskott som uppkommit före ägarförändringsåret. I så fall kommer nämligen "nya" underskott automatiskt att ingå i beräkningen av årets överskott.

Som spärren är utformad får koncernbidrag i och för sig ges till underskotts företaget med avdragsrätt för det givande företaget. Däremot får ett koncernbidrag inte användas mot äldre underskott hos det mottagande företaget. Koncernbidragsspärren provas varje år under spärrtiden. De spärrade underskotten kan som lagtexten är utformad naturligtvis användas mot underskotts företagets egna överskott. Det innebär att de underskott som uppkommit före ägarförändringsåret försvinner helt om senare överskott uppgår till minst samma belopp. Spärren ligger kvar ägarförändringsåret och de fem följande beskattningsåren. För ägarförändringsåret är det överhuvudtaget inte möjligt att ge koncernbidrag på grund av bestämmelsen i 35 kap. 3 § 3. IL.

I förarbetena anges att ett generellt syfte med spärreglerna är att de skall vara neutrala i förhållande till ägarförändringar. Av denna anledning uttalades att det faktum att ett ägarskifte medför en skillnad i möjligheten för underskotts företaget att erhålla koncernbidrag inte borde påverka dess faktiska möjligheter till underskottsavdrag. I princip bör en utjämning av underskott och överskott mellan två företag endast få ske för den tid företagen utgjort delar av samma kon-

cern, men inte i andra fall. Detta kan ses som ett uttryck för neutralitetsprincipen. Av praktiska skäl går det dock inte att genomföra denna princip fullt ut. Det beror bland annat på att det blir svårt att hålla reda på vilken del av ett företags inkomst som har tillkommit under den tid företaget tillhörde den gamla koncerngemenskapen respektive den nya koncerngemenskapen. I stället infördes den nyss nämnda spärrperioden under vilken underskottsföretaget överhuvudtaget inte får kvitta äldre underskott mot koncernbidrag från bolag inom den nya ägarsfären.

För sådana underskott som har uppkommit under ägarförändringsåret och senare finns det ingen spärr eftersom dessa har uppkommit i den nya koncerngemenskapen. Däremot krävs som vanligt att ägarförhållandet har bestått hela beskattningsåret för att koncernbidrag skall kunna ges.

Samma ägarförändring kan omfattas av såväl beloppsspärr som koncernbidragsspärr. Så är fallet i S1. Därför krävs en samordningen av spärrarna. Den sker i 40 kap. 18 § 2 st. IL. Koncernbidragsspärren omfattar under spärrperioden de delar av de tidigare underskotten som inte redan fallit bort på grund av beloppsspärren. Om man antar att AB K förvärvar AB U för 30 när underskottsavdraget i K uppgår till 100, innebär beloppsspärren att all underskott som överstiger 200 procent av anskaffningsutgiften går förlorade. Dubbla anskaffningsutgiften är 60. Av underskottet går således 40 förlorat. Därefter får man pröva om koncernbidragsspärren är tillämplig på de återstående 60.

Även koncernbidragsspärren är för omfattande och träffar på samma sätt som beloppsspärren också rena omstruktureringar inom en koncern. Därför görs också här koncernundantag, beträffande S1 i 40 kap. 10 § 3 st. IL och beträffande S4 i 40 kap. 14 § 2 st. IL. Spärren inträder inte om ägarförändringen bara berör företag som före ägarförändringen fanns i samma koncern som underskottsföretaget. För en viss situation räcker dock inte dessa koncernundantag till. Om det t.ex. är underskottsföretagets moderföretag som avyttrats till en utomstående köpare berör ägarförändringen inte bara företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget. Ändå är det inte rimligt att koncernbidrag från moderföretaget till underskottsföretaget skall omfattas av koncernbidragsspärren. Därför skall enligt 40 kap. 19 § 1 men. IL koncernbidrag från företag som ingick i samma koncern som underskottsföretaget redan före ägarförändringen vid tillämpningen av koncernbidragsspärren räknas med i överskottet. Härigenom blir överskottet högre och därmed kan en större del av det underskott som kvarstår från året före ägarförändringsåret dras av enligt 40 kap. 18 § IL.

Existensen av ett undantag öppnar dock ett par möjligheter att kringgå koncernbidragssparren. Därför skall koncernundantaget i 40 kap. 19 § IL inte tillämpas i två fall. Det ena avser att förhindra missbruk av koncernundantaget genom fusion, det andra missbruk genom att utnyttja etappvisa koncernbidrag. Dessa fall regleras i 40 kap. 19 § andra och tredje meningarna IL.

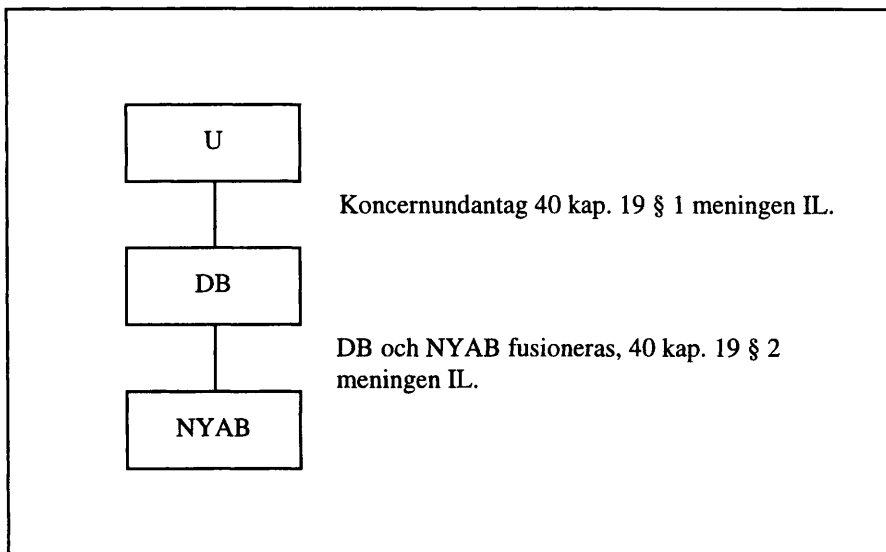


Fig. 5 j

Denna bild visar hur koncernundantaget skulle kunna användas i samband med en fusion. Underskottsforetaget U ingick före ägarförändringen i samma koncern som DB. DB förvärvar NYAB. Koncernundantaget gäller därför mellan U och DB. Genom fusion skapas en ekonomisk och juridisk enhet av DB och NYAB. Koncernundantaget skulle därför indirekt ge NYAB en möjlighet att föra koncernbidrag till U trots att medlen kommer från NYAB. Man har ansett att detta bakvägen skulle kunna öppna möjligheten till en utjämning av resultaten mellan den gamla och nya koncernen. Man kan konstatera att genom fusionen inte heller DB:s egna medel kan överföras genom koncernbidrag till U. Fusionsregeln slår här blindt.

Även beträffande etappvisa koncernbidrag föreligger en risk för att koncernbidrag från den nya ägarkretsen kan komma att utnyttjas mot underskottsforetagets gamla underskott.

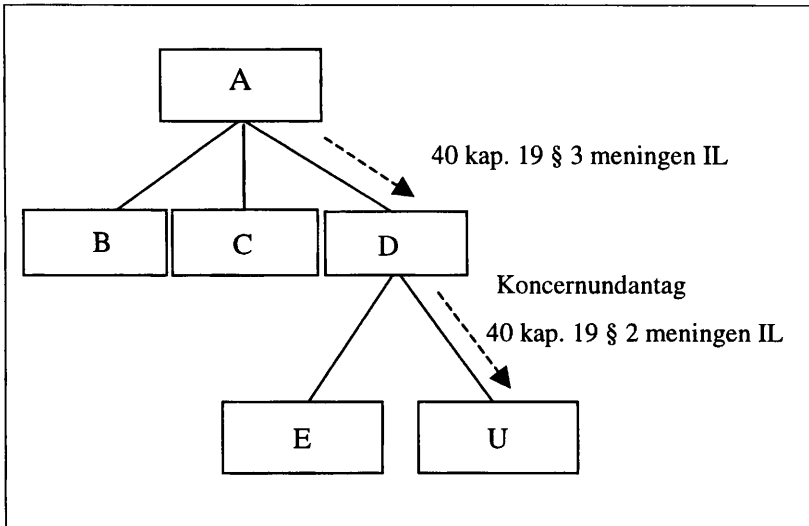


Fig. 5 k

Detta fall uppstår om koncernbidrag först ges från ett företag A som före ägarförändringen inte ingick i samma koncern som underskotts företaget till företaget D som före ägarförändringen tillhörde samma koncern som underskotts företaget. Därefter ger D koncernbidrag till underskotts företaget U. Detta etappvisa koncernbidrag förhindras med bestämmelsen i 40 kap. 19 § sista meningen IL. Där stadgas att vid beräkningen av överskottet (för underskotts företaget U) skall inte ett koncernbidrag räknas med till den del det motsvaras av koncernbidrag från något annat företag som inte ingick i samma koncern före ägarförändringen. Det innebär att till den del koncernbidraget från D till U motsvaras av koncernbidrag från A eller någon annan del av A:s koncern skall detta koncernbidrag inte räknas med vid beräkningen av överskottet i U. Som framgår av uttrycket "till den del" innebär inte undantaget för etappvisa koncernbidrag att koncernundantaget helt sätts ur spel. I så motto är undantaget för fusioner hårdare.

5.8 Övrigt

De spärrar som gäller vid ägarförändringar är således beloppsspärren och koncernbidragsspärren. Däremot finns i 40 kap. IL ingen spärr mot att ingå ett

kommissionärsavtal med underskottsföretaget. Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 21 (I) ansett att skatteflyktslagen kan vara tillämplig i ett sådant fall. Domstolen ansåg, helt i enlighet med lagtexten, att UAL inte hindrade användande av kommissionärsavtal för att utnyttja gamla underskott. Däremot ansåg den lite överraskande att skatteflyktslagen kunde tillämpas.

Frågor kring underskottsavdrag uppkommer också i samband med kvalificerade fusioner och fissioner. De reglerna beskrivs nedan i kapitel 9. Dessutom finns bestämmelser om begränsningar i rätten att göra underprisöverlåtelser om förvärvande företag har underskott. Dessa regler återkommer jag till i kapitel 6.

Särskilda bestämmelser om förlust av underskottsavdrag finns i 14 kap. 17 och 18 §§ IL. Dess bestämmelser, benämnda *lex Kockum*, innebär att om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening överlåter den huvudsakliga delen av sin näringsverksamhet eller sina tillgångar till staten, landsting eller kommun eller av dessa subjekt innehavda bolag, får avdrag inte ske för underskott. Oftast övertar nämligen det allmänna ansvaret för skulderna i samband med en sådan omstrukturering. Det har då ansetts stötande om dessutom bolaget kunnat bibehålla sina underskottsavdrag och avräkna dem mot framtida vinster.

6 Underprisöverlåtelse och verksamhetsavyttringar

6.1 Inledning

I avsnitt 2.3.2 behandlades uttagsbeskattningsreglerna i 22 kapitlet IL. Redan där konstaterades att lagstiftaren under vissa förutsättningar medger att överföring av tillgångar och tillhandahållande av tjänster till närstående skattesubjekt får ske utan att marknadsmissigt vederlag betingas. Förutsättningarna för och rättsföljderna av underlåten uttagsbeskattning vid överlåtelse av tillgångar regleras i 23 kapitlet IL, som bär rubriken Underprisöverlåtelse.

Det är flera överväganden och avvägningar mellan olika intressen som legat till grund för såväl existensen som utformningen av underprisreglerna. Som grund för att tillåta underlåten beskattning har ibland åberopats billighetsskäl och skatteförmågeskäl. En näringsidkare som ombildar en enskild firma till ett aktiebolag har inte tillförts någon skatteförmåga enbart därför att ett direkt ägande av tillgångarna övergått till ett indirekt. Också omstruktureringar inom en befintlig företagsgrupp kan motivera underlåten uttagsbeskattning. Inte heller här är någon intäkt realiserad förrän tillgångarna har lämnat företagsgruppen och överlåtits till en utomstående köpare. Det har också konstaterats att om uttagsbeskattning alltid skall effektueras ett antal företagsekonomiskt välmotiverade omstruktureringar inte kommer att äga rum, till förfång för samhällsekonomin i stort.

Det står således två huvudintressen mot varandra, å ena sidan det fiskala intresset av att när en tillgång överläts säkerställa beskattning av skatteobjektet (värdereserven på tillgångarna) hos det överlåtande skattesubjektet vid rätt beskattningstidpunkt, dvs. när tillgången lämnar skattesubjektet (överlåtaren), och å andra sidan det övergripande intresset att inte onödigtvis försvåra företagsekonomiskt motiverade ombildningar.

Fram till och med 1998 var lagregleringen i frågan mycket kortfattad. Utagsbeskattning kunde enligt den då gällande 22 § 1 anvisningspunkten KL underlåtas om *särskilda skäl* förelåg. Den närmare innebörden i uttrycket särskilda skäl utvecklades i praxis. En stor mängd rättsfall tillkom under årens lopp. Det mest betydelsefulla var RÅ 1992 ref 56 (Fb), det s.k. Sipano-målet, i vilket Regeringsrätten i plenum gjorde flera viktiga uttalanden och förtydligade de rekvisit som skulle vara uppfyllda för underlåten uttagsbeskattning.

För att kunna förstå de nuvarande reglerna om underprisöverlåtelse underlättar det om man i varje fall har någon kännedom om den praxis som tidigare

gällde. De rekvisit som i praxis utvecklats för att särskilda skäl för underlåten uttagsbeskattning skulle föreligga var följande.

- Tillgångarna fick inte föras från en hårdare beskattad sektor, exempelvis den dubbelbeskattade sektorn, till en lindrigare beskattad sektor.
- Omstruktureringen fick inte leda till någon otillbörlig skatteförmån.
- Tillgångarna fick inte byta karaktär från omsättningstillgång till anläggningstillgång.
- Det skulle föreligga ett samband mellan ägarna av det överlåtande och av det mottagande företaget.
- Det skulle föreligga organisatoriska skäl för ombildningen.

På ett övergripande plan kan sägas att de flesta av rekvisiten innebar att man försökte villkora den underlåtna beskattningen med att ombildningen inte fick medföra otillbörliga skatteförmåner. Det finns ett stort antal rättsfall i vilka ovanstående rekvisit har behandlats. De flesta av dessa rättsfall är genom den nya regleringen i 23 kapitlet IL ointressanta. I den mån bestämmelserna i 23 kapitlet IL inte ger vägledning kan det någon gång finnas skäl att beakta äldre praxis. För en redovisning av denna praxis får jag framför allt hänvisa till en tidigare lärobok (Koncernbeskattning, 3 uppl. 1995) och till Skattenyts årliga rättsfallskommentarhäften. I viss mån kommer jag att behandla relevanta äldre rättsfall, men jag har inte gjort någon fullständig analys i detta hänseende.

Om ett handelsbolag överför sina tillgångar till ett aktiebolag i utbyte mot kontanter eller aktier aktualiseras samma frågor som vid ombildning av enskild firma till aktiebolag. Ett annat sätt att ombilda verksamheten är att bolagsmännen överlåter andelarna i handelsbolaget till aktiebolaget. Aktiebolaget blir då ägare till handelsbolaget. Detta kan ofta ske till de skattemässiga värdena. Om avyttringen av handelsbolagsandelarna för delägaren skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, såsom fallet är om delägaren är en juridisk person, kan dock uttagsbeskattning aktualiseras.

I detta kapitel har jag valt att också behandla verksamhetsavyttringar. Skälet är bland annat att bestämmelserna om verksamhetsavyttringar kan innebära ett alternativ till underprisöverlåtelse när ett företag önskar sätta en del av sin verksamhet på bolag. Men bestämmelserna om verksamhetsavyttringar täcker ett betydligt snävare område än underprisreglerna. De gäller enbart när ett företag avyttrar en verksamhetsgren i utbyte mot andelar i det köpande företaget, dvs. apportioneringar, medan en underprisöverlåtelse kan ske inte enbart neråt

i en företagsstruktur utan också åt andra håll. En underprisöverlåtelse kan också till skillnad mot en verksamhetsavyttring involvera t.ex. fysiska personer som säljare eller köpare. Behandlingen av verksamhetsavyttringar sker i avsnitt 6.9.

6.2 Disposition

En underprisöverlåtelse skall inte medföra uttagsbeskattning, 22 kap. 11 § IL och 23 kap. 9 § IL. Den sistnämnda korta bestämmelsen rymmer ett rättsfaktum, underprisöverlåtelse, vars närmare bestämning blir avgörande för när rättsföljden underlåten uttagsbeskattning skall inträda. Vad som utgör en underprisöverlåtelse definieras i 23 kap. 3 § IL och behandlas i 6.5. De ytterligare rekvisit som skall vara uppfyllda behandlar jag i 6.6. Även rättsföljdssidan utvecklas i lagtexten, eftersom underlåten uttagsbeskattning – beroende på vilken riktning överlåtelsen sker inom en företagsgrupp – kan få effekter för bland annat behandlingen i utdelningshänseende eller för anskaffningsvärdet på andelar i förvärvande företag. Dessa regler i 23 kap. 9–13 §§ IL behandlas i kapitel 6.7.

6.3 Samordningen med andra omstruktureringsregler

Bestämmelserna om underprisöverlåtelse är inte tillämpliga på alla fall av underprisöverlåtelse. Enligt 23 kap. 2 § IL görs undantag för underprisöverlåtelse i samband med kvalificerade fusioner och fissioner. Den skattemässiga behandlingen av dessa regleras på bolagsnivå i 37 kapitlet IL.

Enligt den s.k. Lex Asea, 42 kap. 16 § IL, kan aktier i ett dotterbolag delas ut till aktieägarna. Eftersom detta är utdelning av sakegendom aktualiseras uttagsbeskattning. Enligt 22 kap. 10 § IL skall för andra andelar än sådana som utgör lagerandelar i fastighetsförvaltande företag uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på andelarna överstiger omkostnadsbeloppet. Det innebär att i de flesta fall där Lex Asea aktualiseras över huvud taget uppstår inget behov av reglerna i 23 kapitlet om underprisöverlåtelse. För det fall att de utdelade andelarna utgjorde lagerandelar i fastighetsförvaltande företag stadgas i 23 kap. 2 § IL att 23 kapitlet inte är tillämpligt, m.a.o. blir det uttagsbeskattning. Samma förhållande gäller i visst fall beträffande sådana lagerandelar i samband med utskiftning från ekonomisk förening, 23 kap. 2 §, 22 kap. 10 § och 42 kap. 20 § IL.

Om marknadsvärdet på tillgången understiger tillgångens skattemässiga värde är underprisöverlåtelsereglerna heller inte tillämpliga, 23 kap. 2 § 3. IL. Det handlar här om tillgångar som sjunkit i värde varför en latent förlust föreligger. Tekniskt föreligger ett uttag enligt 22 kap. 2 § IL, men någon underprisöverlåtelse enligt 23 kapitlet IL kommer således inte att kunna föreligga.

En underprisöverlåtelse av tillgångar utgör som regel led i en större ombildning. De skattskyldiga kan också önska överföra andra fonder av olika slag. De viktigaste avsättningar som aktualiseras i samband med en ombildning är periodiseringsfond, ersättningsfond och avsättningar till expensionsmedel. Normalt sett kan inte fonder och annat överföras. Om verksamheten upphör gäller som allmän princip att återföring skall ske hos det skattesubjekt och i den näringsverksamhet (förvärvskälla) i vilken avsättningen gjordes, RÅ 1988 ref 119 (Johansson & Son HB). Denna princip uttrycks numera direkt i lagtexten.

En periodiseringsfond skall bl.a. återföras till beskattning när den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamhet, 30 kap. 8–10 §§ IL. Det innebär som huvudregel att en ombildning där den skattskyldige helt upphör med näringsverksamheten skall utlösa beskattning av periodiseringsfonderna. För vissa fall görs dock undantag. Det gäller överföring från enskild firma till aktiebolag, från handelsbolag till aktiebolag, och från handelsbolag till enskild näringsverksamhet. En för alla fallen gemensam förutsättning är dock att själva ombildningen inte föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kapitlet IL, dvs. i normalfallet att en underprisöverlåtelse föreligger. Som en följd av RÅ 1997 ref. 70 krävs i andra fall än vid apportemission vid ombildning till aktiebolag att det övertagande aktiebolaget gjort avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Vidare kan periodiseringsfonder överföras mellan juridiska personer i samband med olika ombildningar, fr.a. i samband med kvalificerade fusioner och fissioner samt verksamhetsavyttringar, 30 kap. 14 § IL. Dessa behandlas nedan i avsnitt 6.9 och i avsnitt 9.4.1.

En periodiseringsfond skall senast återföras det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till, 30 kap. 7 § IL. Bestämmelsen i 30 kap. 15 § IL innebär att det inte går att utsträcka den tiden genom att överföra periodiseringsfonderna till ett annat subjekt. Det övertagande företaget anses själv ha gjort avdraget vid samma taxering som det överlåtande subjektet.

Ersättningsfonder skall bl.a. återföras till beskattning när den huvudsakliga näringsverksamheten överläts (jfr RÅ 1989 ref 3), eller den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamhet, 31 kap. 20 § IL. Undantag görs bl.a. vid ombildning av ekonomiska föreningar till aktiebolag, och vid kvalificerade fusioner och fissioner samt vid verksamhetsavyttringar, 31 kap. 23 § IL. Skattemyndigheten har dessutom möjlighet att medge överföring av ersättningsfonder i sam-

band med vissa familjerättsliga fång enligt 31 kap. 24 § IL, och mellan två företag om förutsättningar som liknar koncernbidragsrekvisiten är för handen, 31 kap. 25–25 a §§ IL.

Slutligen skall nämnas att också expansionsfonder, trots huvudregeln om återföring när näringsverksamheten upphör att bedrivas, 34 kap. 16–17 § IL, får överföras i samband med vissa ombildningar, se 34 kap. 18–22 §§ IL. Det krävs bl.a. som regel att samtliga reelltillgångar överförs till det mottagande subjektet. Reelltillgångar är annat än kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar, 34 kap. 23 § IL.

6.4 Grundläggande definitioner

Vissa för tillämpningen av underprisöverlåtelsereglerna grundläggande definitioner finns, 23 kap. 4–8 §§ IL. I 23 kap. 4 § IL anges vad som skall anses utgöra ett företag vid tillämpningen av kap. Uppräkningen talar delvis för sig själv, men några kommentarer kan ges. Eftersom en underprisöverlåtelse innebär uppskjuten beskattning finns det anledning överväga vilka företagstyper som skall omfattas. En första avgränsning sker i lagtexten till svenska företag. Men också utländska bolag omfattas av underprisreglerna. Definitionen av utländskt bolag återfinns i 6 kap. 8–10 §§ IL. Enkelt uttryckt är det en utländsk juridisk person som är hemmahörande i en icke lågskattestat. Genom att inkludera utländska bolag öppnas exempelvis möjligheten för utländska bolag med fasta driftställen i Sverige att ombilda dessa till dotterbolag. De internationella aspekterna på underprisreglerna behandlar jag i avsnitt 6.8. Handelsbolag anses heller inte utgöra företag enligt 23 kap. 4 § IL.

Det framgår som nämnts att övriga företag skall vara *svenska*. Men heller inte alla svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar omfattas. Privatbostadsföretag (jfr 2 kap. 17 § IL) och investmentföretag omfattas inte, 23 kap. 4 § 2 st. IL. Ett av skälen härför är att dessa företagsformer schablonbeskattas. Om dessa företagstyper skulle omfattas av underprisreglerna uppstod en risk för att tillgångar kom att överlåtas från ett konventionellt beskattat företag till ett företag hos vilket en upplösning av värdereserven i tillgångarna inte skulle bli beskattad.

Det finns en särskild bestämmelse av svenska handelsbolag som bara gäller 23 kapitlet IL, 23 kap. 5 § IL. Endast handelsbolag som enbart har fysiska personer eller andra företag än svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare kan utgöra ett svenskt handelsbolag. Det innebär exempelvis att ett handelsbolag med handelsbolag som delägare inte kvalificerar för underprisöverlåtelse. Även beträffande andelar finns en särskild definition. Härmed av-

ses endast andelar i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag, 23 kap. 6 § IL.

Således utgör andelar i handelsbolag definitionsmässigt inte andelar i 23 kapitlet IL. Det får t.ex. betydelse för bestämningen av vad som är en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Enligt 23 kap. 7 § IL anses innehav av andelar i ett företag som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. Beträffande uttrycket näringsbetingade andelar lutar man sig här på definitionen i 24 kap. 16 § IL, se ovan avsnitt 3.3. Regleringen får bl.a. till följd att andelar i aktiebolag kan överlåtas till ett företag om dessa för förvärvaren blir näringsbetingade, utan att koncernbidragsrätt föreligger, eftersom de utgör en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren, jfr 23 kap. 17 § IL. Eftersom andelar i handelsbolag definitionsmässigt i detta kapitel av IL inte utgör andelar blir följden att andelar i handelsbolag visserligen kan omfattas av en underprisöverlåtelse, men inte kan vara näringsbetingade på det sätt som bestäms i 23 kap. 7 § IL. Om det inte föreligger koncernbidragsrätt måste därför handelsbolagsandelar som skulle ha varit näringsbetingade om de var aktier ingå i en verksamhetsgren etc., 23 kap. 17 § IL.

Eftersom det för underlåten uttagsbeskattning inte alltid är nödvändigt att hela näringsverksamheten överlåts kan det bli nödvändigt att dela upp inventarierna mellan den verksamhet som blir kvar hos överlåtare och den del som överförs. För att underlätta denna uppdelning anges i 23 kap. 8 § IL att som skattemässigt värde på de överförda inventarierna skall anses en skälig del av värdet på samtliga inventarier. Här kan man enligt motiven behöva ta hjälp av t.ex. interna avskrivningsplaner, eller göra en uppskattning med ledning av anskaffningsvärdet, tillämpade kollektiva avskrivningssatser för olika beskattningsår och tiden för innehavet av tillgången.

6.5 Vad är en underprisöverlåtelse?

Med överlåtelse i 23 kap. 3 § IL avses inte enbart att tillgångar avyttras mot likvid i pengar. Även utdelning av sakegendom från juridiska personer och kapitaltillskott i form av sakegendom till en juridisk person utgör en överlåtelse. Också gåva av egendom omfattas, däremot inte äganderättsövergång i samband med bodelning på grund av makes död, eller genom arv eller testamente.

Med tillgång skall också avses goodwillvärden knutna till materiella tillgångar.

Tillgångar kan överföras i form av ett koncernbidrag. En förutsättning för avdragsrätt resp. skatteplikt är att bidraget redovisas öppet i självdeklarationen för såväl givare som mottagare. Här hävdas i motiven att detta förutsätter att "givaren tar upp ett övervärde på egendomen som intäkt. En konsekvens av detta är att överlåtelsen måste anses ske till marknadsvärde. Det är då inte fråga om en underprisöverlåtelse."

Definitionen av underprisöverlåtelse är viktig eftersom denna term utgör rättsfaktum i flera av bestämmelserna i 23 kapitlet. Med underprisöverlåtelse avses en "överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14–29 §§ är uppfyllda", 23 kap. 3 § IL. Vad som utgör marknadsvärde framgår av 61 kap. 2 § IL, och har behandlats ovan i kapitel 2 i samband med uttagsbeskattningsreglerna. För att utgöra en underprisöverlåtelse skall således överlåtelsen ha skett till ett pris understigande marknadsvärdet.

Huruvida överlåtarens skattemässiga värde på tillgångarna understiger eller överstiger marknadsvärdet har således inte någon betydelse för just definitionen av underprisöverlåtelse. Däremot framgår det av 23 kap. 2 § 3. IL att bestämmelserna om underprisöverlåtelse inte skall tillämpas om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller understiger tillgångens skattemässiga värde. Därmed begränsas tillämpningsområdet för underprisreglerna till sådana fall där marknadsvärdet överstiger det skattemässiga värdet, dvs. till de fall där det för överlåtaren föreligger en värdereserv i tillgången.

En tanke bakom lagregleringen var att de tidigare i praxis utvecklade oprecisa förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning, särskilt huruvida en otillbörlig skatteförmån respektive organisatoriska eller företagsekonomiska skäl för ombildningen förelåg, skulle ersättas av klara bestämmelser i lagtext. Dessa bestämmelser återfinns i 23 kap. 14–29 §§ IL. Men redan av definitionen av uttag i 22 kap. 3 § IL, vartill motsvarande ordalydelse återfinns i 23 kap. 3 § IL, följer att överlåtelse av tillgångar kan ske under marknadspris även om förutsättningar för tillämpning av underprisöverlåtelsereglererna i 23 kapitlet inte föreligger, nämligen om underprissättningen är *affärsmässigt motiverad*. I kapitel 2 har jag diskuterat detta undantag i samband med redogörelsen för uttagsbeskattningsregeln. Men det förtjänar att också här påpekas att detta undantag innebär att 23 kapitlet IL inte uttömmande reglerar i vilka situationer uttagsbeskattning kan underlåtas. Innebörden av uttrycket *affärsmässigt motiverad* blir betydelsefull. Om man konstaterar att det föreligger en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 § IL inträder underlåten uttagsbeskattning, 23 kap. 9 § IL. Men i det omvända fallet, när rekvisiten för underprisöverlåtelse brister måste det undersökas om uttagsbeskattning ändå kan underlåtas därför att överlåtelsen var affärsmässigt motiverad. Detta låter sig lättare göras i teorin än i praktiken.

6.6 Villkoren för en underprisöverlåtelse

6.6.1 *Inledning*

I 23 kap. 14–29 §§ IL finns det en del villkor vilka i olika hänseenden kan sägas kodifiera de krav som tidigare uppställdes i praxis. Lagtexten innehåller dock i objektiviserad form det tidigare kravet på att ombildningen inte får leda till någon otillbörlig skatteförmån, och samma sak gäller kravet på att det skulle föreligga organisatoriska skäl för ombildningen. I samband med genomgången av de olika villkoren kommer att beskrivas hur villkoren relaterar till de tidigare i praxis uppställda kraven.

För det första ställs krav på vilka subjekt som kan vara överlåtare och förvärvare. En redogörelse härför finns i nästa avsnitt 6.6.2. Någon motsvarande reglering fanns inte fram till och med 1998. Vidare skall förvärvaren vara skattskyldig för näringsinkomst här i riket, avsnitt 6.6.3. Rekvisitet får betydelse bland annat när utländska subjekt är inblandade, men innebär också att fysiska personer numera kan förvärva tillgångar från aktiebolag. Det tredje kravet är koncernbidragsvillkoret, avsnitt 6.6.4. Koncernbidragsvillkoret kan sägas vara en kodifiering av det tidigare kravet på att det skall föreligga organisatoriska skäl för en ombildning för att uttagsbeskattning skall underlåtas. Skyddet av den hårdare beskattningen av kapitalvinster på andelar i fåmansföretag är föremålet för det fjärde kravet. Tanken är att tillgångar inte skall kunna lämna ett företag vars andelar vid en avyttring hamnar under dessa särskilda kapitalvinstregler för att förvärfas av ett företag vars andelar är lindrigare beskattade. Dessa regler behandlas i avsnitt 6.6.5. Slutligen finns ett krav på att det förvärvande företaget inte får ha ett underskott från utgången av beskattningsåret före underprisöverlåtelser, avsnitt 6.6.6. Härigenom avses bland annat säkerställas att begränsningsreglerna i 40 kapitlet IL blir effektiva.

6.6.2 *Överlåtare och förvärvare*

Överlåtare och förvärvare skall vara en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag, 23 kap. 14 § IL. Med företag avses de subjekt som är uppräknade i 23 kap. 4 § IL. Svenska handelsbolag finns inte med där varför dessa särskilt angivits i 23 kap. 14 § IL. Beträffande svenska handelsbolag gäller den begränsning i 23 kap. 5 § IL som ovan beskrivits. Det innebär bl.a. att handelsbolag med andra handelsbolag som delägare, med andra utländska juridiska personer än utländska bolag eller med svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som delägare varken kan vara överlåtare eller förvärvare.

En svensk stiftelse eller en svensk ideell förening är visserligen ett företag enligt definitionen, men om ett sådant subjekt är förvärvare, gäller ytterligare begränsningar enligt 23 kap. 14 § 2 st. IL. Huvudregeln är att dessa subjekt inte får vara förvärvare.

När det gäller överlåtelse som involverar fysiska personer, antingen direkt därför att det är en fysisk person som säljer tillgångar i sin näringsverksamhet, eller indirekt därför att det är ett svenskt handelsbolag i vilket en fysisk person är delägare, som överlåter tillgångar, innebär överlåtelse till handelsbolag att spänningar kan uppkomma mot handelsbolagsbeskattningen. Därför har i 23 kap. 15 § IL uppställt krav som innebär att i dessa fall förvärvaren inte får vara ett svenskt handelsbolag.

Schematiskt uttryckt ger villkoren i 23 kap. 14–15 §§ IL vid handen att följande överföringsriktningar är möjliga.

Överlåtare	Förvärvare
Fysisk person	Fysisk person,
Fysisk person	Företag (ej svensk stiftelse/ideell förening)
Företag	Fysisk person
Företag	Företag (ej svensk stiftelse eller ideell förening)
Ideell förening	Skattskyldig ideell förening
Företag	Svenskt handelsbolag
Svenskt handelsbolag (med fysisk person som delägare)	Fysisk person
Svenskt handelsbolag (med fysisk person som delägare)	Företag
Övriga svenska handelsbolag	Fysisk person, företag, svenska handelsbolag

Genom dessa villkor omfattas fler ombildningssituationer än tidigare. Balansgången har varit att möjliggöra ombildningar så långt detta varit möjligt utan att riskera att öppna för icke avsedda skatteförmåner. Begränsningarna avseende bl.a. stiftelser och ideella föreningar får förstås mot den bakgrunden. Genom bestämningen av vilka som kan vara överlåtare respektive förvärvare har, sett tillsammans också med övriga villkor för en underprisöverlåtelse, de tidigare kraven på ägarsamband och att tillgångarna inte får lämna den dubbelbeskattade sektorn kunnat tas bort.

Några kommentarer till regleringen. En fysisk person kan överlåta till en annan fysisk person eller till ett företag. Detta kunde också tidigare ske, i varje fall om företaget var ett aktiebolag. Nytt är att också överföringar i den motsatta

riktningen tillåts. Detta ansågs tidigare innebära att egendomen fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn, vilket stred mot ett av rekvisiten för underlåten uttagsbeskattning. Visserligen lämnar fortfarande egendomen den dubbelbeskattade sektorn, men man har konstaterat att också inkomst av enskilt bedriven näringsverksamhet dubbelbeskattas genom skattedelen på socialavgifterna (eller den särskilda löneskatten) och inkomstskatten. Denna möjlighet att överföra från aktiebolag till fysisk person får därför förstås också mot bakgrund av villkoret i 23 kap. 16 § IL som kräver att tillgången hos förvärvaren skall hamna i en skattepliktig näringsverksamhet (se nedan).

Transaktioner till och från handelsbolag vållar problem och möjligheterna till underprisöverlåtelse är begränsade. De skäl som anförs har att göra med att handelsbolagen inte själva är skattesubjekt utan transparenta i skattehänseende. Detta kan möjliggöra skatteplanering i samband med överföring av tillgångar till underpris eftersom också fysiska personer kan vara delägare. Det går inte att genom underprisöverlåtelse ombilda en enskild näringsverksamhet till handelsbolag, vilket är en förändring i förhållande till vad som ansågs gälla före 1999. Det går heller inte att överföra tillgångar från ett handelsbolag med någon fysisk person som delägare till ett annat handelsbolag. Däremot kan överföring ske från handelsbolag till aktiebolag. Även den omvända riktningen går bra men i detta fall bör man observera kravet i 23 kap. 19 § IL avseende kvalificerade andelar, se nedan.

Stiftelser och ideella föreningar är också i skattesammanhang lite speciella figurer eftersom de i viss utsträckning kan vara undantagna från skattskyldighet i enlighet med bestämmelserna i 7 kapitlet IL. En överföring av skattepliktig näringsverksamhet från en stiftelse eller ideell förening till en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag går bra. Däremot är möjligheterna att överföra tillgångar till sådana subjekt med hänsyn just till deras potentiella skattebefrielse begränsade. För ett visst fall får dock en sparbanksstiftelse förvärva aktier från en sparbank. Mer intressant är dock det generella undantaget för överföringar från ideella föreningar till andra icke skattebefriade ideella föreningar som inte omfattas av undantaget från skattskyldigheten i 7 kapitlet IL, 23 kap. 14 § 2 st. IL.

6.6.3 *Förvärvaren skall vara skattskyldig för näringsinkomst*

Tidigare fanns det ett krav på att överföringen av tillgångar inte fick leda till en otillbörlig skatteförmån. Detta krav är numera kodifierat på flera sätt. Ett är genom bestämmelsen i 23 kap. 16 § IL. Där stadgas att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Dessutom får inte inkomsten av näringsverk-

samheten eller den del av näringsverksamheten där tillgången ingår vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

I lagtexten anges att en tillgång skall anses ingå i en näringsfastighet enbart om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen tar sikte på fysiska personers innehav av näringsfastighet. Tveksamhet kunde annars råda huruvida en fastighet som överlåts från ett aktiebolag till en fysisk person ingick i en näringsverksamhet för vilken den fysiska personen var skattskyldig. Men på grund av andra meningen i lagrummet kan överföringar av näringsfastigheter till fysiska personer inte ske utan uttagsbeskattning eftersom en fysisk person vid avyttring av en näringsfastighet inte skall ta upp kapitalvinsten i inkomstslaget näringsverksamhet. Samma förhållande gäller beträffande kapitalplaceringsaktier. Dessa kommer för en fysisk person att vid en avyttring bli beskattad i inkomstslaget kapital och inte i näringsverksamhet.

Skatteavtalsvillkoret torde framför allt vara av betydelse för tillgångar som ett svenskt företag har i ett annat land, och för vilka skatteavtalet föreskriver undantagandemetoden som metod för undanröjande av internationell dubbelbeskattning. I praktiken har således just detta villkor endast begränsad betydelse.

Det väsentliga med villkoret är att man önskar säkerställa att tillgångarna överlåts till ett skattesubjekt som faktiskt blir beskattat för den obeskattade värdereserv som är knuten till tillgången. Man måste således undersöka om förvärvaren är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Exempelvis är utländska bolag endast begränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att en överföring inte kan ske till ett utländskt bolag, om inte detta bolag har ett fast driftställe i Sverige till vilket tillgången knyts. Vidare kan inte överföring ske till svenska skattesubjekt som är skattebefriade, t.ex. svenska kommuner, men dessa är ju å andra sidan redan uteslutna på grund av att de inte faller in under definitionen på företag i 23 kap. 4 § IL.

Ett handelsbolags inkomster beskattas hos delägarna normalt i inkomstslaget näringsverksamhet, utom beträffande avyttringar av näringsfastigheter och bostadsrätter vilka för delägare som är fysiska personer kommer att beskattas i inkomstslaget kapital. Om sådana tillgångar överlåts till ett handelsbolag med fysiska personer som delägare riskeras att tillgångarna övergår från att vara beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet hos överlåtaren till att bli beskattade i inkomstslaget kapital hos delägarna. Genom kravet i 23 kap. 16 § 3 st. IL förhindras detta.

Man kan notera att skattskyldighetsvillkoret möjliggör överföringar från aktiebolag till enskild näringsverksamhet. Sådana överföringar var som nämnts ovan svåra att effektuera före 1999 eftersom de innebar att tillgångar fördes ut från den dubbelbeskattade sektorn.

6.6.4 *Koncernbidragsvillkoret*

Ett annat rekvisit för underlåten uttagsbeskattning som har försvunnit är att det skulle föreligga organisatoriska eller företagsekonomiska skäl för ombildningen. Prövningen av förekomsten av organisatoriska skäl ansågs subjektiv och minskade förutsebarheten i regelsystemet. Något sådant krav föreligger därför inte längre. I praxis förelåg tidigare en åtskillnad mellan överföring av enstaka tillgångar å ena sidan och hel verksamhet eller verksamhetsgren å den andra. Organisatoriska skäl presumerades föreligga om en hel verksamhetsgren överfördes.

Även om det numera inte längre föreligger ett krav på organisatoriska skäl har dock storleken av det överförda fortfarande betydelse när det gäller koncernbidragsvillkoret i 23 kap. 17 § IL. Om överlåtaren inte kan lämna koncernbidrag till förvärvaren avseende det beskattningsår som överlåtelsen sker, skall överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. Det innebär att om inte tillräckligt mycket överförs koncernbidragsföresättningar måste föreligga för överlåtelseåret. Skälet till denna regel är att förhindra att koncernbidragsreglerna kringgås genom att överlåta enstaka tillgångar till underpris. Föreligger däremot koncernbidragsrätt finns det inte längre någon anledning att förhindra underprisöverlåtelser eftersom en resultatutjämning ändå hade kunnat uppnås koncernbidragsvägen.

Det torde inte föreligga några svårigheter att avgöra om hela näringsverksamheten överlåtit. Däremot uppstår större svårigheter att avgöra om en verksamhetsgren föreligger. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § IL en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Vad som utgör en rörelse bestäms i 2 kap. 24 § IL. Det är annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Viktigt är dock, att i den utsträckning som kontanter m.m. innehas som ett led i rörelsen räknas innehavet till rörelsen. Avgränsningen får betydelse eftersom ett "rörelsebetingat" innehav kan inbegripas i en verksamhetsgren, och därmed överlåtas i en underprisöverlåtelse även om koncernbidragsrätt inte föreligger. Ingår de inte i en rörelse torde de därför inte kunna överlåtas separat till underpris annat än om koncernbidragsrätt föreligger.

Man kan också diskutera vad som utgör en verksamhetsgren. Tidigare praxis avseende kravet på att organisatoriska skäl skulle föreligga för ombildningen

antydde att t.ex. en fastighet eller ett fartyg normalt kunde ses som en enstaka tillgång och inte som en verksamhetsgren. Den inställningen var dock ifrågasatt. Frågan diskuterades i samband med införandet av föregångaren till 2 kap. 25 § IL, och departementschefen ansåg att såväl en enstaka fastighet som ett fartyg i vissa fall kunde utgöra en verksamhetsgren om verksamheten hade en sådan omfattning att det framstod som ändamålsenligt att bedriva den självständigt.

Av definitionen av rörelse framgick det som nämnts att värdepapper föll utanför såvitt de inte innehades som ett led i rörelsen. Även i de fall de inte är att betrakta såsom innehavda som ett led i rörelsen kan vissa slag av andelar ändå komma att inkluderas i definitionen av verksamhetsgren. Enligt 23 kap. 6 § IL skall med andel i dessa sammanhang avses andelar i svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och i utländska bolag. Sådana andelar, med undantag av andelar i utländska bolag, skall anses som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om *förvärvaren* efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget, 23 kap. 7 § IL.

Med näringsbetingad andel avses enligt 24 kap. 16 § IL en andel i en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag, om innehavet antingen uppgår till minst 25 procent av röstetalet eller det görs sannolikt att innehavet är näringsbetingat, se närmare ovan avsnitt 3.3. Även när ett förvaltningsföretag överlät samtliga aktier i ett förvaltningsföretag till ett annat förvaltningsföretag ansågs överlåtelse av näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 16 § IL föreligga vid prövning av verksamhetsgrensvillkoret, RÅ 2001 not. 188 (Fb). Det är inte nödvändigt att innehavet för överlåtaren är näringsbetingat (om så är fallet synes det också kunna vara betingat av rörelsen på det sätt som anges i 2 kap. 24 § IL och på denna grund kunna betraktas som en del av en överförd verksamhetsgren), så länge som det för förvärvaren blir näringsbetingat. Det är heller inte nödvändigt att näringsbetingningen uppkommer i samband med överlåtelsen. Detta kan åstadkommas genom ett senare aktieköp fast under samma beskattningsår. Också andelar i utländska företag omfattas, RÅ 2001 not. 24 (Fb), och proposition 1999/2000:2 s. 303.

Slutligen kan noteras att det heller inte krävs concernbidragsrätt om en ideell andel i en verksamhet eller en verksamhetsgren överläts. Den närmare betydelsen av detta förefaller dock lite svår att bestämma.

6.6.5 Skydd för kapitalvinstbeskattningen av andelar i fåmansföretag

Det har ovan framgått att en viktig beståndsdel av de tidigare kraven för underlåten uttagsbeskattning var, att en ombildning inte fick leda till någon otillbörlig skatteförmån. Vid utdelning från och avyttring av kvalificerade andelar i fåmansföretag kan på sätt anges i 57 kapitlet IL en del av intäkten

komma att beskattas i inkomstslaget tjänst för delägaren. Om exempelvis ett företag vars samtliga andelar är kvalificerade överlåter tillgångar till underpris till ett företag i vilket inga andelar är kvalificerade, finns en uppenbar risk för kringgående av dessa särskilda beskattningsregler (tidigare kallade 3:12-regler, numera 57:2-regler). Ett sådant kringgående har tidigare ansetts kunna utgöra just en sådan otillbörlig skatteförmån som föranledde att förutsättningarna för underlåten uttagsbeskattning brast, jfr RÅ 1992 ref 56 (Sipano).

Reglerna i 23 kap. 18–23 §§ IL skall förstås mot denna bakgrund. Lagstiftaren söker förhindra att en underprisöverlåtelse leder till att 57:2-reglerna (3:12) kringgås. När det gäller ombildningar av enskild firma till aktiebolag kan visserligen sägas att det inte finns några kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Men beskattningen av enskild näringsverksamhet, inkomstskatten och skattedelen på socialavgifterna, kan sägas motsvara den sammanlagda skattenivån på kvalificerade andelar. För att inte en underprisöverlåtelse skall leda till att värdereserven i den överförda näringsverksamheten upplöses i ett företag som inte är betungat med en motsvarande sammanlagd skattebelastning, krävs därför enligt 23 kap. 18 § IL att om ett företag förvärvar tillgångar av en fysisk person samtliga andelar i företaget måste vara kvalificerade.

Det i praxis före 1999 utvecklade kravet på ägarsamband mellan det överlåtande och det förvärvande subjektet finns inte längre kvar. Detta kan t.ex. användas vid generationsskiften, exempelvis genom att en förälder överlåter tillgångarna i en enskild näringsverksamhet till ett företag i vilket barnen äger 100 procent kvalificerade andelar. Kravet på ägarsamband är således borta. Men det finns ändå skäl att vara försiktig och noga överväga om man skall förändra ägarsammansättningen mellan det överlåtande och det förvärvande subjektet eftersom det kan utlösa gåvoskattekonsekvenser.

När en näringsidkare överför en näringsverksamhet för ett pris understigande marknadsvärdet till ett aktiebolag där även andra närstående är aktieägare, riktar sig naturligtvis den egentliga gåvoavsikten inte mot aktiebolaget utan mot de övriga aktieägarna. I NJA 1980 s 642 I (Larissa Köhler) gåvobeskattades trots detta själva aktiebolaget. I rättsfallet ombildade Larissa Köhler sin helägda enskilda firma till ett aktiebolag, i vilket hon själv ägde 30 procent, hennes man 30 procent och dottern 40 procent. HD betvivlade inte att ombildningen ägt rum för att nå en lämpligare form för den fortsatta driften. Detta uteslöt dock inte att det därjämte kunde ha förelegat en gåvoavsikt. Genom att mannen och dottern indirekt skulle tillföras betydande förmögenhetsvärden förelåg gåvoavsikt, men enligt HD hade den primärt gällt mot bolaget. Att Larissa själv ägde 30 procent av aktierna påverkade enligt HD inte gåvans värde.

Samtidigt avdömdes ett mål avseende en intern aktieöverlåtelse, NJA 1980 s 642 II. AB S, ägt huvudsakligen av B och W, överläts för nominella värdet

till ett annat aktiebolag, ägt av B:s två barn och W:s två barn. Inkomstskatterättsligt hade regeringen medgivit dispens från tillämpningen av den då gällande bestämmelsen i 35 § 3 mom. 8 st. KL, under förutsättning bl a att köpeskillingen inte fick överstiga den som angivits i dispensansökan (dvs. nominella värdet). HD gåvobeskattade det köpande bolaget. Genom att barnen indirekt tillfördes ett betydande förmögenhetsvärde måste i avsaknad av speciella omständigheter som talar emot, en gåvoavsikt antas ha varit för handen. Denna gåvoavsikt förelåg primärt mot bolaget.

Motsvarande problem med att skydda andelen kvalificerade andelar uppkommer inte om överlåtelsen går i den motsatta riktningen, dvs. från ett företag där någon andel är kvalificerad till en fysisk person. Av villkoret i 23 kap. 16 § IL följer att tillgångarna i detta fall måste knytas till en enskild näringsverksamhet. Det innebär att tillgångarna fortfarande kommer att vara utsatta för en beskattning som motsvarar den sammanlagda beskattningen av kvalificerade andelar, varför överlåtelse till fysisk person kan tillåtas, 23 kap. 19 § 1 st. IL.

Sker överlåtelse mellan företag måste dock åtminstone samma proportion av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som fallet var i det överlåtande företaget, 23 kap. 19 § 2 st. IL. Om exempelvis 70 procent av andelarna i det överlåtande företaget var kvalificerade måste minst 70 procent av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade. Däremot behöver det heller inte här vara samma personer som innehar dessa andelar. Det ovannämnda gåvoskatteproblemet bör dock uppmärksammas också här.

Det som komplicerar lagtexten är hanteringen av handelsbolag. Problemet här synes huvudsakligen vara att delägare i handelsbolag kan utgöras av företag vars andelar inte är kvalificerade. Om överlåtelse sker till ett handelsbolag med sådana ägare finns en risk för att värdereserven går från företag med kvalificerade andelar till ett handelsbolag vars delägare består av företag med en lägre andel kvalificerade andelar.

Underprisöverlåtelse från en fysisk person till ett handelsbolag är över huvud taget inte möjlig enligt 23 kap. 15 § 1 st. IL varför denna situation inte regleras beträffande kvalificerade andelar. Lagstiftaren ansåg att lagtexten i sådana fall i betydande grad skulle ha behövt kompliceras. Före 1999 var det däremot möjligt att ombilda enskild näringsverksamhet till handelsbolag. En inskränkning har därför skett. Detta har också kritiserats. Av samma anledning har heller inte någon möjlighet att genomföra en underprisöverlåtelse mellan två svenska handelsbolag införts i lagtexten. Även detta synes vara en inskränkning jämfört med rättsläget före 1999.

När överlåtare är ett handelsbolag har lagstiftaren tagit hänsyn till vilka slag av delägare som kan finnas i handelsbolaget. Om någon av delägarna vid handelsbolagets avyttring av tillgångarna skulle ha blivit utsatt för den hårdare

beskattning som drabbar fysiska personer som delägare (eftersom det blir fråga om inkomst av näringsverksamhet) eller företag vars andelar helt eller delvis är kvalificerade, har lagstiftaren velat säkerställa att en underprisöverlåtelse bara skall vara möjlig om värdereserven kommer att hos förvärvaren bli utsatt för en motsvarande beskattning.

Så är fallet när förvärvaren är en fysisk person, 23 kap. 21 § första meningen IL. Om således det överlåtande handelsbolaget har något deläggande företag vars andelar är kvalificerade måste förvärvaren vara en fysisk person eller ett företag. I det sistnämnda fallet finns ytterligare villkor. Om förvärvaren är ett företag skall minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett deläggande företag i det överlåtande handelsbolaget, 23 kap. 21 § 2 meningen IL. Antar man att handelsbolaget har flera deläggande företag, av vilka ett har utestående kvalificerade andelar uppgående till 70 procent och ett annat uppgående till 50 procent, måste också det förvärvande företaget ha minst 70 procent utestående kvalificerade andelar. Det förefaller här som om lagstiftaren med råde tillgodosett det fiskala skyddsintresset.

Ännu högre krav ställs om det överlåtande handelsbolaget har någon fysisk person som delägare, 23 kap. 20 § IL, och förvärvaren är ett företag. Då måste samtliga andelar i det förvärvande företaget vara kvalificerade, även om det funnits deläggande företag i handelsbolaget vars andelar inte varit kvalificerade. Även detta villkor torde väl tillgodose behovet av att säkerställa skatteintresset.

Ovanstående bestämmelser innebär ofta att man måste bestämma hur stor andel av ett företags utestående andelar som är kvalificerade. Härvidlag skall också indirekta innehav medräknas, 23 kap. 22 § IL. Det av departementschefen angivna skälet är, att bestämmelserna om kvalificerade aktier endast tar sikte på aktier eller andelar som ägs *direkt* av en fysisk person. Följande exempel på regelns tillämpning återfanns i propositionen.

Aktiekapitalet i ett aktiebolag, D, är fördelat på 100 aktier. 30 av dessa ägs av en passiv delägare. 70 av aktierna ägs av ett moderbolag, M. Av de 100 aktierna i moderbolaget ägs 80 av aktiva delägare och 20 av passiva delägare. Av aktier i D som ägs av M skall $(0,8 \cdot 70)$ 56 anses kvalificerade på grund av bestämmelsen i paragrafen. Resultatet blir detsamma om M äger aktierna i D genom ett helägt aktiebolag eller ett helägt handelsbolag.

För säkerställande av 57:2-beskattningen är det i och för sig inte avgörande att en andel i ett förvärvande företag är kvalificerad vid själva överlåtelse-tidpunkten. Det kanske hade räckt om andelen är kvalificerad vid den tidpunkt då den avyttras eller när utdelning mottas. Lagstiftaren har dock genom bestämmelsen i 23 kap. 23 § IL godtagit att det räcker om andelen är kvalificerad först efter förvärvet bara den blir kvalificerad under samma år och hos

samme ägare (förvärvaren). Om företaget lämnar utdelning måste dock andelen vara kvalificerad vid tidpunkten för utdelningen.

Det finns också särskilda regler för lättnader i beskattningen av ägare till onoterade företag, 43 kapitlet IL. Enligt dessa regler blir i begränsad utsträckning sådana ägare inte beskattade för utdelningar och kapitalvinster. En underprisöverlåtelse till ett sådant onoterat företag skulle kunna leda till att en värdereserv upplöses i det förvärvande företaget för att sedan inom ramen för lättnadsutrymmet tillgodogöras andelsägaren skattefritt. Regeringen ansåg dock i likhet med företagsskatteutredningen att risken för icke önskvärda skatteförmåner var obetydlig varför någon regel häremot inte behövdes.

6.6.6 Underskott hos förvärvaren

De regler som tidigare gällde för underlåten uttagsbeskattning innehöll inget specifikt rekvisit som förhindrade överföring av tillgångar till ett skattesubjekt som befann sig i underskottsposition. Däremot kunde i ett sådant fall ifrågasättas om inte en överlåtelse till underpris kunde klassificeras som en otillbörlig skatteförmån. Numera har lagstiftaren i 23 kap. 24–29 §§ IL infört bestämmelser som förhindrar överlåtelse till ett underskottsföretag. Syftet är således att säkerställa att tillgångar med en värdereserv inte kan överföras till ett företag som har ett underskott. I likhet med begränsningsreglerna i 40 kap. IL riktas begränsningen mot underskott som uppkommit året före själva överlåtelsen. Det innebär att en överlåtelse kan ske till ett subjekt som får ett underskott för själva överlåtelseåret.

I 23 kap. 24 § IL återfinns begränsningen när förvärvaren är en fysisk person. Denne får inte ha haft ett underskott i den näringsverksamhet som förvärvet avser från beskattningsåret före överlåtelsen. Samma sak gäller om en fysisk person är delägare i ett svenskt handelsbolag, vilket förvärvat tillgångarna. I detta fall får ingen deläggande fysisk person ha haft underskott från året före överlåtelsen, 23 kap. 25 § IL. Är i stället delägaren i det förvärvande svenska handelsbolaget ett företag får för året före överlåtelseåret inget underskott ha uppkommit hos det deläggande företaget eller hos ett företag till vilket detta företag kan lämna koncernbidrag avseende överlåtelseåret, 23 kap. 26 § 1 st. IL. Därmed skall man inte kunna överföra värdereserven genom att upplösa den hos handelsbolaget och neutralisera den hos det deläggande företaget genom det lämnade koncernbidraget. Villkoret gäller dock inte om den som överlåtit tillgången är delägare i handelsbolaget.

Regeln är dock för omfattande om delägarna i handelsbolaget före överlåtelsen kunnat lämna koncernbidrag till varandra. Därför finns ett undantag i 23 kap. 26 § 2 st. IL för det fall att överlåtaren under det beskattningsår då överlåtelsen skedde kunnat lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varje delägare i det förvärvande handelsbolaget. Här sker en samordning med koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL.

Om förvärvaren är ett företag får heller inte i detta fall underskott finnas från året före överlåtelseåret vare sig hos det förvärvande företaget eller hos ett företag till vilket det förvärvande företaget kan lämna avdragsgilla koncernbidrag, 23 kap. 27 § IL. Också denna bestämmelse är väl hård om överlåtaren och förvärvaren hade kunnat lämna koncernbidrag under överlåtelseåret. Därför finns ett undantag i 23 kap. 28 § IL. Också i detta fall föreligger en begränsning om en koncernbidragsspärr råder enligt 40 kap. 18 § IL.

I RÅ 2001 ref. 24 (Fb) prövades undantaget i 23 kap. 28 § 1 st. IL. En underprisöverlåtelse avsågs ske från två kommanditbolag, i vilka Indigo Aviation AB (Indigo AB) var komplementär, till ett av Indigo AB helägt dotterbolag Universal AB. Mellan dessa två aktiebolag förelåg koncernbidragsrätt. Indigo AB hade ett underskott per 31 december 1998. För att undantaget i 23 kap. 28 § 1 stycket IL enligt sin ordalydelse skall vara tillämpligt krävs dock att överlåtaren, dvs. något av kommanditbolagen, kan lämna koncernbidrag till förvärvaren Universal AB. Kommanditbolag har inte koncernbidragsrätt. Regeringsrätten ansåg inte att den omständigheten att delägaren i kommanditbolagen hade koncernbidragsrätt medförde att 23 kap. 28 § 1 stycket IL kunde tillämpas. Domstolen tolkade således (till skillnad från Skatterättsnämnden) lagtexten efter sin ordalydelse.

Skyddet av begränsningen av rätten att utnyttja underskott slår blint oavsett underskottets storlek. Man har därför lämnat en möjlighet öppen för en fysisk person eller ett företag att avstå från att utnyttja underskottet, 23 kap. 29 § IL. Är underskottet litet är det inte värt att utnyttja det om det leder till att en underprisöverlåtelse inte får ske. Den skattskyldige får avstå från att utnyttja underskottet trots att det, till följd av ordalydelsen i 40 kap. 2 § IL, egentligen "skall dras av".

6.7 Effekter av underprisöverlåtelse

Jag har så här långt beskrivit de grundläggande definitionerna avseende underprisöverlåtelse och de rekvisit som skall vara uppfyllda för en underprisöverlåtelse. Rättsföljderna av en underprisöverlåtelse regleras i 23 kap. 9–13 §§ IL. Den mest betydelsefulla rättsföljden är den som anges i 23 kap. 9 § IL. En underprisöverlåtelse skall *inte* medföra uttagsbeskattning. Om den ersätt-

ning som lämnas av förvärvaren uppgår till tillgångarnas skattemässiga värde, uppkommer ingen annan effekt än att överlåtaren inte behöver ta upp mellanskillnaden mellan marknadsvärde och skattemässigt värde som intäkt. Intäkten utgörs här av själva ersättningen. För det förvärvande företaget kommer samma belopp att utgöra anskaffningsvärde för tillgångarna, vilket är helt följdriktigt eftersom det är det beloppet som betalats.

Om en högre ersättning än det skattemässiga värdet betingas kommer detta högre belopp att intäktsföras medan den avdragsgilla utgiften uppgår till det skattemässiga värdet. Mellanskillnaden blir en vinst för överlåtaren. Det finns inget vid en underprisöverlåtelse som hindrar överlåtaren från att på detta sätt faktiskt realisera en del av vinsten.

I de fall ersättningen lämnas med ett belopp som inte uppgår till det skattemässiga värdet, anges i 23 kap. 10 § IL att överlåtelsen skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet. Det förvärvande företaget får samma belopp som anskaffningsutgift. Härigenom kommer inte någon fiktiv förlust att kunna tas fram. Om förlusten är verklig därför att marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde är inte bestämmelserna i 23 kap. över huvud taget tillämpliga, 23 kap. 2 § 3. IL. Bestämmelsen att tillgången skall anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, framkallar behov av ytterligare regler. Dessa är motiverade därför att de inblandade parterna blir beskattade för en summa som de inte har vare sig erlagt eller mottagit. Skillnaden mellan det man blivit beskattad för och det man faktiskt erlagt respektive mottagit måste på något sätt hanteras i skattehänseende. Beroende på i vilken riktning som överlåtelsen har ägt rum, från ett aktieägende subjekt till ett företag eller från ett företag till det aktieägende subjektet, kan mellanskillnaden behandlas antingen som utdelning eller som kapitaltillskott. Bestämmelserna härom återfinner vi i 23 kap. 11–12 §§ IL.

Om en tillgång överlåts från ett företag till ett aktieägende subjekt utgör skillnaden mellan marknadsvärdet och den ersättning man erlagt för tillgången principiellt utdelning. Om det är fråga om en fysisk person, kan en del av utdelningen enligt 57:2-reglerna beskattas i inkomstslaget tjänst. Om således marknadsvärdet är 100, det skattemässiga restvärdet 80 och överlåtelsen sker till 80, borde mellanskillnaden på 20 betraktas som utdelning om det förvärvande företaget är moderföretag eller en aktieägende fysisk person.

Denna effekt undanröjs genom bestämmelsen i 23 kap. 11 § 1 st. IL. Bestämmelsen har ändrats med verkan från 1 februari 2001. Tidigare uttrycktes i första stycket endast att om tillgången överlåts av ett företag skulle mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte för någon tas upp som intäkt. Härigenom skapades en del skatteplaneringsmöjligheter eftersom det heller inte kunde bli fråga om beskattning i inkomstslaget tjänst för andra än den

förvärvande fysiska personen. I motiven (prop. 2001/02:46) pekas exempelvis på att en fysisk person som äger andelar i det företag i vilket han är anställd kan undgå beskattning i samband med en underprisöverlåtelse. Om exempelvis en verkställande direktör för ett moderbolag äger 9 procent av andelarna i ett dotterföretag, kan moderföretaget överlåta tillgångar, exempelvis en näringsfastighet, till dotterföretaget oavsett om det är en enstaka tillgång eller ej, jfr 23 kap. 17 § IL. Därmed stiger för det första värdet av den skattskyldiges andelar i dotterföretaget, för det andra får han uppskov med beskattningen, jämfört med att omedelbart bli beskattad för förmånen till dess avyttring av andelarna sker. Är dessutom andelarna i dotterföretaget inte kvalificerade kommer heller ingen tjänstebeskattnings att ske när andelarna avyttras.

Det var bl.a. dessa effekter som föranledde lagändringen. Numera är därför huvudregeln att om överlåtelsen gäller ett företag, den inte skall medföra att någon som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande företaget skall ta upp mellanskillnaden som *utdelning*. En överlåtelse mellan två systerföretag medför således inte att utdelningen skall tas upp som intäkt för moderföretaget. För de fall där mellanskillnaden skall tas upp som tjänsteintäkt, har kretsen av personer som skall undgå beskattning inskränkts. Nu gäller detta endast för förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget, eller den som indirekt genom innehav ger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget. Det innebär i ovanstående exempel att den verkställande direktören skall beskattas för värdeöverföringen om den uppkommit på grund av tjänsten, 11 kap. 1 § IL.

I den utsträckning som en person blir beskattad i inkomstslaget tjänst skall det belopp som tagits upp i inkomstslaget tjänst medräknas i omkostnadsbeloppet, 48 kap. 17 a § IL. Härigenom undviks att samma värdereserv blir beskattad två gånger hos samma skattskyldig.

Om förvärvaren är en fysisk person och ersättningen inte uppgått till det skattemässiga värdet stadgas i 23 kap. 11 § 2 st. IL att första stycket inte skall gälla för det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet av tillgången. Det innebär att om marknadsvärdet är 100, det skattemässiga värdet är 80 och tillgången överlåts utan ersättning, skall den fysiska personen beskattas för 80. Om i stället den fysiska personen har betalat 50 för tillgången kommer skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen att beskattas hos den fysiska personen, dvs. 30. På motsvarande sätt kan en mellanskillnad bli beskattad hos fysiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 23 kap. 11 § 3 st. IL.

I 23 kap. 12 § IL finner vi det omvända fallet, dvs. när tillgången har förvärvats av ett företag. Huvudregeln är att skillnaden mellan marknadsvärdet och den ersättning som erlagts inte skall räknas som "utgift för förbättring av en andel i företaget". Denna bestämmelse talar om att omkostnadsbeloppet inte får ökas med mellanskillnaden, trots att det närmast är att betrakta som kapitaltill-

skott. Också denna huvudregel modifieras med hänsyn till att tillgången skattemässigt behandlas som om den avyttras för en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet, även om ersättningen är lägre. Om man således antar att marknadsvärdet är 100, det skattemässiga värdet 80 och försäljningssumman 50, skall enligt andra stycket skillnaden mellan 80 och 50, dvs. 30, anses som en utgift för förbättring av en andel i företaget. Med andra ord ökas omkostnadsbeloppet med 30, medan resterande belopp, skillnaden mellan 100 och 80, enligt första stycket inte får räknas som en utgift för förbättring av andelen.

Både 23 kap. 11 § IL och 23 kap. 12 § IL är något besvärliga att förstå om man inte utgår från det förhållandet att en överlåtelse skatterättsligt behandlas antingen som en utdelning eller som ett kapitaltillskott beroende på riktning, om förvärvaren inte har betalat marknadsmässig ersättning för tillgången. Genom att stadga att en underprisöverlåtelse inte skall medföra utdelningsbeskattning eller tjänstebeskattnings respektive leda till ett kapitaltillskott, måste, om ersättningen understiger det skattemässiga värdet, hänsyn tas till att beskattningen oavsett den faktiska köpeskillingen har grundats på det skattemässiga värdet. Därför behövs de nyssnämnda bestämmelserna. Antag exempelvis att en fysisk person äger två aktiebolag ABX och ABY. En hel verksamhetsgren överläts från ABX till ABY. Om överlåtelsen har skett till det skattemässiga värdet 80 innebär 23 kap. 11 § 1 st. IL att den fysiska personen inte blir beskattad samtidigt som det enligt 23 kap. 12 § 1 st. IL står klart att den fysiska personen inte får öka sitt omkostnadsbelopp på andelarna i ABY med skillnaden mellan marknadsvärdet och restvärdet dvs. 20.

6.8 Internationella aspekter

Bestämmelserna om underprisöverlåtelse kan också vara tillämpliga när fråga är om gränsöverskridande ombildningar. Man får här tillämpa de rekvisit för en underprisöverlåtelse som har beskrivits ovan. Om ett utländskt subjekt äger en verksamhet i Sverige uppkommer frågan om underprisöverlåtelse när det utländska subjektet överläter svenska tillgångar. Så är fallet om det utländska subjektet bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Om det fasta driftstället ägs av en fysisk person kan konstateras, att utländska fysiska personer är fysiska personer och därför kan vara överlåtare enligt 23 kap. 14 § IL. På samma sätt kan ett utländskt bolag vara överlåtare. Däremot kan inte annan utländsk juridisk person än utländskt bolag vara överlåtare eller förvärvare. Det innebär att ett utländskt bolag kan ombyta ett fast driftställe i Sverige till ett aktiebolag, eftersom förvärvaren är ett företag och denne förvärvare enligt 23 kap. 16 § IL kommer att vara skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet i vilken tillgången kommer att ingå.

Det är också möjligt att det utländska bolaget överlåter tillgångarna i ett fast driftställe i Sverige till ett annat utländskt bolag för vilket tillgångarna kommer att ingå i ett fast driftställe i Sverige. Även i detta fall är 23 kap. 14 och 16 §§ IL uppfyllda. Om det dessutom är fråga om en hel verksamhet, kommer frågan om koncernbidragsrätt mellan de två utländska bolagen att vara betydelselös. Förvärvaren får, oavsett om det är ett utländskt bolag med fast driftställe i Sverige eller ett dotterbolag till det utländska bolaget, inte ha underskott från nästföregående år.

Reglerna om underprisöverlåtelse medger också att ett utländskt bolag med ett svenskt dotterbolag kan ombilda dotterbolaget till ett fast driftställe. Här bör man notera att tillgångarna skall knytas till ett fast driftställe i Sverige för att 23 kap. 16 § IL skall vara uppfyllt. Detta innebär exempelvis att man får vara uppmärksam på kapitalplaceringsandelar som det svenska dotterbolaget äger. Det är inte helt säkert att sådana tillgångar automatiskt kommer att knytas till det fasta driftstället.

Rekvisitet att förvärvaren skall vara skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet i vilken tillgången ingår ställer till problem om ett svenskt aktiebolag önskar ombilda utländska fasta driftställen till utländska dotterbolag. Det förvärvande utländska dotterbolaget måste knyta de förvärvade tillgångarna till ett fast driftställe i Sverige, 23 kap. 16 § IL. Denna situation kommer säkert att vara mindre vanlig. Mer frekvent är i stället kanske det fallet att ett svenskt aktiebolag säljer en svensk verksamhetsgren till ett utländskt dotterbolag för en ersättning motsvarande det skattemässiga värdet. Härigenom kommer det utländska dotterbolaget att få ett svenskt fast driftställe. Tillgångarna har visserligen avyttrats för ett pris understigande marknadsvärdet till det utländska bolaget varför korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL kunde vara tillämplig. Men enligt 14 kap. 19 § 1 st. 1. IL är en förutsättning för korrigeringsregeln att den som p.g.a. avtalsvillkoren får ett högre resultat inte skall beskattas härför i Sverige enligt bestämmelserna i IL eller p.g.a. ett skatteavtal. Det utländska bolaget skall dock beskattas för resultatet i Sverige eftersom det är knutet till ett fast driftställe här. Någon konkurrens förefaller därför inte finnas med 14 kap. 19 § IL. Om ett svenskt moderbolag har ett utländskt dotterbolag vilket man önskar ombilda till ett fast driftställe är underprisreglerna över huvud taget inte tillämpliga eftersom uttagsbeskattningsfrågan rör ett utländskt skattesubjekt.

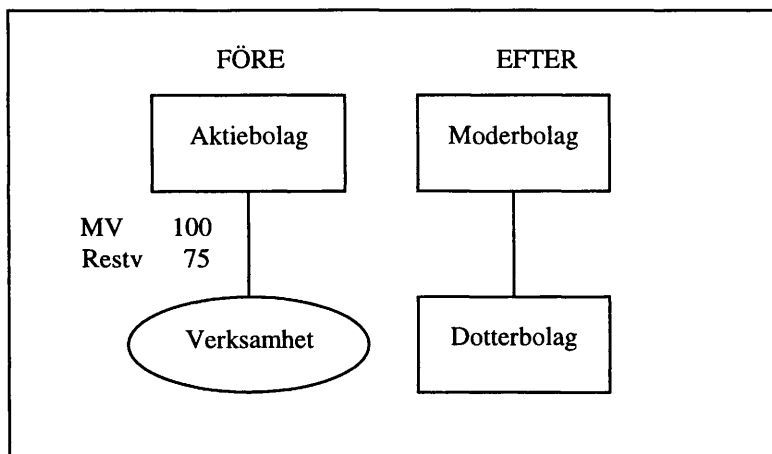
6.9 Verksamhetsavyttringar

6.9.1 Inledning

Bestämmelserna om verksamhetsavyttringar infördes i samband med att EG:s fusionsdirektiv implementerades per 1 januari 1995. De kallades då för internationella verksamhetsöverlåtelse. En verksamhetsavyttring karakteriseras av att ett företag, det säljande företaget överlåter samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren till ett annat företag, det köpande företaget, i utbyte mot andelar i det företaget, 38 kap. 2 § IL. Förutom andelar kan det säljande företaget få ersättning i form av att det köpande företaget tar över skulder och andra förpliktelser. Ersättningen skall vara marknadsmässig. Man får inte överföra mer skulder än vad som är hänförligt till de avyttrade tillgångarna, däremot får man helt eller delvis avstå från att överta skulder. Någon kontantdel är till skillnad mot vid underprisöverlåtelse inte tillåten. Enligt 38 kap. 8 § IL måste ersättningen överstiga det skattemässiga värdet på de tillgångar som avyttrats.

Förfarandet kan betecknas som en apportemission och utgör ett alternativ till att sälja in tillgångarna med stöd av 23 kapitlet IL.

Uttrycket verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL. Det är en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse.



Denna form av ombildning, när ett företag väljer att sätta en verksamhetsgren "på bolag" är säkert den vanligaste tillämpningen av bestämmelserna. Men det kan noteras att lagtexten inte uppställer några krav på att det säljande företaget efter verksamhetsavyttringen skall äga en viss minsta del av det köpande företaget. Därför kan reglerna om verksamhetsavyttringar användas till exempel också när ett företag skall sälja in en verksamhetsgren eller hela sin verksamhet till ett annat större företag.

Med företag avses enligt 38 kap. 3 § 1 st. IL också utländska bolag och sådana utländska företag som omfattas av fusionsdirektivet. I vilken utsträckning verksamhetsavyttringar kan tillämpas på internationella ombildningar diskuteras något nedan i avsnitt 6.9.4. Där skall jag också behandla kravet i 38 kap. 6–7 §§ IL på att både säljande och köpande företag skall vara skattskyldiga i Sverige för inkomst av den avyttrade verksamheten.

Privatbostadsföretag och investmentföretag räknas inte som företag, och kan därför inte tillämpa bestämmelserna om verksamhetsavyttringar, 38 kap. 3 § 2 st. IL.

Betydelsefullt är att de inblandade företagen själva måste begära att reglerna skall tillämpas. Det är ju inte säkert att man önskar genomföra inapporteringen skattefritt. Det säljande företaget kan ha underskott hänförlig till andra verksamhetsgrenar som kan neutralisera en skattepliktig intäkt.

6.9.2 *Konsekvenser för säljande företag*

En inapportering av tillgångar på detta sätt innebär att det säljande företaget bytt till sig andelar i det köpande företaget. Det är ett byte och normalt skulle det säljande företaget som skattepliktig intäkt ta upp marknadsvärdet av de erhållna andelarna. Det är mot denna bakgrund man får betrakta bestämmelserna i 38 kap. 9–13 §§ IL om skattekonsekvenserna för det säljande företaget. De innebär undantag från vad som annars skulle gälla.

I stället för att säljarföretaget beskattas för marknadsvärdet på de tillbytt andelarna anges i 38 kap. 9 § IL att ersättningen (dvs. marknadsvärdet på andelarna) inte skall tas upp. Eftersom samtidigt de avyttrade tillgångarna inte längre finns kvar hos det säljande företaget skulle denna regel kunna innebära att det säljande företaget fick avdragsgilla kostnader motsvarande de skattemässiga värdena på tillgångarna, men inte behövde ta upp någon intäkt. För att neutralisera denna effekt stadgas i 38 kap. 10 § IL att för andra tillgångar än kapitaltillgångar (jfr 25 kap. 3 § IL) det säljande företaget skall ta upp det skattemässiga värdet som intäkt.

När avyttrade inventarier endast utgör en del av det samlade inventariebeståndet skall en skälig del av hela det skattemässiga värdet tas upp, 38 kap. 10 § 2 st. IL.

För kapitaltillgångar tillämpas en annan teknik. En kapitalvinst skall inte beskattas hos det säljande företaget och en kapitalförlust är heller inte avdragsgill, 38 kap. 11 § IL. Om det är en näringsfastighet som avyttras skall normalt tidigare gjorda värdeminskningssavdrag och vissa andra poster återföras till beskattning, 26 kap. 2 § IL. Till följd av 38 kap. 12 § IL görs ett undantag från återföringsregeln vid verksamhetsavyttringar.

Den sista frågan för det säljande företaget är vilket anskaffningsvärde företaget skall erhålla på de mottagna andelarna i det köpande företaget. Normalt skulle till följd av bytesregeln marknadsvärdet på de mottagna andelarna tillika utgöra anskaffningsutgift. I stället anges i 38 kap. 3 § IL att nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten skall anses utgöra anskaffningsutgiften för de mottagna andelarna. Nettovärdet utgörs av skillnaden mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och den ersättning man fått i form av övertagande av lån och andra förpliktelser. Det innebär kontinuitet i skattehänseende för det säljande företaget.

6.9.3 *Konsekvenser för köpande företag*

De bestämmelser som finns i 38 kap. 14–18 §§ IL syftar till att säkerställa kontinuitet i beskattningen av de avyttrade tillgångarna, dvs. att mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet, det som lades till grund för beskattning av det säljande företaget, inte skall undgå beskattning. Därtill finns kontinuitetsregler för periodiseringsfonder och ersättningsfonder.

Av 38 kap. 14 § 1 st. IL framgår att andra tillgångar än kapitaltillgångar anses anskaffade till samma belopp som det säljande företaget beskattats för. Det innebär att det föreligger kontinuitet ifråga om värdet, så att ingen del av värdereserven undgår beskattning. Skulle det köpande företaget skriva upp värdet på mottagna inventarier, bryts normalt kopplingen mellan redovisningen och beskattningen och förutsättningar för att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning föreligger inte. Enligt 38 kap. 18 § IL kan det köpande företaget ändå få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, om mellanskillnaden tas upp som intäkt direkt eller genom att fördelas på tre beskattningsår.

Nu behandlade tillgångar anses också förvärvade vid avyttringstidpunkten. Annorlunda förhåller det sig med kapitaltillgångar. För dessa gäller att det köpande företaget inträder i det säljande företags skattemässiga situation, 38 kap. 14 § 2 st. IL. Det får betydelse för övertagande av anskaffningstidpunkt, avskrivningsplaner mm. Om exempelvis en näringsfastighet avyttrats, kommer det köpande företaget vid en vidareavyttring av fastigheten att få återföra också

de värdepappersinnehavare som det säljande företaget en gång kostnadsfört. Här tillämpas således en identitetsprincip.

På motsvarande sätt kan periodiseringsfonder och ersättningsfonder sägas hanteras, 38 kap. 15 § IL. Om företagen begär det får det köpande företaget ta över dessa fonder. Det köpande företaget anses därvidlag ha gjort avsättningen vid det års taxering under vilket säljande företag fått avdrag för avsättningen. Man kan således inte skjuta en periodiseringsfond ytterligare framåt i tiden genom överföring i samband med en verksamhetsavyttring.

När endast en del av verksamheten avyttras uppkommer frågan hur periodiseringsfonder och ersättningsfonder skall fördelas mellan säljande och köpande företag. Lagtexten anger att så stor del får övertas som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de avyttrade tillgångarna och de skattemässiga värdena på samtliga tillgångar i det säljande företaget.

Samma valfrihet beträffande överföringen föreligger inte för avdrag för framtida utgifter som det säljande företaget har gjort. I den mån ett säljande företag gjort avdrag för framtida utgifter hänförligt till det som avyttras, skall återföring av avdragen ske hos det köpande företaget.

Till skillnad mot vad som gällde i den gamla omstruktureringslagen får underskott inte längre överföras till det köpande företaget, 38 kap. 17 § IL. Samma begränsning föreligger beträffande kvarstående kapitalförluster på delägaraktier.

6.9.4 *Internationella verksamhetsavyttringar*

Kretsen av företag som kvalificerar under bestämmelserna om verksamhetsavyttringar är i sig ganska vid. Som nämnts ovan omfattas enligt 38 kap. 3 § IL inte enbart svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening och svensk sparbank. Också utländska bolag kan vara säljande eller köpande företag i en verksamhetsavyttring. Genom definitionen av utländskt bolag i 6 kap. 8–10 §§ IL kommer därmed ett stort antal utländska företag att omfattas. Därtill kommer de utländska företag som inbegrips i fusionsdirektivet att kunna utgöra företag vid en verksamhetsavyttring. Visserligen torde de flesta redan utgöra utländska bolag, men för ett fåtal kan det vara avgörande.

Vid bedömningen av om ett företag är hemmahörande i en stat inom EU skall det skatterättsligt ha hemvist i den staten och får inte enligt ett skatteavtal som den staten slutit med en icke-medlemsstat anses ha hemvist i den sistnämnda staten, 38 kap. 4 § IL. Det sistnämnda förhållandet kan inträda om ett företag p.g.a. intern rätt i de båda staterna får dubbelt hemvist, och artikel 4 i skatteavtalet på grund av att den verkliga ledningen befinner sig i den stat som inte är medlem ger hemvistet till just den staten.

Att utländska företag kan medverka som säljande eller köpande företag innebär inte att internationella verksamhetsavyttringar alltid går att genomföra.

Den gränssättande faktorn är kravet på skattskyldighet i 38 kap. 6–7 §§ IL. För det säljande företaget gäller att det omedelbart före avyttringen skall ha varit skattskyldigt för inkomst av åtminstone en del av den avyttrade näringsverksamheten. Inkomsten får heller inte vara helt undantagen på grund av ett skatteavtal.

Mer betydelsefullt är kravet på det köpande företaget. Detta skall omedelbart efter verksamhetsavyttringen vara skattskyldigt i Sverige för den del av näringsverksamheten som det säljande företaget beskattats för. Inkomsten får heller inte för det köpande företaget vara undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal (s.k. exemptavtal).

Denna begränsning innebär att det köpande företaget måste vara skattskyldigt i Sverige för den avyttrade verksamheten. Ett utländskt företag som genomför en verksamhetsavyttring beträffande sin svenska direktägda verksamhet (fast driftställe) kvalificerar som säljare, och köparföretaget måste uppfylla skattskyldighetskravet. Det gör det som regel om det är ett svenskt företag eftersom dessa är underkastade obegränsad skattskyldighet. Om köparföretaget är utländskt går det också bra så länge som det genom att knyta tillgångarna till ett fast driftställe i Sverige är skattskyldigt för verksamheten i Sverige. Men det går alltså inte att genom en verksamhetsavyttring föra ut verksamhet från Sverige.

Ett utländskt företag kan således ombilda ett svenskt fast driftställe till ett svenskt dotterbolag med stöd av reglerna om verksamhetsavyttringar. I den omvända situationen är det inte lika enkelt. Ett svenskt företag med tillgångar knutna till ett fast driftställe i ett annat land kan normalt inte genomföra en verksamhetsavyttring. Avyttras tillgångarna i det fasta driftstället till ett utländskt dotterbolag kommer verksamheten inte att för köpande företag vara skattepliktig i Sverige, varför kravet inte är uppfyllt.

Däremot kan konstateras, att även om Sverige beskattar det säljande företaget för tillgångarnas marknadsvärde, den andra EU-staten, om den korrekt implementerat fusionsdirektivet, kommer att på samma sätt som Sverige beskatta det svenska säljande företaget som om det hade sålt tillgångarna för det skattemässiga restvärdet. Här uppkommer en situation där Sverige vid denna tidpunkt men inte den andra staten skattar av värdereserven i tillgångarna. Den andra staten kommer dock att beskatta det köpande företaget vid den senare tidpunkt när det säljer tillgångarna vidare till en utomstående köpare. Samma värdereserv blir därför beskattad två gånger. Normalt skulle detta korrigeras genom att Sverige medger avräkning av den skatt den andra staten skulle ha tagit ut vid ombildningen om det inte vore för fusionsdirektivets regler om verksamhetsavyttringar. För att ingen merbeskattning skall äga rum får därför det svenska företaget avräkna den fiktiva skatt som den andra staten normalt skulle tagit ut, se 38 kap. 19 § IL med hänvisning till 37 kap. 30 § IL.

7 Koncernregeln och förlustregeln

7.1 Inledning

Före skattereformen 1990 kunde juridiska personer redovisa inkomster i mer än ett inkomstslag. Kapitalvinster följde det dåvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och någon uttagsbeskattning ägde inte rum i det inkomstslaget (förtäckta reavinster ansågs således inte kunna beskattas). Därför har koncerninterna aktieöverlåtelser i princip kunnat äga rum utan skattekonsekvenser genom att överlåtelse skett till det skattemässiga värdet. Ofta har dock bolagen önskat avyttra aktier i dotterföretag även koncerninternt till marknadspris, av bl.a. redovisningsmässiga skäl eller därför att det finns minoritetsintressen i dotterföretagen som måste beaktas.

Nu när all verksamhet för aktiebolag beskattas i ett inkomstslag, näringsverksamhet, skall i princip också koncerninterna aktieöverlåtelser uttagsbeskattas, om försäljningen sker till ett pris understigande marknadsvärdet. Överlåts aktierna till marknadsvärdet kommer samma effekt att inträda, nämligen att skillnaden mellan skattemässigt värde och marknadsvärde blir beskattat. Om det är aktier som innehas som ett led i koncernens organisation, där således syftet med den koncerninterna aktieöverlåtelserna är att strukturera om koncernorganisationen, inträder i avsaknad av regler en beskattning som förhindrar eller i varje fall fördyrar omstruktureringen.

En dylik beskattning strider mot neutralitetsprincipen eftersom koncernen inte tillförts någon förmåga att betala skatt. Sedan lång tid tillbaka föreligger därför särskilda bestämmelser avseende koncerninterna andelsöverlåtelser, den s.k. uppskovsregeln eller koncernregeln. De finns nu i 25 kap. 6–27 §§ IL (tidigare i koncernöverlåtelserlagen, KÖL, och dessförinnan i 2 § 4 mom. 10 st. SIL). Under de förutsättningar som där anges utlöser en koncernintern överlåtelse av aktier, andelar i svenska handelsbolag, ekonomiska föreningar eller en utländsk juridisk person ingen omedelbar beskattning, utan beskattningen skjuts upp.

Det finns två principiellt olika metoder för att möjliggöra en uppskjuten beskattning. Antingen fastställs kapitalvinsten vid avyttringen men beskattningen senareläggs, eller behålls det skattemässiga värdet på andelarna (kontinuitet) varvid en senare avyttring kommer att utlösa beskattning av den kapitalvinst som uppkommit. Den metod som tidigare användes byggde på kontinuitetsprincipen. Metoden innebar att det köpande företaget, oaktat ett annat pris erlagts, i skattehänseende övertog säljarföretagets anskaffningsvärde och anskaffningstidpunkt. Ingen beskattning inträdde vid överlåtelsetidpunkten utan först vid en senare överlåtelse till en köpare utanför koncernen.

Fram till mitten av 1970-talet var koncerninterna överlåtelser av organisationsaktier helt skattebefriade. Bestämmelsen missbrukades dock genom att varje avyttring av ett koncernbolag till utomstående köpare föregicks av en koncernintern överlåtelse till marknadsvärdet, skattefritt, varefter bolaget avyttrades till den utomstående köparen. Missbruket föranledde införandet av kontinuitetsregeln.

Den andra metoden för att möjliggöra ett uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar innebär att uppskovet läggs hos det säljande företaget. Koncernregeln fick detta innehåll med verkan från den 21 januari 1998. Skälet till att den infördes vid en så udda tidpunkt var att man redan då förutsåg att bestämmelserna skulle komma att få ett ändrat innehåll. Genom ett meddelande till riksdagen om att den nya metoden skulle införas med omedelbar verkan försökte regeringen motverka de skatteanpassningar som annars kunde komma att företas av de skattskyldiga. Metoden innebär att kapitalvinsten fastställs vid avyttringen av andelarna men att säljaren kan medges uppskov med beskattningen till dess att andelarna på ett eller annat sätt slutligen lämnar koncernen.

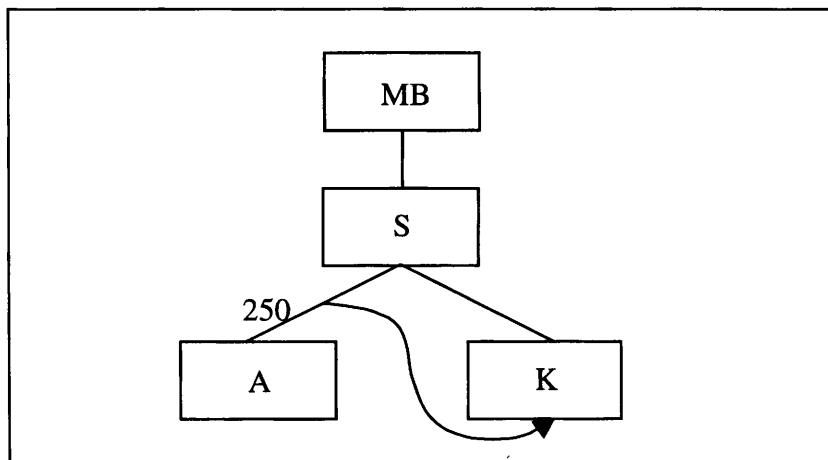


Fig. 7 a

Ovanstående figur får illustrera koncernregeln. S äger 250 av de 1 000 andelar som A har utestående. S har ett skattemässigt värde (omkostnadsbelopp) på 100 kr per andel och andelarna är nu värda 200 kr. S säljer andelarna till K, ett helägt dotterbolag, till marknadsvärdet 200 kr per andel. Om S så önskar kan uppskov med kapitalvinsten på 100 kr per andel medges. Uppskovsbeloppet är 200 kr – 100 kr, dvs. 100 kr per andel. Jag skall nu närmare

granska förutsättningarna för att S skall få uppskov med kapitalvinsten och på vilket sätt S skall återföra uppskovet till beskattning.

7.2 Förutsättningar

7.2.1 *Avgränsningar mot andra regler*

En avyttring av andelar i ett företag till ett annat närstående företag kan ta sig sådana former att också andra regelsystem i IL blir tillämpliga. Om det säljande företaget avyttrar andelarna i det avyttrade företaget mot ersättning i form av nyemitterade aktier i det köpande företaget uppkommer exempelvis en konkurrens med bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kapitlet IL. Enligt 49 kap. 5 § IL skall i ett sådant fall koncernregeln i 25 kapitlet IL ha företräde. Någon konkurrens med bestämmelserna i 48 a kapitlet IL om andelsbyten uppkommer dock inte eftersom säljaren i de fallen skall vara en fysisk person, se nedan avsnitt 8.3.

Men det finns också andra fall där koncernregeln kan konkurrera med andra bestämmelser. I 25 kap. 10 § IL regleras några sådana. Om säljande företag också är överlåtande företag vid en kvalificerad fusion eller fission får inte koncernregeln tillämpas. Detsamma gäller om reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kapitlet IL skall tillämpas. I sistnämnda fall kan det säkerligen förekomma besvärliga gränsdragningsproblem. En verksamhetsavyttring är en apportemission där samtliga tillgångar i en näringsverksamhet eller i en verksamhetsgren avyttras till ett annat företag. Om exempelvis ett företag avyttrar alla tillgångar inklusive de näringsbetingade andelarna mot ersättning i form av andelar i det köpande företaget, skall reglerna om verksamhetsavyttringar ta över. Däremot anses en avyttring enbart av näringsbetingade andelar inte vara en sådan verksamhetsgren som åsyftas i 2 kap. 25 § IL, dvs. en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse, RÅ 2001 not. 24 (Fb).

I andra fusions- och fissionsfall än de som är kvalificerade, skall dock bestämmelserna om koncerninterna andelsavyttringar kunna tillämpas. Enligt 25 kap. 9 § IL skall i sådana fall det övertagande företaget anses köpa sådana andelar i det överlåtande företaget som det övertagande företaget inte redan tidigare ägde. Bestämmelsen infördes i förtydligande syfte. Det ansågs inte tillfyllest att förlita sig på bestämmelsen i 44 kap. 8 § IL enligt vilken ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut värdepapperet har upplösts genom fusion eller fission. Genom 25 kap. 9 § IL är det nu klart att vid tillämpningen av koncernregeln det övertagande företaget anses ha köpt andelar i det överlåtande företaget. Som framgår av lagtexten i 25 kapitlet IL, se t.ex. 25 kap. 6 § IL, an-

vänds uttrycket "det köpande företaget". På grund av 25 kap. 9 § IL är det klart att detta täcker också övertagande företag vid icke kvalificerade fusioner eller fissioner.

7.2.2 Avyttrad andel

Enligt 25 kap. 6 § IL är en *koncernintern andelsavyttring* en avyttring av en andel (den avyttrade andelen) i ett företag (det avyttrade företaget) som en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag (det säljande företaget) gör med kapitalvinst till en juridisk person eller handelsbolag inom samma svenska koncern (det köpande företaget), om villkoren i 25 kap. 13–16 §§ IL är uppfyllda. I denna bestämmelse återfinns en hel del definitioner av betydelse för tillämpning av regeln.

Det skall för det första vara fråga om en kapitalvinst. Med kapitalvinst och kapitalförlust förstås vinst eller förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än exempelvis lagertillgångar, 25 kap. 3 § IL. Härav följer att koncernregeln är tillämplig enbart på avyttring av andelar som inte är lagerandelar. En ytterligare bestämmelse av vilka andelar som omfattas av uppskovsregeln finner man i 25 kap. 16 § IL. Här regleras den ägarandel som det säljande företaget skall ha i det avyttrade företaget. Denna bestämmelse företer mycket stora likheter med definitionen på näringsbetingade andelar i 24 kap. 16 § IL.

Det finns två skäl till varför man inte helt har kunnat använda den sistnämnda definitionen. Det första är att det när det gäller 25 procents-kravet i koncernregeln är tillfyllest om det säljande företaget tillsammans med andra företag i den svenska koncernen äger minst 25 procent av röstetalet, medan 25 procents-regeln i 24 kap. 16 § IL bara knyter an till ägarföretagets andelar i det utdelande företaget. För det andra är det frågan om olika bedömningstidpunkter. Vid tillämpningen av koncernregeln skall ägarkravet vara uppfyllt vid tidpunkten för avyttringen, medan vid definitionen av näringsbetingad andel i 24 kap. 16 § 1. IL det är förhållandena vid beskattningsårets utgång som är avgörande. Det kan slutligen noteras att utredningsregeln i 25 kap. 16 § andra meningen IL språkligt skiljer sig något från motsvarande bestämmelse i 24 kap. 16 § 2. IL. Det sammanhänger med att koncernregeln är kopplad till förhållandena inom den svenska koncernen.

Koncernregeln är tillämplig på kapitalvinster. Om ett företag har avyttrat andelar men inte betingat sig ett marknadsmässigt vederlag, uppkommer frågan om koncernregeln får tillämpas. Så länge som en kapitalvinst har uppkommit trots att marknadsmässigt vederlag inte har betingats är bestämmelsen ändå tillämplig. Antag exempelvis att i det tidigare exemplet andelarna såldes för 150 kr i stället för 200 kr. I detta fall har en kapitalvinst uppkommit. Av 25 kap. 8 §

IL följer att om en försäljning till underpris har skett men det säljande företaget skall ta upp mellanskillnaden mellan den faktiskt betingade ersättningen på 150 och marknadsvärdet 200 till beskattning, skall koncernregeln tillämpas också på mellanskillnaden 50. Det kan vara fråga om att uttagsbeskattning enligt 22 kapitlet IL ägt rum eller om en transaktion med närstående företag i utlandet vid vilken korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL har tillämpats.

Den avyttrade andelen skall vara en andel i ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller en utländsk juridisk person, 25 kap. 13 § IL. Det innebär att de väsentligaste svenska associationsformerna för näringsverksamhet omfattas. Genom den vidsträckta definitionen av utländsk juridisk person i 6 kap. 8 § IL omfattas också många utländska associationsformer.

7.2.3 Säljande företag

Bestämningen i 25 kap. 6 § IL av säljande företag är ganska vid. Där framgår bara att det kan vara en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag. Med juridisk person avses svenska juridiska personer och utländska juridiska personer, 2 kap. 3 § 5 st. IL och 6 kap. 8 § IL. Enligt 2 kap. 3 § IL omfattas inte svenska handelsbolag av uttrycket juridisk person men svenska handelsbolag är uttryckligen nämnda i 25 kap. 6 § IL. Också utländska juridiska personer kan således vara säljande företag och får tillämpa uppskovsregeln. I praktiken är detta dock endast intressant för de fall att den utländska juridiska personen har ett fast driftställe i Sverige till vilket andelarna i det avyttrade företaget är hänförligt. Det beror på att utländska juridiska personer inte är skattskyldiga för kapitalvinster på svenska tillgångar om de inte är knutna till ett fast driftställe i Sverige, 6 kap. 11 § IL.

Härutöver ställs ytterligare några krav på det säljande företaget. Det måste tillhöra samma svenska koncern som det köpande företaget. En svensk koncern i 25 kapitlet IL är en grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern, 2 kap. 5 § IL. Denna definition modifieras vid tillämpningen av koncernregeln i 25 kap. 7 § IL. De skall ha ett sådant moderföretag som anges i 25 kap. 14 § IL, dvs. ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank, ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller ett utländskt bolag hemmahörande i EES-området. Det innebär att de flesta svenska koncerner omfattas av koncernregeln. Ny från 1 januari 2001 är regeln att också utländska bolag kan vara moderföretag. Förutsättningen är dels, som nämnts, att det är hemmahörande inom EES-området, dels att det motsvarar något av de uppräknade svenska företagsformerna. Terminologin blir lite märklig, när med svensk koncern i dessa fall avses också utländska koncerner.

Därtill kommer det s.k. koncernvillkoret i 25 kap. 15 § IL. På det sätt som koncern är definierad i 1 kap. 5 § ABL kan numera (sedan 1995), ett företag samtidigt ha flera moderföretag och därmed också definitionsmässigt ingå i flera koncerner. Lagstiftaren fann sig därför föranlåten att begränsa möjligheten att tillämpa koncernregeln om det säljande företaget samtidigt tillhör flera koncerner. Syftet var att begränsa möjligheterna till skatteplanering.

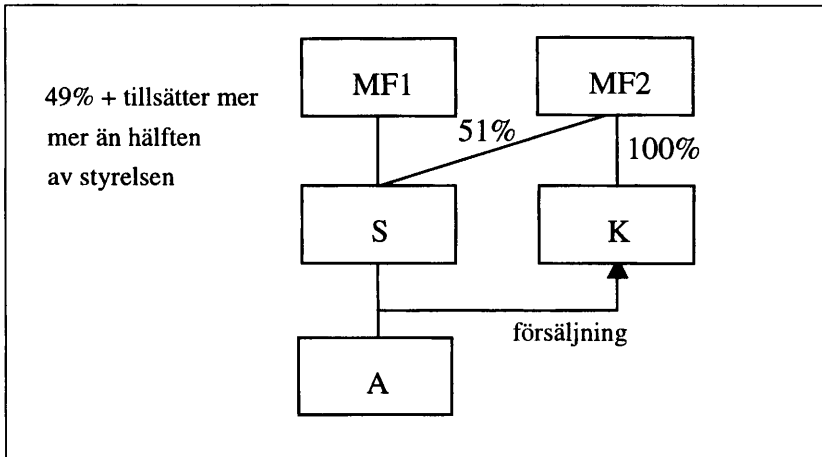


Fig. 7 b

Om ett säljande företag S ägs till 51 procent av ett företag och av ett annat företag till 49 procent, samtidigt som det sistnämnda företaget enligt aktieägaravtal har rätt att utse mer än hälften av styrelsen i det säljande företaget, är båda företagen enligt 1 kap. 5 § ABL moderföretag i förhållande till S. S får inte tillämpa koncernregeln vid försäljning av andelarna i A till K.

Vid tillämpningen av koncernvillkoret skall med koncern avses inte bara svenska koncerner utan också motsvarande utländska företagsgrupper. I exemplet kan således MF2 vara svenskt och MF1 vara utländskt. Detta leder till att S inte får tillämpa koncernregeln vid försäljning av A till K.

7.2.4 Köpande företag

Som köpande företag kvalificerar enligt 25 kap. 6 § IL en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag inom samma svenska koncern (som svensk koncern är definierad i 25 kap. 7 § IL). Någon ytterligare bestämning av det köpande företaget finns inte. Det innebär att det köpande företaget kan vara en svensk juridisk person inklusive ett svenskt handelsbolag men också en utländsk juridisk person. Detta är en nyhet i förhållande till vad som gällde

före den nya utformningen av koncernregeln. Tidigare krävdes ett dispensförfarande för att få avyttra näringsbetingade andelar till utländska koncernföretag. Nu ligger uppskovet hos det säljande företaget och det säljande företaget är någon som antingen är ett obegränsat skattskyldigt subjekt eller en utländsk juridisk person med ett fast driftställe i Sverige till vilket uppskovet är knutet. Det är därför relativt ointressant om det köpande företaget är obegränsat skattskyldigt i Sverige eller inte. Uppskovet ligger ju hos någon som är skattskyldig här för kapitalvinsten.

7.3 Återföring av uppskovsbeloppet

Det kan inledningsvis noteras att uppskovsbeloppet beräknas som en kapitalvinst per avyttrad andel, jfr 25 kap. 6 § IL. Vid studiet av återföringsreglerna i 25 kap. 17–27 §§ IL underlättar det om man har klart för sig att uppskovet gäller per andel.

Syftet med koncernregeln är att en kapitalvinst som ännu inte är realiserad ur koncernperspektiv heller inte skall beskattas förrän den ur koncernens synvinkel har realiserats. Mot denna bakgrund skall huvudregeln i 25 kap. 17 § IL förstås. Kapitalvinsten skall tas upp som intäkt först vid den tidpunkt när det inträffar en omständighet som innebär att den avyttrade andelen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget eller av det säljande företaget själv. Denna huvudregel modifieras därefter i 25 kap. 18–24 §§ IL. Ett normalfall när andelen inte längre innehas av ett företag i den svenska koncernen föreligger när det köpande företaget avyttrar andelen till någon som inte tillhör samma svenska koncern.

I exemplet ovan i avsnitt 7.1 hade K förvärvat 250 andelar i A för 200 kr per andel. K avyttrar nu 10 andelar i A till ett utomstående företag för 300 kr per andel. K gör en kapitalvinst på $10 \times 300 - (10 \times 200)$, dvs. 1 000 kr. Uppskov med 10 x uppskovsbeloppet (100 kr per andel), dvs. 1 000 kr återförs till beskattning.

Om K i stället säljer samtliga 250 andelar i A till ett annat företag i den svenska koncernen, behöver S inte återföra uppskovsbeloppet. Dessutom kan K använda koncernregeln för sin egen kapitalvinst. Det innebär att när det koncernföretag som förvärvat de 250 andelarna av K slutligen säljer dessa andelar till en utomstående köpare, kommer två uppskovsbelopp att återföras. För det första blir S beskattat för sitt ursprungliga uppskovsbelopp och för det andra blir K beskattat för det uppskovsbelopp som medgavs K vid dess koncerninterna avyttring.

Bestämmelsen i 25 kap. 17 § IL tar således hand om bl.a. det återföringsfall när de avyttrade andelarna säljs till en koncernextern köpare. Men enligt samma bestämmelse är det inte nödvändigt att andelarna i A avyttras. Redan om K inte längre tillhör samma svenska koncern som S skall återföring ske. Så kan exempelvis vara fallet om det i stället är andelarna i K som avyttras till en utomstående part.

Det finns förändringar i tre olika företag som kan leda till återföring av uppskovet.

- a) För det första kan andelarna i A avyttras eller på annat sätt försvinna.
- b) Andelarna i K kan avyttras eller upphöra att existera.
- c) Slutligen kan andelarna i det säljande bolaget S avyttras eller upphöra att existera.

I alla dessa tre situationer ställs frågan om det uppskov som S har fått med kapitalvinsten skall återföras till beskattning. Jag skall nu behandla dessa tre fall var och ett för sig.

- a) K:s innehav av andelar i A förändras.

Jag har redan ovan pekat på det fall då K avyttrar andelarna i A till en utomstående köpare. I detta fall gäller huvudregeln i 25 kap. 17 § IL att uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning hos S. Man kan också tänka sig att andelar i A inlöses.

K har förvärvat 250 andelar från S och därefter har bolagsstämman i A beslutat att inlösa andelar i relationen 1:10. Det innebär att K anses avyttra 25 andelar, varvid S' uppskov med $25 \times$ uppskovsbeloppet 100 kr, dvs. 2 500 kr, återförs. Detta följer av ordalydelsen i 25 kap 17 § IL som talar om att "den avyttrade andelen inte längre existerar".

Det är också möjligt att andelarna i A delas ut av ägarbolaget.

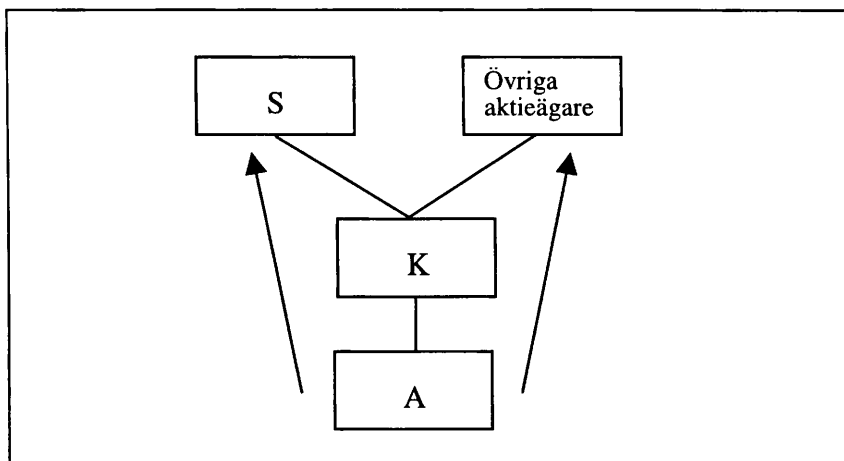


Fig.7 c

I det här fallet har ägarbolaget K beslutat sig för att dela ut andelarna i A. Huruvida uppskovsbeloppet skall återföras hos S beror i första hand på 25 kap. 17 § IL. Om utdelningen av andelarna i A leder till att dessa inte längre innehas av ett företag som tillhör samma svenska koncern som S skall återföring ske. Därför skall enligt huvudregeln återföring av uppskovsbeloppet ske om vi antar att övriga aktieägare inte hör till samma svenska koncern som S. Från denna regel finns dock ett undantag i 25 kap. 22 § IL. Om utdelningen följer den s.k. lex ASEA i 42 kap. 16 § IL, skall ingen återföring äga rum. Undantaget vid tillämpning av lex ASEA gäller dock inte om en kapitalförlust uppkommer på grund av utdelningen och K drar av denna. Om K förvärvade andelarna i A från S för 200 kr per andel och vid utdelningstillfället marknadsvärdet på dessa andelar har sjunkit till 150 kr, uppkommer en förlust på 50 kr. Om K drar av denna kapitalförlust gäller inte undantaget för lex ASEA. Därmed skall enligt huvudregeln återföring av uppskovsbeloppet ske.

Om vi antar att andelarna i A delas ut på sätt figuren visar, kommer en del av andelarna som S sålde till K att åter ägas av S. Detta fall utgör ett exempel på behovet av att i 25 kap. 17 § IL ange att uppskovsbeloppet skall återföras när andelen inte längre existerar eller inte längre innehas av ett företag som tillhör samma svenska koncern som det säljande företaget eller *av det säljande företaget*. Man kan i och för sig tycka att det vore självklart att uppskovsbeloppet inte skulle återföras till beskattning om S återigen kommer i besittning av samma andelar som uppskovsbeloppet vilar på. För att vara tydlig har lagstiftaren valt att klargöra detta.

Ett annat fall där andelarna i A försvinner är om A fusioneras antingen med det köpande företaget K, eller med ett annat företag.

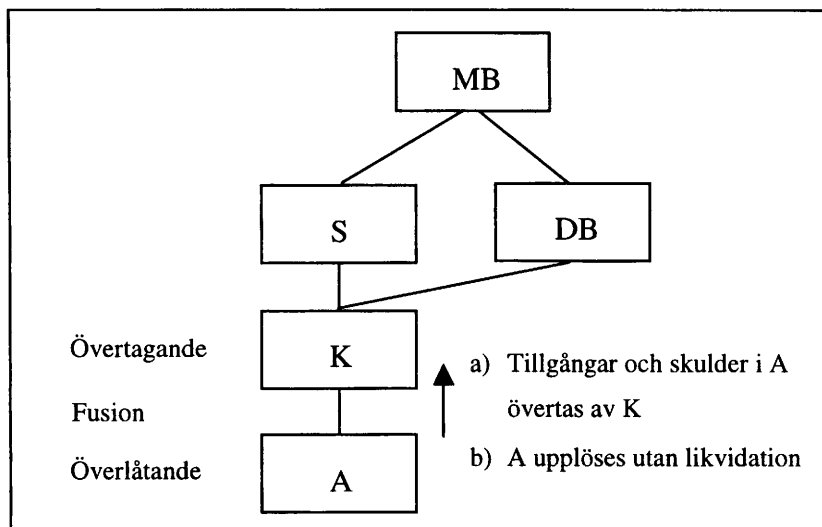


Fig. 7 d

K har tidigare förvärvat 250 andelar i A av S. Därefter fusioneras A med K. Man kan också tänka sig att A fusioneras med något annat företag. Huvudregeln i 25 kap. 17 § IL innebär att eftersom den avyttrade andelen inte längre existerar efter fusionen skall uppskovet återföras till beskattning. Härifrån finns det dock undantag i 25 kap. 24 § IL. Uppskovsbeloppet skall inte återföras om det avyttrade bolaget går upp i ett annat företag genom en fusion och det övertagande företaget ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. Eftersom K i exemplet ovan ingår i samma svenska koncern som S, skall således uppskovet inte återföras till beskattning.

Man kan i detta fall inte låta uppskovsbeloppet vara knutet till andelarna i A eftersom A inte längre existerar. Därför skall uppskovsbeloppet på andelarna i A fördelas på i det här fallet de andelar S och DB innehar i K. Dessa andelar i K anses som "avyttrad andel". Det innebär att när andelarna i K avyttras av S eller DB en prövning får ske mot reglerna i 25 kap. 17 § IL om återföring skall ske av uppskovsbeloppet. Uppskovsbeloppet var 100 kr per andel i A. 250 andelar x 100 kr innebär ett sammanlagt uppskovsbelopp på 25 000 kr. Om vi antar att antalet utestående andelar i K var 1 000 kommer varje sådan andel således att bära ett uppskovsbelopp på 25. Om DB ägde 750 andelar i K och S 250 andelar i K, kommer DB:s andelar att bära ett sammanlagt uppskovsbelopp på

$750 \times 25 = 18\,750$ kr och de andelar S äger i K att bära ett uppskovsbelopp på $250 \times 25 = 6\,250$ kr.

Ett särfall uppkommer om K har avyttrat andelarna i A till en köpare som medför att andelarna i A lämnar säljarens svenska koncern men där avyttringen skedde genom ett uppskovsgrundande andelsbyte enligt 49 kapitlet IL.

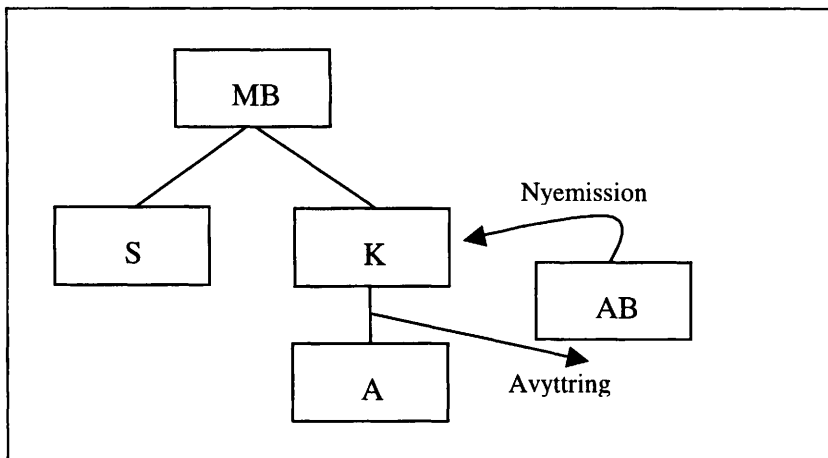


Fig. 7 e

När K avyttrar andelarna i A genom ett uppskovsgrundande andelsbyte borde normalt återföring ske eftersom andelarna i A lämnar koncernen. Samtidigt skulle det medföra en oönskad skatteeffekt eftersom lagstiftaren i sig har ansett att det andelsbyte som K deltar i inte borde utlösa några omedelbara skatteeffekter. Detta är löst genom bestämmelsen i 25 kap. 21 § IL. S kan undgå återföring av uppskovsbeloppet under förutsättning att K får uppskov med sin kapitalvinst vid avyttring av andelarna i A till det förvärvande bolaget AB. Det uppskovsbelopp som S hade på andelarna i A, dvs. 100 kr per andel, skall enligt bestämmelsen flyttas över på de mottagna andelarna i AB. Vi kan utgå från tidigare exempel där S har sålt 250 andelar i A till K med 100 kr i kapitalvinst/uppskovsbelopp per andel. K avyttrar dessa 250 andelar i A till AB och tar emot 500 andelar i AB. Det tidigare uppskovsbeloppet på 100 kr per andel skall således fördelas på två mottagna andelar i AB. Varje sådan mottagen andel i AB kommer således att bära ett uppskovsbelopp på 50 för S. När K avyttrar en andel i AB koncernexternt skall ett uppskovsbelopp på 50 återföras till beskattning hos S.

b) Förändringar sker med andelarna i K.

En åtgärd som säkert är vanlig är att andelarna i K avyttras. Om detta i sig leder till att andelarna i A inte längre innehas av ett företag i samma koncern som det säljande företaget utlöses återföring av uppskovsbeloppet, 25 kap. 17 § IL. Detta blir fallet om K avyttras externt utanför koncernen. Det kan också vara fråga om mindre förändringar i ägandet som leder till att K får ett nytt moderföretag. Även små förändringar av ägandet kan leda till ett byte av moderföretag och därmed till byte av koncerntillhörighet för K. Ett i dagsläget inte ovanligt fall kan vara, att K riktar en nyemission till koncernexterna köpare. Då uppstår risken att hela uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning hos S.

Däremot förefaller problemet inte vara så stort om andelarna i K löses in. Så länge K finns kvar och äger andelarna i A och inga andra förändringar har skett innehas den avyttrade andelen fortfarande av ett företag inom den svenska koncernen.

Det är också möjligt att andelarna i K utdelas av ägarbolaget.

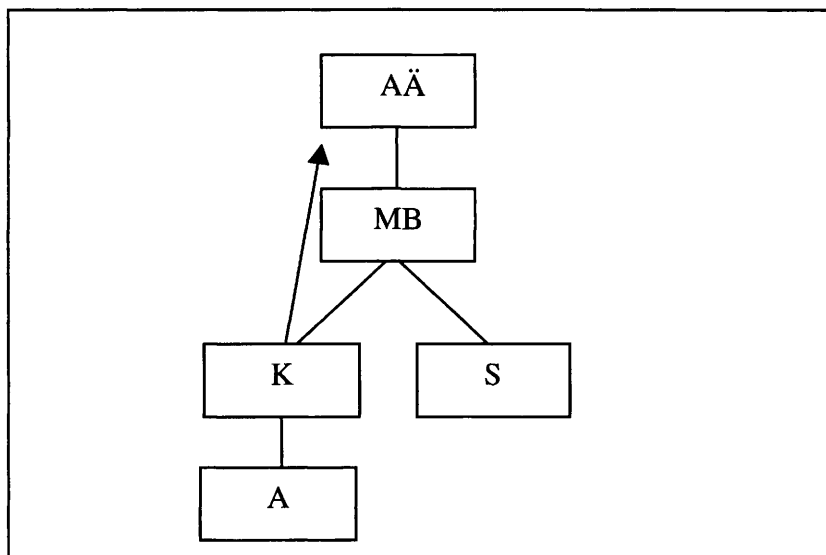


Fig. 7f

Moderbolaget beslutar sig för att dela ut andelarna i K till de bakomliggande aktieägarna. Om vi antar att aktierna inte ägs av ett bakomliggande moderbolag utan exempelvis av vanliga aktieägare på börsen, kommer andelarna i A inte längre att innehas av ett företag inom samma svenska koncern som S, 25 kap. 17 § IL. Därför skall utdelning av andelarna i K leda till återföring av

uppskovsbeloppet. I 25 kap. 23 § 1 st. IL finns dock ett undantag i syfte att samordna reglerna med lex ASEA. De förutsättningar som gäller för undantag från återföring av uppskovsbeloppet är att moderföretaget är ett aktiebolag, att moderföretaget delar ut andelarna i K och att utdelningen skall vara skattefri hos aktieägarna p.g.a. lex ASEA 42 kap. 16 § IL. Om förutsättningarna är uppfyllda och dessutom såväl det säljande som det köpande företaget godkänner det, får det köpande företaget övertaga det säljande företags uppskov med kapitalvinsten. I exemplet kommer således S' uppskov med 100 kr per avyttrad andel att övertas av K. Det innebär att om K sedermera avyttrar de 250 andelarna i A till en koncernextern part skall uppskovsbeloppet återföras hos K och inte hos S. Det här är således ett undantag från principen att uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning hos det företag hos vilket kapitalvinsten en gång uppstod.

Om K har ett framfört underskott skulle en tillämpning av 25 kap. 23 § IL kunna leda till att uppskovet återfördes till beskattning hos K, som kan kvitta kapitalvinsten mot underskottet. Samma risk föreligger om K kan ge koncernbidrag till ett annat företag med framfört underskott. Bestämmelsen i 25 kap. 23 § 3 st. IL syftar till att förhindra detta.

Det nämndes att en inlösen av andelarna i K inte i sig påverkar K's innehav av andelar i A. På samma sätt kan sägas att det inte finns någon särregel om det köpande företaget fusioneras eller likvideras. Frågan man får ställa sig med hänsyn till 25 kap. 17 § IL är om andelarna i A fortfarande finns kvar i samma svenska koncern som det säljande företaget.

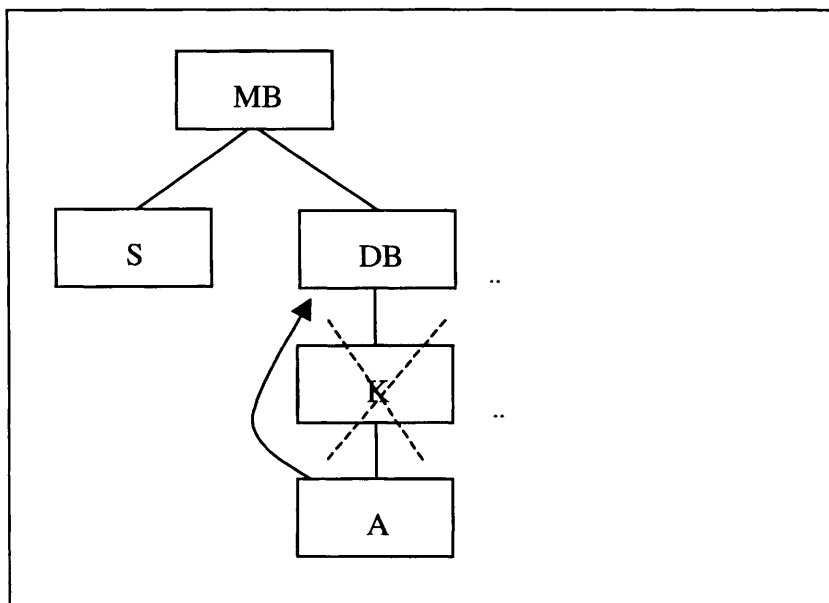


Fig. 7 g

K har förvärvat andelarna i A från S. K fusioneras upp i dotterbolaget som efter fusionen kommer att innehå andelarna i A. Dessa finns då kvar i samma svenska koncern som det säljande företaget S. Någon återföring skall därför inte ske i detta fall.

c) Förändringar sker med det säljande företaget

Återföring skall ske när sambandet mellan det säljande företaget och den avyttrade andelen har brutits på ett sådant sätt att dessa två enheter inte längre tillhör samma svenska koncern, 25 kap. 17 § IL. Tidigare har jag behandlat fallet att det är den avyttrade andelen som genom avyttring eller på annat sätt bringas att hamna utanför samma svenska koncern som det säljande företaget. Jag har också behandlat scenariot att det köpande företaget K genom liknande åtgärder kommer att hamna utanför samma svenska koncern som S. Det kan naturligtvis lika gärna vara andelar i det säljande företaget som genom en avyttring medför att sambandet mellan S och A bryts.

På motsvarande sätt kan man tänka sig att om det säljande företaget upphör att existera återföring av uppskovsbeloppet skall ske. Denna situation är dock inte riktigt omfattad av 25 kap. 17 § IL. En bestämmelse med den innebörden finns därför i stället i 25 kap. 20 § IL.

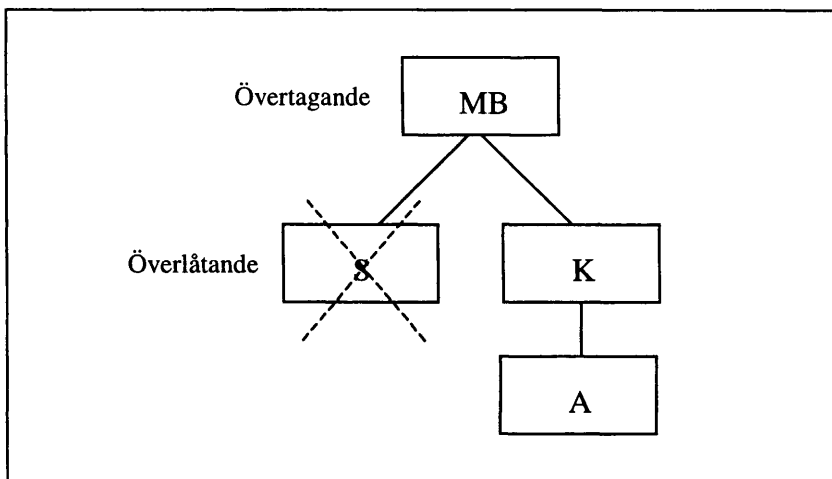


Fig. 7 h

När det säljande företaget upphör att existera, exempelvis genom en fusion, återförs uppskovsbeloppet till beskattning, 25 kap. 20 § 1 st. IL. Från detta finns dock ett undantag i andra stycket för det fall att S fusioneras in i ett företag som hör till samma svenska koncern som S. Om således S fusioneras med moderbolaget genom en 14:22-fusion skall ingen återföring ske. I stället skall de bestämmelser som gäller för det säljande företaget tillämpas på det övertagande företaget. Härmed torde avses att det övertagande företaget i fusionen tar över uppskovsbeloppet från S och att det återförs till beskattning hos moderbolaget vid den tidpunkt som tidigare beskrivits, dvs. antingen när de avyttras utanför koncernen eller på annat sätt bringas att inte längre existera. Det här är således ytterligare ett exempel på att uppskovsbeloppet faktiskt kan komma att föras från ett företag till ett annat företag. Någon spärr mot att utnyttja uppskovsbeloppet mot underskott hos övertagande företaget finns inte i 25 kap. 20 § IL. Den prövningen får således ske mot de vanliga underskottsreglerna i 40 kapitlet IL.

Motsvarande undantag från återföring gäller också vid fission. Det gäller fallet att ett utländskt bolag haft ett fast driftställe i Sverige till vilket ett uppskovsbelopp är knutet. Om det utländska bolaget fissioneras skall ingen återföring ske om vart och ett av de övertagande företagen efter fissionen ingår i samma svenska koncern som det säljande företaget. En annan händelse som kan inträffa är att det säljande företaget får skatterättsligt hemvist i en annan stat. Enligt 25 kap. 19 § IL skall i ett sådant fall kapitalvinsten/uppskovsbeloppet tas upp till beskattning. Det handlar här om att den verkliga ledningen i S flyttar till

en annan stat med vilken Sverige har ett skatteavtal. I ett sådant fall gäller i regel enligt artikel 4 i skatteavtalet att det svenska företaget vid tillämpningen av avtalet kommer att betraktas som hemmahörande i den andra staten. Enligt artikel 13 i skatteavtalen skall normalt i sådana fall den andra staten ha beskattningsrätten till kapitalvinster avseende andelar i företag. För att undvika att uppskovsbeloppet undgår svensk beskattning kommer därför uppskovsbeloppet att omedelbart återföras till beskattning om S byter skatterättsligt hemvist.

Enligt samma bestämmelse skall återföring också äga rum om uppskovet är knutet till ett fast driftställe i Sverige för ett utländskt säljande företag och verksamheten vid det fasta driftstället skall upphöra. Precis som i ett sådant fall uttagsbeskattning m.m. kommer att inträda, skall också kapitalvinsten återföras till beskattning.

7.4 Turordningsregler m.m.

Det kan vara problematiskt att fastställa om uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning i det fall det köpande företaget K har förvärvat andelar i det avyttrade företaget A vid olika tillfällen där inte alla andelar har förvärvats genom en koncernintern andelsavyttring. I 25 kap. 25 § IL finns därför en turordningsregel. Om det köpande företaget avyttrar andelar i A skall K i första hand anses avyttra gamla andelar, därefter avyttrade andelar (dvs. sådana som förvärvats genom den koncerninterna andelsavyttringen) och slutligen nya andelar.

A har 1 000 utestående andelar. K äger från början 100 andelar i A. Därefter förvärvar K under år 1, genom koncernintern andelsavyttring, 250 andelar av S. Det innebär att K kommer att äga 350 andelar. Nästa år förvärvas från det helt utomstående företaget AB ytterligare 650 andelar i A. Därefter äger K samtliga andelar i A. Härav är 100 s.k. gamla andelar, 250 är s.k. avyttrade andelar och resterande 650 är nya andelar. Därefter säljer K 200 andelar externt. Enligt turordningsregeln skall man först anse att gamla, därefter "avyttrade" och slutligen nya andelar har avyttrats. Det innebär att av de 200, 100 är gamla och inte föranleder någon beskattningskonsekvens för S. Däremot är resterande 100 "avyttrade" andelar och leder till att S skall ta upp uppskovsbeloppet för dessa 100 (100 kr per andel) till beskattning. K skall naturligtvis beskattas för sin eventuella kapitalvinst på avyttringen av de 200 aktierna i A.

Ytterligare ett par turordningsfall behandlas i 25 kap. 25 § 2 och 3 st. IL.

I 25 kap. 26–27 §§ IL anges att vid fondemission, split, sammanläggning och liknande förfarande, där antalet utestående andelar på A förändras, uppskovsbeloppet hos det säljande företaget S skall fördelas på det nya antal andelar som uppkommer.

7.5 Inverkan av skatteavtal

Jag har ovan behandlat att moderföretaget i den svenska koncernen skall vara ett svenskt subjekt, 25 kap. 14 § IL. Den bestämmelsen kan vara diskriminerande i skatteavtalens mening. Eftersom utländska moderbolag inom EES-området kvalificerar som moderföretag gäller nedanstående framför allt avtalsländer utanför detta område.

I RÅ 1987 ref. 158 var det fråga om en koncernintern andelsöverlåtelse mellan två svenska dotterbolag till ett gemensamt holländskt moderbolag. Det enda rekvisitet som inte var uppfyllt var att moderföretaget skulle vara svenskt. Detta ansågs strida mot artikel 24 i skatteavtalet mellan Sverige och Holland. Det enda skälet till att det svenska överlåtande bolaget inte tilläts använda koncernregeln var att det var ägt av ett utländskt bolag. Detta strider tydligt mot artikel 24:5 i skatteavtalen. Det innebär att reglerna om koncerninterna andelsavyttringar kan tillämpas på försäljningar mellan svenska subjekt oavsett om de har ett svenskt eller utländskt moderföretag så länge som det utländska moderföretaget befinner sig i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Till följd härav har man i 25 kap. 7 § 2 st. IL angett att om den skattskyldige har fått uppskov med beskattningen med tillämpning av en bestämmelse om förbud mot diskriminering i ett skatteavtal skall med svensk koncern också avses utländska motsvarigheter. Skälet härtill är att enligt 25 kap. 17 § IL skall uppskovsbeloppet återföras till beskattning så snart den avyttrade andelen inte längre innehas av ett företag som tillhör samma "svenska koncern" som det säljande företaget. Det skulle - om inte 25 kap. 7 § IL fanns - kunna uppstå en fråga om inte uppskovet som medges med stöd av ett skatteavtal skulle komma att omedelbart återföras eftersom den avyttrade andelen naturligtvis i samma ögonblick som den avyttras till ett systerbolag eller annat företag, också lämnar den svenska koncernen.

7.6 Förlustregeln

7.6.1 *Inledning*

Neutralitetsprincipen bör medföra att det i princip inte finns någon anledning att vare sig intäktsföra eller kostnadsföra poster som ännu inte är realiserade genom avyttring till en utanför koncernen stående köpare.

En utgångspunkt är, att koncernföretagen förutsätts handla med varandra till marknadsmässiga priser. Ett företag vars tillgångar sjunker under det skattemässiga värdet kan frestas att till marknadspris avyttra tillgångarna till ett närstående företag. Härigenom realiserar en förlust för det säljande företaget som dock ur koncernens synvinkel fortfarande är orealiserad. Beträffande anläggningstillgångar gäller som allmän regel att orealiserade värdenedgångar inte beaktas vid beskattningen. Det krävs att förlusten har realiserats.

I normalfallet räcker det dock med att avyttra tillgången till ett annat skatte-subjekt även om detta är ett närstående företag. För att förhindra att förluster blir realiserade i förtid har sedan skattereformen 1991 en särskild bestämmelse existerat som tar sikte på förlustavyttringar inom en företagsgrupp. Denna bestämmelse fanns före IL i 2 § 4 a mom. SIL. Den genomgick ett par förändringar under 1990-talet.

Den tidigare regeln innebar att om en juridisk person överlät anläggningstillgångar med förlust till en annan juridisk person med vilken man stod i intressegemenskap, avdrag för förlusten inte medgavs. Om det förvärvande företaget var skattskyldigt i Sverige för den mottagna tillgången fick det förvärvande företaget överta det säljande företags skattemässiga position avseende tillgången. Denna utformning fick bestämmelsen från 1 januari 1997. Den blev kritiserad bl. a. eftersom överlåtelse till närstående utländska subjekt inte kunde ske till marknadsvärde utan att avdragsrätten för förlusten gick förlorad. Den nya utformningen av förlustregeln som trädde i kraft 1 januari 1999, kom dock att på samma sätt som beträffande koncernregeln lägga uppskovet med beskattningseffekten hos det säljande företaget.

7.6.2 *Rekvisiten*

Bestämmelser om avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap återfinns i 25 kap. 28–31 §§ IL. De är tillämpliga 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.

Med juridisk person avses inte enbart svenska juridiska personer utan också utländska juridiska personer, jfr 2 kap. 3 § IL. Om en utländsk juridisk person bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige till vilket en förlusttillgång är knuten kan förlustregeln tillämpas vid en avyttring av tillgången. Också det köpande företaget skall vara en juridisk person eller ett annat svenskt handelsbolag. Det innebär exempelvis att förlustregeln är tillämplig om ett svenskt företag säljer tillgångar med förlust till ett utländskt närstående företag. Begränsningen till juridiska personer medför att reglerna inte är tillämpliga om det är en fysisk person som säljer eller köper förlusttillgången.

De båda företagen skall befinna sig i intressegemenskap. Intressegemenskapen skall yttra sig genom att företagen är moderföretag och dotterföretag eller att de står under i huvudsak gemensam ledning. Med moder-dotterföretag torde avses motsvarande associationsrättsliga närståendeförhållande. Däremot täcker det alternativa intressegemenskapsrekvisitet "i huvudsak gemensam ledning" också in andra närståendekonstellationer. Också överlåtelser mellan juridiska personer inom en s.k. oäkta koncern omfattas. Det kan vara fråga om en fysisk person som äger två aktiebolag mellan vilka kapitaltillgångar avyttras med förlust. Ordet "ledning" behöver inte nödvändigtvis innebära att det föreligger ett ägarsamband. Det förefaller dock sannolikt att så är fallet.

Reglerna om uppskjuten avdragsrätt träffar kapitalförluster. Enligt 25 kap. 3 § IL avses med kapitalförlust i inkomstlaget näringsverksamhet förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Definitionen av kapitaltillgång återfinns i andra stycket. Härmed avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar. Inte heller inventarier räknas som kapitaltillgångar. Enligt 18 kap. 1 § 2 st. 1. IL, räknas som inventarier också olika immateriella tillgångar vilka förvärvats av någon annan. Dessa skall således inte behandlas som kapitaltillgångar. Enligt 25 kap. 3 § 2 st. IL skall inte sådana immateriella rättigheter som uppräknas i den nyss nämnda bestämmelsen räknas som kapitaltillgångar även om de inte förvärvats från någon annan (dvs. de är upparbetade av företaget självt). De omfattas således inte av förlustregeln.

7.6.3 Rättsföljd

Till skillnad från vad som gällde enligt den gamla förlustregeln, läggs numera rättsföljden på det överlåtande företaget. Enligt 25 kap. 30 § IL får det säljande företaget inte dra av kapitalförlusten som kostnad vid avyttringen. Det föreligger en uppskjuten avdragsrätt. I stället skall förlusten dras av vid den senare tidpunkt när antingen tillgången inte längre existerar eller inte längre innehåses av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som står i det ovan angivna närståendeförhållandet till säljaren.

Det är naturligt att avdrag medges när tillgången inte längre existerar. Om tillgången hade förbrukats hade kapitalförlusten varit avdragsgill om säljaren hade valt att behålla tillgången. Det andra fallet föreligger när tillgången inte längre innehas av en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag som är närstående till säljaren. Det innebär exempelvis att om det köpande företaget har sålt tillgången vidare till en utomstående förvärvare den ursprungliga säljaren medges avdrag vid den tidpunkten. Rent deklarationstekniskt har det säljande företaget intäktsfört den marknadsmässiga ersättningen för den avyttrade tillgången. Därigenom har redovisningsmässigt förlusten realiserats men i deklarationen återläggs förlusten. Först vid den tidpunkt när tillgången inte längre existerar eller har lämnat närståendegruppen får det säljande företaget vid taxeringen dra av förlusten.

Den avyttrade kapitaltillgången kan vara en andel i ett företag. Också i ett sådant fall – om andelen är en kapitaltillgång – medges inte avdrag för förlusten förrän andelen lämnar närståendegruppen eller inte längre existerar. Om en på detta sätt överlåten andel bringas att upphöra hos det köpande företaget, exempelvis p.g.a. en fusion, kunde detta leda till skatteplanering. Bl.a. av det skälet har bestämmelsen i 25 kap. 31 § IL införts. Där stadgas att om den avyttrade tillgången är en andel i ett företag och det avyttrade företaget genom en fusion eller fission helt eller delvis går upp i ett annat företag i närståendegruppen kapitalförlusten inte får dras av.

Eftersom 25 kap. 31 § IL innebär att kapitalförlusten inte får dras av om en avyttrad andel upphör att existera genom en fusion eller fission får övervägas om man skall genomföra en sådan fusion eller fission. Men det kan också finnas andra fall där det finns risk för att en uppskjuten avdragsrätt inte kan komma att utnyttjas av den skattskyldige. Det är t.ex. inte säkert att en utländsk juridisk person med ett fast driftställe i Sverige vilket har avyttrat en tillgång med kapitalförlust får avdrag för denna förlust om verksamheten i det fasta driftstället upphör. Man torde också få agera försiktigt om ett svenskt bolag med en uppskjuten kapitalförlust får skatterättsligt hemvist i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal. En uppskjuten kapitalförlust riskerar då att tas fram vid en senare tidpunkt när enligt skatteavtalets art. 13 Sverige inte längre har någon beskattningsrätt till kapitalvinster på vissa kapitaltillgångar. I dessa fall finns det anledning överväga om det inte går att realisera förlusten före utflyttningen av den verkliga ledningen genom att sälja tillgången utanför närståendegemenskapen.

Det finns en turordningsregel i 25 kap. 32 § IL. Den företer stora likheter med motsvarande turordningsregel avseende koncernregeln. Turordningsregeln får betydelse när det köpande företaget säljer andelar vidare till en utomstående köpare om det köpande företaget redan före förvärvet av andelar ägde andelar i det förvärvade företaget. I detta fall kommer de första avyttringarna att anses ut-

göras av dessa gamla andelar. Först när dessa är uttömda kommer det köpande företaget att anses ha avyttrat de andelar som förvärvats från det säljande närstående företaget. Samma turordningsregel gäller också för andra typer av tillgångar som inte kan särskiljas från varandra.

Huvudregeln är således att säljaren inte får omedelbart avdrag för kapitalförlusten utan att avdragsrätten skjuts upp, 25 kap. 30 § IL. I två fall får dock inte förlusten dras av över huvud taget. Kapitalförlusten får inte dras av om antingen ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat eller om bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kapitlet IL skall tillämpas, 25 kap. 29 § IL. Det är framför allt det första fallet, när ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde, som här skall behandlas.

Ordalydelsen i 25 kap. 29 § 1. IL har diskuterats och kritiserats. Frågan handlar om vad som gäller om exempelvis en tillgång som anskaffats för 100 med nuvarande marknadsvärde 80 avyttras inom en företagsgrupp för 70. Innebär lagtexten att hela förlusten på 30 inte får dras av, eller är det 10 som inte är avdragsgill medan resterande 20 får dras av senare med stöd av 25 kap. 30 § IL? Regeringen är av uppfattningen att den förstnämnda tolkningen gäller.

Enligt min mening förefaller diskussionen överflödig. Tillgången har avyttrats för en ersättning understigande marknadsvärdet, varför definitionen av uttag i 22 kap. 3 § IL är uppfylld. Enligt 22 kap. 7 § IL skall ett uttag behandlas som om den avyttras mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Undantag från uttagsbeskattning kan inte medges enligt underprisöverlåtelsereglerne, eftersom marknadsvärdet på tillgången är lägre än tillgångens skattemässiga värde, 23 kap. 2 § 3. IL. Därför kommer överlåtaren att beskattas som om tillgången var såld för 80, varför kapitalförlusten begränsas till 20. För den kapitalförlusten skall bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt tillämpas.

Detta är en tolkning som är förenlig med regelsystematiken. Man kan naturligtvis hävda att skillnaden inte är så stor mellan att inte få avdrag för 10 eller att bli uttagsbeskattad för 10. I båda fallen uppstår en beskattningseffekt för överlåtaren. Men för förvärvaren blir det sannolikt en skillnad. Om överlåtaren blir uttagsbeskattad som om tillgången var såld för 80 bör förvärvaren få 80 som anskaffningsutgift, men om överlåtaren vägras avdrag för kapitalförlusten på 10 kommer förvärvaren sannolikt att få 70 i anskaffningsutgift.

8 Andelsbyten

8.1 Inledning

Strukturrationaliseringar i näringslivet inleds ofta med att ett företag förvärvar ett annat företag. Enligt äldre rätt kunde regeringen eller en myndighet som regeringen bestämde helt eller delvis medge befrielse från reavinstbeskattning om beskattningen kunde antas hindra en från allmän synpunkt önskvärd strukturrationalisering. Genom skattereformen upphävdes dispensregeln och i stället infördes en bestämmelse i 27 § 4 mom. SIL. Den tog sikte på förvärv av andra företag där betalning sker med egna aktier, s.k. andelsbyten. Denna regel brukade med hänsyn till syftet ofta benämnas strukturen. Ett förvärv av tillgångar där köparen betalar med egna tillgångar är ett byte och skall i princip beskattas till marknadsvärdet på de tillgångar som man erhåller. Det är mot den bakgrunden som strukturen fick sin betydelse genom att den stadgade att vid ett andelsbyte ingen skattepliktig intäkt realiserades för säljande aktieägare. I stället gällde enligt den äldre strukturen att de nyemitterade aktierna ansågs förvärvade till det anskaffningsvärde som gällde för de avyttrade aktierna. Säljaren fick således uppskov med beskattningen genom att anskaffningsvärdet på de avyttrade aktierna flyttades över på de förvärvade aktierna trots att det var fråga om ett byte där de tillbytta aktierna egentligen skulle värderats till marknadsvärden. Strukturbestämmelsen i 27 § 4 mom. SIL var dock inte tillämplig på lageraktier och vad gällde aktier i fåmansföretag krävdes dispens. Sådan dispens kunde inte ges om någon del av reavinsten skulle beskattas i inkomstslaget "tjänst".

Dessa effekter gjorde att när Sverige gick med i EG den 1 januari 1995 och därför skulle implementera andelsbytesreglerna i fusionsdirektivet, en annan lösning måste användas. I den nu upphävda lagen om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringslagar inom EG stadgades därför att säljaren skulle få uppskov med skatten på vinsten på de andelar som sålts. Detta uppskov kunde således hamna i inkomstslaget "kapital", "näring" eller "tjänst" beroende på typ av aktier som avyttrades.

När reglerna i omstruktureringslagen och strukturen slogs ihop den 1 januari 1999 kom bestämmelserna i omstruktureringslagen att användas. Det är därför dess regler som numera återfinns i bearbetat skick i 49 kapitlet IL. Reglerna visade sig dock snart vara komplicerade att tillämpa. Det återspeglade sig bland annat i de blanketter för redovisning av uppskovet, K4B och K4C, som RSV tog fram. Eftersom uppskovsbeloppet skall fastställas för det aktuella beskattningsåret innebar det betydande arbetsinsatser för skattskyldiga, skattemyndigheter och banker. Ett uppköp av ett marknadsnoterat bolag kunde invol-

vera hundratusentals skattskyldiga. Regeringen föreslog därför i slutet av 2001 att på nytt införa bestämmelser motsvarande den gamla strukturen, och därmed ha två parallella system.

Det nyinförda systemet benämns framskjuten beskattning, och reglerna återfinns i ett nytt kapitel 48 a IL, "Framskjuten beskattning vid andelsbyten". De existerande reglerna om uppskov i 49 kapitlet IL kallas numera för uppskovsgrundande andelsbyten. Framskjuten beskattning vid andelsbyten omfattar endast fysiska personers avyttringar av marknadsnoterade, icke kvalificerade andelar, 48 a kap. 2 § IL. Det innebär att försäljning av kvalificerade andelar endast kommer under bestämmelserna för uppskovsgrundande andelsbyten. Därmed säkerställs i enlighet med lagstiftarens intentioner, bland annat att kapitalvinster på kvalificerade andelar blir beskattade i inkomstslaget tjänst.

Genom rekvisitet i 49 kap. 2 § 3. IL kan båda systemen inte samtidigt tillämpas. En förutsättning för att det skall vara ett uppskovsgrundande andelsbyte är att reglerna om framskjuten beskattning inte skall tillämpas. En prövning får således först göras om bestämmelserna i 48 a kap. IL är tillämpliga. Om så är fallet, och det kan här observeras att någon valfrihet för den skattskyldige beträffande om denne vill tillämpa bestämmelserna om uppskjuten beskattning inte föreligger, utesluts en tillämpning av 49 kapitlet IL. Således gäller att en prövning vid ett andelsbyte först måste göras mot bestämmelserna om framskjuten beskattning enligt 48 a kapitlet IL. Om de rekvisiten inte är uppfyllda, går man vidare och prövar om ett uppskovsgrundande andelsbyte enligt 49 kapitlet IL är för handen. Den skattskyldige kan i sådant fall själv bestämma om han vill ha uppskov eller ej, 49 kap. 6 § IL.

Av tidsskäl har jag valt att behandla bestämmelserna om andelsbyten vid framskjuten beskattning efter bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten.

8.2 Uppskovsgrundande andelsbyte

8.2.1 *Inledning*

Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten gäller inte enbart kapitalvinstbeskattade tillgångar utan också lagertillgångar, 49 kap. 1 § 2 st. IL. Ett uppskovsgrundande andelsbyte innebär att en säljare avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget, 49 kap. 2 § IL. Viss kontantersättning får lämnas, dock högst med 10 procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Ett uppskovsgrundande andelsbyte kan se ut på följande sätt.

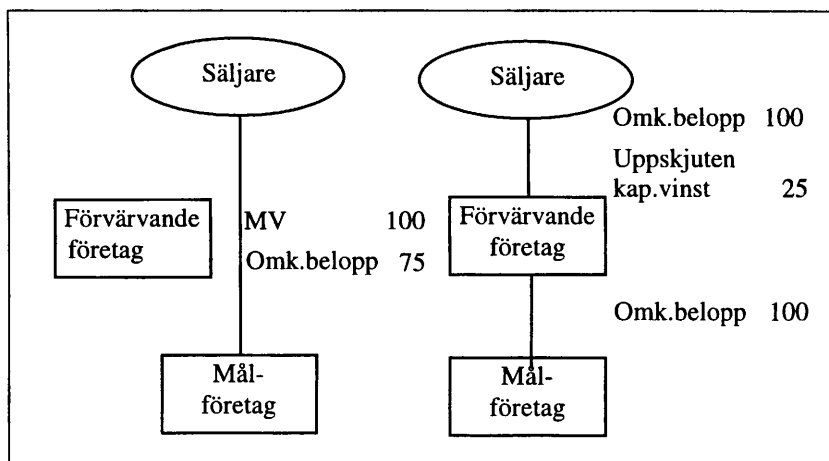


Fig. 8 a

I detta exempel äger säljaren aktier i ett målföretag för vilka omkostnadsbeloppet uppgår till 75 men marknadsvärdet är 100. Det förvärvande företaget önskar komma över målföretaget och betalar med egna aktier. Därigenom kommer säljaren att äga aktier i det förvärvande företaget som i sin tur äger målföretaget. Reglerna i 49 kapitlet IL tar enbart sikte på aktieägarens behandling i skattehänseende. När det gäller det förvärvande företaget och dess innehav av aktier i målföretaget gäller här de allmänna principerna i samband med byten. Det har förvärvat målföretaget genom ett byte och får därför marknadsvärdet på målföretaget som omkostnadsbelopp eftersom det förvärvande företaget har betalat med egna tillgångar som är värda lika mycket, se t.ex. RÅ 2001 not 146. Denna effekt vid byten utgör en betydelsefull ingrediens i många omstruktureringar under 1990-talet.

Säljaren har gjort en kapitalvinst på 25. Denna kapitalvinst beskattas inte vid bytet utan uppskov medges med kapitalvinsten om säljaren så önskar, 49 kap. 6 § IL.

Uppskov med vinst kan medges i alla inkomstslag. Således kan också en fysisk person som avyttrar aktier i ett fåmansföretag medges uppskov med vinsten trots att en del av den beskattas i inkomstslaget "tjänst". Jag återkommer i avsnitt 8.2.5 till beräkningen av uppskovsbeloppen. Reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten är enbart tillämpliga om transaktionen har föranlett vinst, 49 kap. 13 § IL. Det innebär att andelsbytesreglerna inte blir tillämpliga

om marknadsvärdet på de avyttrade andelarna understiger omkostnadsbeloppet. Säljaren får då avdrag för förlusten.

Det sätt på vilket definitionen av uppskovsgrundande andelsbyten är utformad i 49 kap. 2 § IL leder till att ett sådant också kan föreligga vid koncern-interna överlåtelser, vid fusion eller fission, eller vid verksamhetsavyttringar. Om det uppskovsgrundande andelsbytet sker i samband med en koncernintern ombildning skall koncernregeln i 25 kapitlet ta över, 49 kap. 5 § IL. På samma sätt tar bestämmelserna om verksamhetsavyttringar över om de är samtidigt tillämpliga. Däremot är avsikten att reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten skall reglera beskattningen på ägarnivå i samband med fusioner eller fissioner, se 37 kap. 2 § IL.

8.2.2 *Säljare och köpare*

I 49 kap. 2 § IL stadgas ingenting om säljaren. Det innebär såvitt avser juridiska personer att också utländska juridiska personer kan vara säljare. De fall där detta kan aktualiseras gäller utländska juridiska personer med fasta driftställen i Sverige till vilket de avyttrade andelarna är knutna. Också i detta fall kan uppskov med beskattning medges för det utländska företaget. Däremot finns begränsningar när det gäller fysiska personer som säljare. Enligt 49 kap. 8 § IL måste en fysisk person vara obegränsat skattskyldig i Sverige på den grunden, att denne är bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas i Sverige. Det räcker således inte med att en fysisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige p.g.a. väsentlig anknytning hit. Detta krav får till följd att en person som har flyttat ut från Sverige men fortfarande har kvar väsentlig anknytning inte kan få uppskov med beskattningen vid ett uppskovsgrundande andelsbyte. Inte heller får en begränsat skattskyldig fysisk person uppskov med kapitalvinsten om skattskyldighet för denne föreligger till följd av tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL.

Köpare kan enligt 49 kap. 9 § IL vara antingen ett svenskt aktiebolag, ett utländskt bolag eller ett utländskt företag hemmahörande i EU. Definitionen av utländskt bolag finns i 6 kap. 8–10 §§ IL. Den torde i sig omfatta de flesta av de företag som omnämns i 49 kap. 9 § 3. IL. Det kan dock finnas företag hemmahörande i en annan medlemsstat i EU och som omfattas av fusionsdirektivets bestämmelser vilka inte kvalificerar som utländskt bolag därför att beskattningen i den staten inte är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag, 6 kap. 9 § IL. Vid tillämpningen av bestämmelsen om köpande företag hemmahörande i EU får man observera 49 kap. 3 § IL. För att ett företag skall anses hemmahörande i en annan EU-stat gäller att företaget enligt lagstiftningen i den staten hör hemma där i skattehänseende och inte p.g.a. ett skatteavtal anses vara hemmahörande i en stat som inte är medlem i unionen. Ett företag som har den

verkliga ledningen i en avtalsstat utanför unionen kommer således normalt inte att kvalificera som ett företag hemmahörande i EU.

Vid en utflyttning kommer uppskovsbeloppet omedelbart att återföras till beskattning. Detta framgår direkt när det gäller fysiska personer av 49 kap. 26 § IL. En liknande situation kan också uppkomma för en juridisk person. Enligt 49 kap. 20 § IL skall uppskovsbeloppet tas upp som intäkt om uttagsbeskattning skall ske enligt 22 kapitlet IL. Av 22 kap. 5 § IL följer att ett svenskt aktiebolag där den verkliga ledningen flyttar till en annan stat och därigenom vid tillämpningen av ett skatteavtal inte längre är skattskyldigt för kapitalvinster i Sverige skall uttagsbeskattas. Detsamma gäller om ett utländskt företag med ett fast driftställe i Sverige vilket har medgivits uppskov enligt 49 kapitlet IL, upphör med näringsverksamheten i det fasta driftstället.

När det gäller vilka typer av andelar som omfattas av bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten bestäms detta i 49 kap. 11 § IL. Det kan antingen vara fråga om andelar i ett svenskt aktiebolag, andelar i ett utländskt bolag eller andelar i ett utländskt företag hemmahörande i EU. Därtill kommer att andelar i en svensk ekonomisk förening kan omfattas av uppskov med skatten på kapitalvinsten.

8.2.3 Verksamhetskravet

I vissa fall kan reglerna om andelsbyten tillsammans med andra bestämmelser leda till skatteplaneringsmöjligheter. Därför finns bestämmelsen i 49 kap. 10 IL. Enligt den måste vid avyttring av kvalificerade andelar där säljaren omedelbart efter avyttringen – ensam eller tillsammans med närstående – äger minst 25 procent av rösttalet i det köpande företaget det köpande företags näringsverksamhet direkt eller indirekt till huvudsaklig del bestå av rörelse. Detta fall kan se ut på följande sätt.

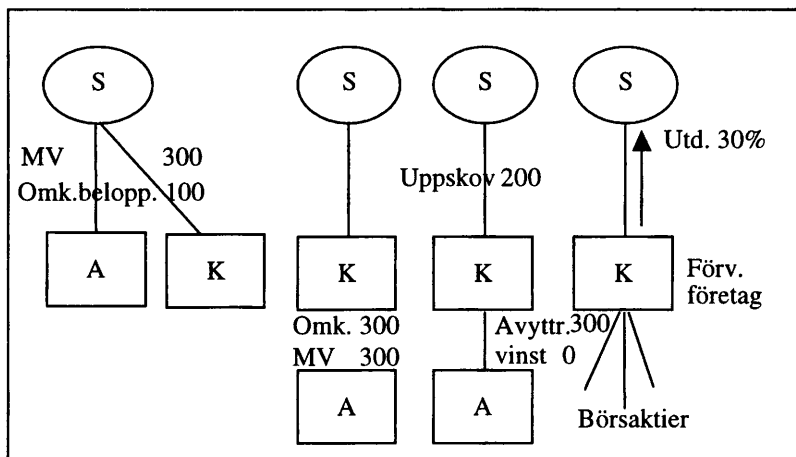


Fig. 8 b

En fysisk person, S, äger kvalificerade andelar i aktiebolaget A. Marknadsvärdet är 300 och omkostnadsbeloppet är 100. Om S önskar upphöra med verksamheten är det närmast till hands liggande alternativet att sälja aktierna i A till en utomstående för 300. Då kommer emellertid kapitalvinsten att bli beskattad i inkomstlagen "tjänst" och "kapital" med en sammanlagd skattebelastning på ca 43 procent. Om S i stället bildar ett systerföretag, K, och därefter genom ett uppskovsgrundande andelsbyte säljer in aktierna i A till K medges uppskov med kapitalvinsten på 200 oberoende av hur den fördelas mellan "kapital" och "tjänst".

För köparens del – och detta är betydelsefullt – leder de allmänna principerna som jag redogjort för ovan till att K får ett omkostnadsbelopp på aktierna i A uppgående till 300. Det är samma som marknadsvärdet på aktierna. Om därför K avyttrar aktierna i A till en utomstående köpare för 300 uppstår ingen kapitalvinst för K. Därmed har K utan skatteavbränningar 300 att investera i exempelvis börsnoterade aktier. Med nuvarande förvaltningsföretagsregler kan K skattefritt ta emot utdelningar på börsaktierna givet att dessa utdelningar vidareutdelas. Eftersom aktierna i K inte är kvalificerade för S beskattas de till sedvanlig skattesats på 30 procent. Det innebär att i avsaknad av regler häremot S skulle kunna använda hela försäljningsbeloppet på 300 till investeringar i kapitalplaceringsaktier och därtill få utdelningar på dessa beskattade med endast 30 procent. Genom kravet på att det köpande företaget skall bedriva rörelse kommer K:s status som förvaltningsföretag att upphöra. Därmed kan K inte längre skattefritt ta emot utdelningar på börsaktier även om dessa utdelningar vidareutdelas. Man kan här notera att K måste fortsätta att bedriva näring i 20 år efter det uppskovsgrundande andelsbytet för att verksamhetsvillkoret skall vara uppfyllt, 49 kap. 27 § IL.

8.2.4 Röstvillkoret

Bestämmelserna om upphovsgrundande andelsbyten innebär ett uppskov med beskattningen av en vinst som normalt sett borde ha beskattats. Genom bestämmelserna medges således ett uppskov i syfte att underlätta omstruktureringar inom näringslivet. Det finns därför ingen anledning att medge uppskov om man typiskt sett inte har genomfört andelsbytet i samband med en omstrukturering. Det är bl.a. mot den bakgrunden man kan se röstvillkoret i 49 kap. 12 § IL. Enligt detta måste det köpande företaget sammanlagt ha uppnått mer än 50 procent av röstetalet för samtliga andelar i det avyttrade företaget. Detta röstetal skall vara uppfyllt vid kalenderårets utgång om inte särskilda skäl medfört att man har avyttrat andelar efter andelsbytet. I sistnämnda fall

måste dock det köpande företaget åtminstone ha haft ett femtioprocentigt innehav vid någon tidpunkt efter andelsbytet.

Man kan notera att röstvillkoret inte behöver vara uppfyllt vid fusion eller fission.

8.2.5 *Beräkning av uppskovsbelopp*

Oavsett om andelen som avyttras kapitalvinstbeskattas eller utgör en lagertillgång skall en eventuell kontantdel beskattas omedelbart, 49 kap. 14–18 §§ IL. Det beror på att genom kontanterna förmåga har uppkommit att betala skatt på kapitalvinsten. För resterande del, dvs. den ersättning som består av mottagna andelar, medges dock uppskov. För kapitalvinstbeskattade andelar skall enligt 49 kap. 14 § 2 st. IL den återstående delen av kapitalvinsten fördelas på de mottagna andelarna. Det fördelade beloppet benämns uppskovsbelopp.

Antag att säljaren S avyttrar 100 andelar i bolag A på vilka denne har ett omkostnadsbelopp på 100 kr per andel. I ersättning får S 200 andelar i det köpande bolaget K. Marknadsvärdet är 200 kr per andel. Dessutom får S 5 kr kontant per andel. Kontantdelen 100×5 , dvs. 500 kr, blir omedelbart kapitalvinstbeskattad, 49 kap. 14 § 1 st. IL. Den återstående kapitalvinsten skall det medges uppskov för. Den kapitalvinsten uppgår till $200 \times 200 - 100 \times 100$. Detta är lika med en kapitalvinst på 30 000 kr. Denna kapitalvinst fördelas på de mottagna andelarna, vilket leder till att uppskovsbeloppet blir 150 kr. Uppskovsbeloppet på 150 kr per andel i K, fördelas enligt 49 kap. 16 § IL på inkomstslaget "kapital" och "tjänst" om den avyttrade andelen i A var en kvalificerad andel.

Om i stället den avyttrade andelen var en lagertillgång, skall efter det att kontantdelen på 500 omedelbart beskattats enligt 49 kap. 17 § 1 st. IL, ett belopp som motsvarar det skattemässiga värdet på den avyttrade andelen tas upp som intäkt. Om det skattemässiga värdet på den avyttrade andelen var 100 kr per andel skall 100×100 dvs. 10 000 intäktsföras. Detta sker för att motverka den kostnadsföring som inträffar vid årets utgång när lagervärdet beräknas. Eftersom andelarna inte längre finns i lagret har lagret minskat och därmed uppkommer en kostnad. Den kostnaden motverkas genom att det skattemässiga värdet på andelarna intäktsförs. Enligt 49 kap. 17 § 2 st. IL skall den återstående delen av ersättningen minskad med ett belopp som motsvarar det skattemässiga värdet på den avyttrade andelen fördelas på de mottagna andelarna. Eftersom ersättningen uppgår till marknadsvärdet på de mottagna andelarna, 200 per andel, kommer uppskovsbeloppet att vara 200×200 minus det belopp som motsvarar det skattemässiga värdet, dvs. $- 100 \times 100$, varvid vinsten uppgår till 30 000. Denna vinst fördelas på de mottagna andelarna och utgör också i detta fall 150 kr per andel, vilket utgör uppskovsbeloppet.

8.2.6 Återföring av uppskovsbeloppet

Rättsföljden vid ett uppskovsgrundande andelsbyte är som nämnts att uppskov med beskattningen erhålles. Huvudregeln för återföring av detta uppskovsbelopp anges i 49 kap. 19 § IL. Uppskovsbeloppet avseende en mottagen andel skall tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annan eller andelen upphör att existera. Detta gäller om inte annat anges i 49 kapitlet. Det kan också tänkas att en mottagen andel avyttras i samband med ett sådant andelsbyte på vilket reglerna om framskjuten beskattning är tillämpliga. I detta fall skall uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning. I stället fördelas uppskovsbeloppet på de andelar som mottogs vid andelsbytet enligt 48 a kapitlet IL, 49 kap. 19 § 1 st. IL.

Det finns ett antal fall där uppskov återförs till beskattning utan att en äganderättsövergång har ägt rum. För det första kan andelen upphöra att existera, exempelvis p.g.a. inlösen. Vidare kan, som behandlats tidigare, uttagsbeskattning äga rum enligt 22 kapitlet varvid uppskovet skall återföras till beskattning trots att den mottagna andelen inte har avyttrats, 49 kap. 20 § IL. Det kan exempelvis gälla ett utländskt bolag som har ett fast driftställe i Sverige i vilket ett uppskov ligger. Upphör verksamheten i det fasta driftstället skall uttagsbeskattning inträda varvid också uppskovet skall återföras till beskattning. Det finns också vissa äganderättsövergångar när återföring av uppskovsbeloppet inte skall inträda.

a) Efterföljande underprisöverlåtelse.

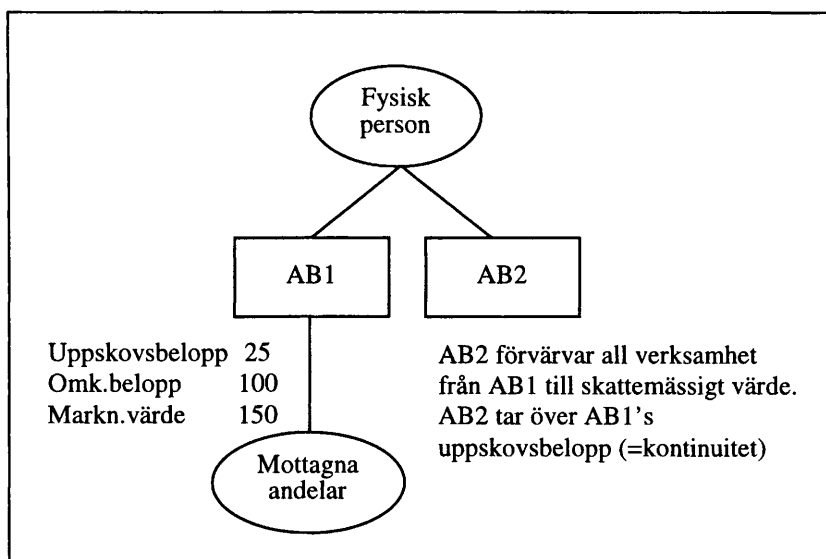


Fig. 8 c

Enligt 49 kap. 21 § IL skall återföring av uppskovsbelopp inte äga rum om den mottagna andelen säljs genom en underprisöverlåtelse. I detta fall skall kontinuitet i beskattningen erhållas genom att köparen insättes i säljarens skattemässiga situation. I ovanstående exempel har AB1 förvärvat mottagna andelar genom ett uppskovsgrundande andelsbyte och har ett uppskovsbelopp på 25 avseende de tidigare avyttrade andelarna. På de mottagna andelarna finns ett omkostnadsbelopp på 100, vilket utgjorde marknadsvärdet vid det tidigare andelsbytet. De mottagna andelarna har nu stigit till 150. Om AB1 överlåter all verksamhet till AB2 till skattemässigt värde föreligger en underprisöverlåtelse. I det här fallet skall återföring inte ske utan i stället skall AB2 ta över uppskovsbeloppet på 25 från AB1.

b) Efterföljande koncernintern avyttring.

De mottagna andelarna kan säljas vidare genom en koncernintern avyttring. Inte heller i detta fall är det motiverat att uppskovsbeloppet återförs till beskattning. Här föreligger en samordning med koncernregeln. Enligt 49 kap. 22 § IL skall nämligen, om den mottagna andelen avyttras genom en koncernintern andelsavyttring, uppskovsbeloppet intäktsföras först när kapitalvinsten p.g.a. den koncerninterna andelsavyttringen skall tas upp som intäkt.

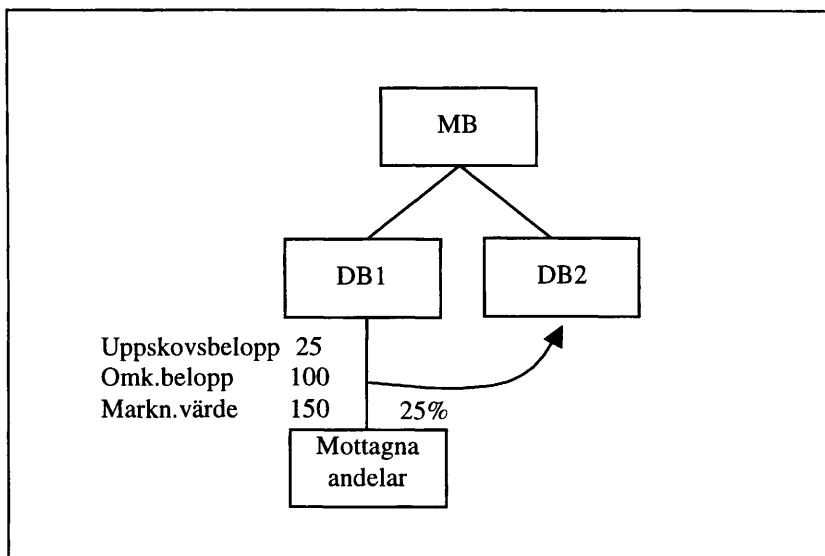


Fig. 8 d

I det här fallet har DB1 genom ett tidigare uppskovsgrundande andelsbyte fått ett uppskovsbelopp på 25 som är knutet till de mottagna andelarna. De mottagna andelarna bär med sig ett omkostnadsbelopp på 100 men har sedan andelsbytet stigit i värde till 150. DB1 säljer nu de mottagna andelarna till DB2. Avyttringen av de mottagna andelarna kvalificerar enligt koncernregeln i 25 kap. för uppskov med beskattningen. Visserligen har DB1 nu avyttrat de mottagna andelarna och en äganderättsövergång har skett men enligt 49 kap. 22 § IL skall uppskovet inte återföras till beskattning vid denna tidpunkt. Det skall i stället återföras vid samma tidpunkt som uppskovsbeloppet på vinsten på de mottagna andelarna. DB1 får nämligen här två uppskovsbelopp. 25 som gäller för det första uppskovsgrundande andelsbytet, och därefter ytterligare ett uppskovsbelopp på 50 med stöd av koncernregeln såvitt gäller vinsten på de mottagna andelarna. Först när kapitalvinsten på 50 enligt koncernregeln skall återföras till beskattning skall också det tidigare uppskovsbeloppet på 25 från andelsbytet återföras till beskattning, 49 kap. 22 § IL.

Det är tänkbart att det sker en koncernintern överlåtelse av de mottagna andelarna, men att det inte uppstår någon kapitalvinst eftersom marknadsvärdet på de mottagna andelarna uppgår till 100. Som framgår av 49 kap. 22 § andra meningen IL kan man dock också i detta fall underlåta att återföra det tidigare uppskovsbeloppet.

c) Efterföljande förlustavyttring av mottagen andel.

För det fall de mottagna andelarna säljs vidare med förlust finns heller ingen anledning att uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning om avyttringen har skett inom en närstående grupp.

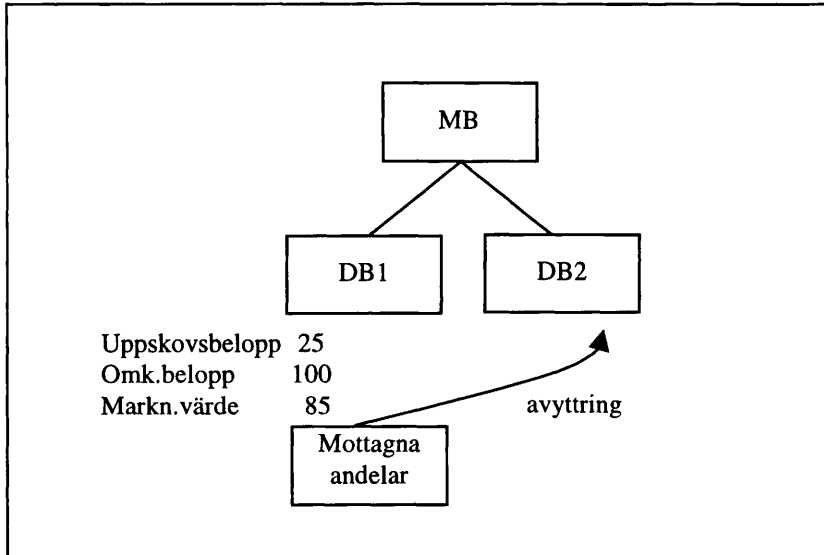


Fig. 8 e

Det här fallet liknar föregående fall med den skillnaden att DB1 har fått se värdet på de mottagna andelarna sjunka till under omkostnadsbeloppet. Om DB1 nu avyttrar de mottagna andelarna till DB2 har ingen kapitalvinst uppkommit och 49 kap. 22 § IL är inte tillämplig. Men tillgångarna har inte lämnat koncerngemenskapen och någon anledning till återföring av uppskovsbeloppet på 25 finns därför egentligen inte. Här får DB1 tillämpa förlustregeln på de mottagna andelarna, vilket leder till uppskjuten avdragsrätt på förlusten. Uppskovsbeloppet från det tidigare andelsbytet på 25 återförs till beskattning först när förlusten på de mottagna andelarna enligt förlustregeln i 25 kapitlet IL får dras av. Härigenom uppnås dessutom att vinst och förlust hamnar på samma beskattningsår.

d) De mottagna andelarna kan i sin tur avyttras genom ett uppskovsgrundande andelsbyte. Om förutsättningarna för uppskov med kapitalvinsten vid detta byte är uppfyllda enligt 49 kapitlet IL finns det ingen anledning att en sådan

försäljning av de mottagna andelarna skall leda till att det gamla uppskovsbeloppet återförs till beskattning. Enligt 49 kap. 24 § IL skall i detta fall uppskovsbeloppet inte tas upp till beskattning. I stället övergår uppskovsbeloppet på de nya mottagna andelarna. Som nämnts ovan gäller i sak samma regel om det i stället för ett efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte föreligger ett efterföljande andelsbyte enligt 48 a kapitlet IL.

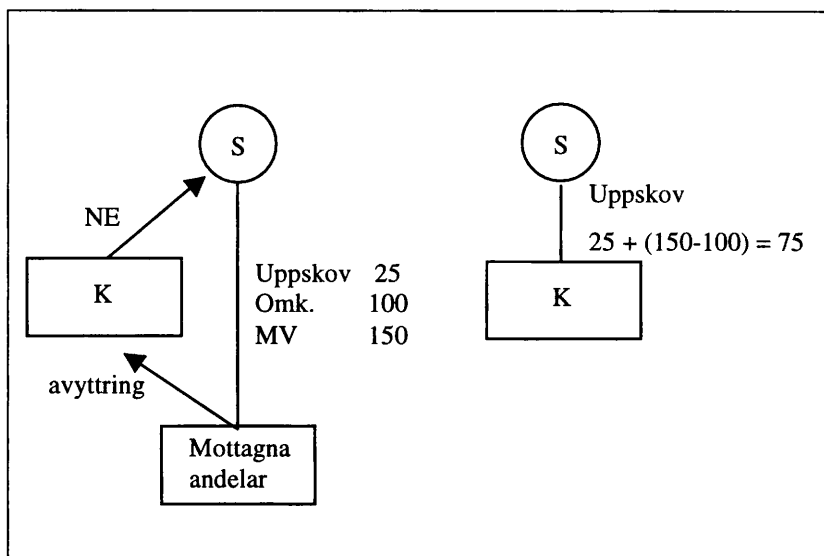


Fig. 8 f

I det här fallet har säljaren ett gammalt uppskov på 25 kopplat till mottagna andelar på vilka det finns en latent vinst på 50. Säljaren avyttrar de mottagna andelarna till köparbolaget K i utbyte mot andelar i K. Det gamla uppskovet på 25 övergår här på de nya mottagna andelarna i K. Dessa kommer att bära inte bara de 25 i uppskov från det första andelsbytet, utan också 50 ifrån det senare andelsbytet.

När S säljer de nya mottagna andelarna i K vidare kommer således det totala uppskovet på 75 att återföras till beskattning.

En variant på efterföljande uppskovsgrundande andelsbyte föreligger när säljaren vid det senare bytet inte bara avyttrar mottagna andelar i det tidigare köpande bolaget utan också gamla andelar som innehades före det senare uppskovsgrundande andelsbytet. I det här fallet övergår uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar.

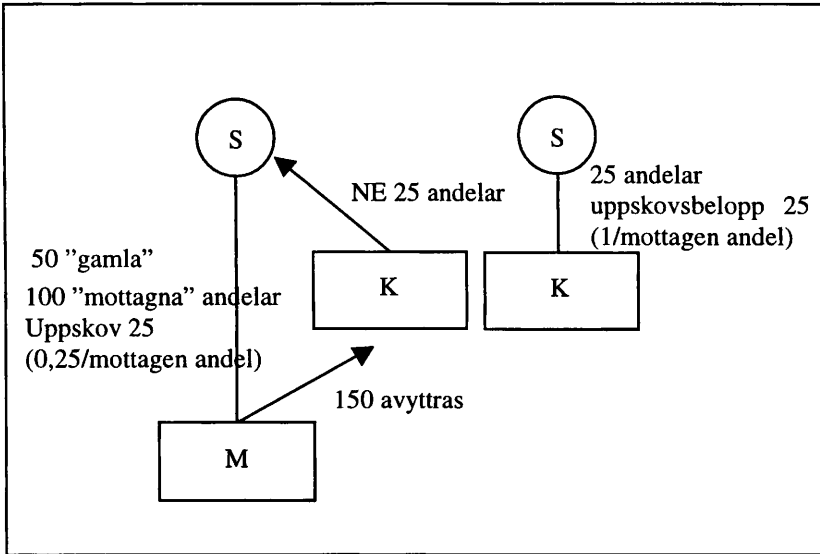


Fig. 8 g

I ovanstående fall har säljaren 150 andelar i M. Säljaren har ägt 50 hela tiden men genom ett tidigare uppskovsgrundande andelsbyte fick man ytterligare 100 andelar i M. På dessa ligger det ett uppskov på 25. Bestämmelsen i 49 kap. 24 § IL innebär att om alla andelar i M avyttras till K, skall enligt 49 kap. 24 § IL det gamla uppskovsbeloppet på 25 fördelas på samtliga mottagna andelar i K.

Vid äganderättsövergång till följd av arv, testamente, gåva eller bodelning skall förvärvaren ta över överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet, 49 kap. 25 § IL. I det här fallet gäller samma kontinuitetsregel som i 49 kap. 21 § IL avseende efterföljande underprisöverlåtelse.

Det finns i 49 kap. 28 § IL bestämmelser om turordning vid avyttring av andelar i det köpande företaget av samma karaktär som gäller för koncernregeln, se ovan kapitel 7. Samma sak gäller bestämmelsen i 49 kap. 30 § IL avseende fondemission eller liknande förfarande.

8.3 Framskjuten beskattning vid andelsbyten

8.3.1 *Andelsbyte*

Bestämmelserna om framskjuten beskattning vid andelsbyten är bara tillämpliga på fysiska personers avyttringar. Det framgår, förutom av 48 a kap. 1 § IL, också av definitionen av andelsbyten i 48 a kap. 2 § IL. I stort sett är definitionen densamma som i 49 kap. 2 § IL (se ovan avsnitt 8.2.1), men den skiljer sig på några väsentliga punkter. För det första gäller den som sagt bara fysiska, inte juridiska personers avyttringar. För det andra skall den avyttrade andelen vara marknadsnoterad vid tidpunkten för erbjudande om byte, vilket utesluter försäljningar av icke marknadsnoterade andelar. För det tredje, även om den avyttrade andelen är marknadsnoterad får den avyttrade eller den genom andelsbytet mottagna andelen vara en kvalificerad andel. Det beror på att i dessa fall beskattning av del av kapitalvinsten i inkomstslaget tjänst skall säkerställas.

De övriga rekvisiten för att ett andelsbyte skall föreligga, att villkoren i 48 a kap. 5–8 §§ IL är uppfyllda, motsvarar i stort vad som gäller vid ett uppskovsgrundande andelsbyte. Det avyttrade företaget kan dock inte vara en ekonomisk förening, 48 a kap. 7 § IL. De är undantagna eftersom ekonomiska föreningar inte är marknadsnoterade. Dessutom behövs inte något verksamhetsvillkor vid andelsbyten. Den problematik som verksamhetsvillkoret avser ta hand om uppkommer vid avyttring av kvalificerade andelar och sådana avyttringar omfattas inte av andelsbytesreglerna i 48 a kapitlet IL.

Även röstvillkoret, 48 a kap. 8 § IL motsvarar det som finns i 49 kap. 12 § IL. Fusionsbestämmelsen i 48 a kap. 4 § IL finns också för uppskovsgrundande andelsbyten och innebär att säljaren anses avyttra sina andelar till det övertagande företaget.

Det finns ett stort antal bestämmelser avseende uppskovsgrundande andelsbyten som inte återfinns för andelsbyten. Skälet härtill är bl.a. att bestämmelserna i 49 kapitlet träffar avyttringar av kvalificerade andelar, och att bestämmelserna skall hantera tre olika inkomstslag.

Lagen innehållande de nya andelsbytesreglerna trädde ikraft 1 januari 2002 och tillämpas vid 2003 års taxering. Den skattskyldige kan dock begära att få tillämpa de nya andelsbytesreglerna i 48 a kapitlet IL redan vid 2002 års taxering.

8.3.2 Rättsföljd

Ersättning i form av kontanter i samband med ett andelsbyte skall i likhet med vad som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten tas upp som kapitalvinst redan det beskattningsår som bytet ägt rum, 48 a kap. 9 § IL. Tekniken för att skjuta upp beskattningen avseende återstående del framgår av 48 a kap. 10 § IL. Man kan dock notera att lagtexten till skillnad mot hur det beskrivs i 49 kap. 14 § 2 st. IL inte uttrycker det på detta sätt. Metoden för att åstadkomma uppskov med beskattningen i andelsbytesreglerna är densamma som tillämpades i den gamla strukturregeln i 27 § 4 mom. SIL. Det omkostnadsbelopp som gällde för den avyttrade andelen rullas över på den mottagna andelen. Tillämpat på exemplet i 8.2.1 blir skillnaden följande.

Säljaren äger andelar i målföretaget med ett omkostnadsbelopp på 75. Dessa avyttras till det förvärvande företaget i utbyte mot andelar detta företag vilka har ett marknadsvärde på 100. I stället för att som vid uppskovsgrundande andelsbyten fastställa en kapitalvinst på 25, skall den mottagna andelen i målföretaget anses ha förvärvats för en ersättning motsvarande omkostnadsbeloppet för avyttrade andelen. Säljaren bibehåller således 75 i omkostnadsbelopp på de mottagna andelarna i målföretaget.

Det bör noteras att omkostnadsbeloppet rullar över oavsett om säljaren har en vinst eller förlust på sitt innehav. Om således omkostnadsbeloppet i ovanstående fall inte var 75 utan 150, överförs 150 i omkostnadsbelopp till de mottagna andelarna i det förvärvande företaget. När det avyttras realiseras kapitalförlusten. De nya andelsbytesreglerna skiljer sig därför från vad som gäller vid uppskovsgrundande andelsbyten genom att såväl latent kapitalvinster som kapitalförluster rullar över till de mottagna andelarna. Den säljare som vill realisera en kapitalförlust måste således sälja andelarna på annat sätt än genom andelsbyte.

En efterföljande utflyttning av en fysisk person leder i likhet med vad som gäller för uppskovsgrundande andelsbyten att den kapitalvinst som uppkom vid andelsbytet skall tas upp som intäkt. Ett problem med denna bestämmelse är dock att något marknadsvärde på de mottagna andelarna inte fastställs vid andelsbytet, tvärtom infördes andelsbytesreglerna i 48 a kap. IL just för att undvika behovet att deklarerat eventuell kapitalvinst. En annan fråga som restes av lagrådet hur man skulle göra i motsvarande situation om det i stället förelåg en kapitalförlust vid tidpunkten för andelsbytet. Bestämmelsen i 44 kap. 2 § IL ändrades därför till att omfatta också 48a kapitlet IL. Det som gäller för kapitalvinster skall därför gälla på motsvarande sätt för kapitalförluster.

I 48 a kap. 10 § 2 st. IL behandlas fallet att säljaren har förvärvat den avyttrade andelen genom ett andelsbyte som följde bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kapitlet IL. Med andra ord, säljaren innehar mottagna andelar från ett tidigare uppskovsgrundande andelsbyte. Från propositionen är grunderna till följande exempel hämtade. En person innehar kvalificerade

andelar med ett omkostnadsbelopp på 50 000, vilka har stigit i värde till 100 000. De kvalificerade andelarna byts mot marknadsnoterade andelar i ABA och uppskov erhålls i inkomstslaget tjänst och kapital enligt reglerna i 49 kapitlet IL. Enligt allmänna regler är anskaffningsvärdet för andelarna i ABA 100 000 (byten värderas som tidigare nämnts normalt till marknadsvärde på tillgångarna). Därefter byts andelarna i ABA mot andra marknadsnoterade andelar i ABC. Detta andelsbyte följer andelsbytesreglerna i 48 a kap. IL. När andelarna i ABC avyttras skall de anses anskaffade för 100 000. Detta följer visserligen av allmänna regler, men av tydlighetsskäl anges det i lagtexten. När andelarna i ABC avyttras kommer således dels det tidigare uppskovet på 50 000 att återföras till beskattning, dels den kapitalvinst eller kapitalförlust som uppkommer på andelarna i ABC, beräknad på ett omkostnadsbelopp på 100 000.

9 Fusion och fission

9.1 Vad är en fusion respektive fission?

Det finns civilrättsliga bestämmelser om fusion för bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar, bankaktiebolag, sparbanker och föreningsbanker. Jag kommer här enbart att behandla fusion av aktiebolag. Genom en fusion upplöses ett eller fler aktiebolag s.k. överlåtande bolag utan likvidation och dess tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag, övertagande bolag, 14 kap. 1 § ABL. Det är fråga om en universalsuccession.

En fusion kan ske genom absorption eller genom kombination. Genom absorption uppgår ett eller flera aktiebolag i ett annat aktiebolag. Ett aktiebolag, det överlåtande aktiebolaget, kan låta sina tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag, det övertagande bolaget. Det övertagande bolaget övertar så att säga inkråmet från det överlåtande bolaget. Som ersättning utgår fusionsvederlag till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Fusionsvederlaget kan lämnas i form av aktier i det övertagande bolaget eller kontant. Därefter upplöses det överlåtande bolaget utan likvidation. Reglerna om fusion av aktiebolag återfinns i 14 kapitlet ABL.

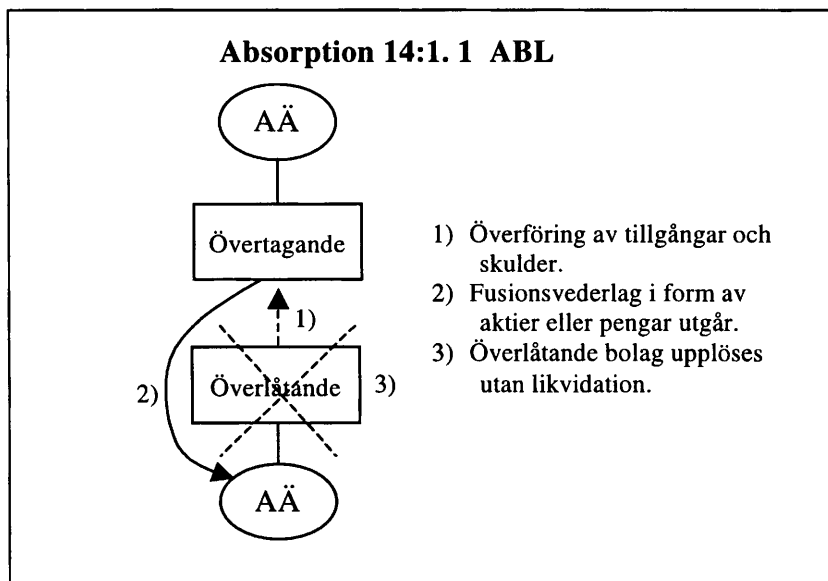


Fig. 9 a

Ett särfall av absorption föreligger när ett helägt dotterbolag uppgår i sitt moderbolag, 14 kap. 22 § ABL. I detta fall behöver inget fusionsvederlag utgå eftersom aktieägaren i det överlåtande bolaget samtidigt är övertagande bolag. Kravet för att få genomföra en 14:22-fusion är att dotterbolaget är helägt. Om moderbolaget har uppnått mer än 9/10 av aktierna och mer än 9/10 av röstetalet för samtliga aktier i dotterbolaget har det enligt 14 kap. 31 § ABL rätt att tvångsinlösa resterande utestående aktier. Därigenom blir dotterbolaget helägt.

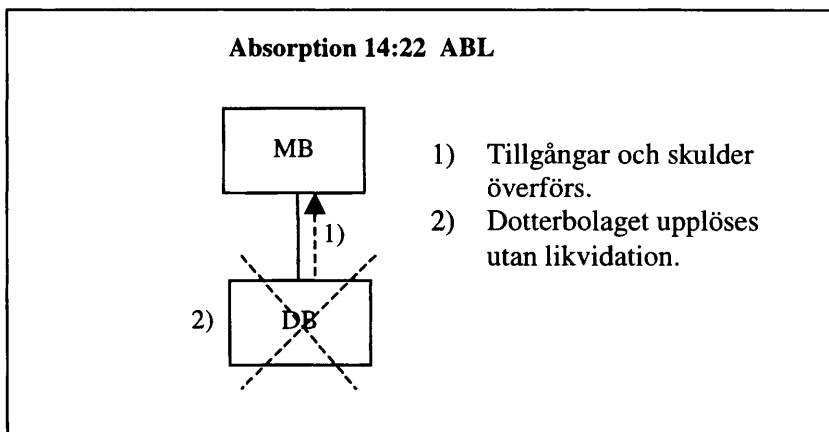


Fig. 9 b

Kombination innebär att två eller flera aktiebolag gemensamt bildar ett nytt övertagande bolag, 14 kap. 1 § 2. ABL. Därefter överförs tillgångarna i de överlåtande aktiebolagen till det nybildade aktiebolaget. Också här utgår fusionsvederlag i form av aktier eller pengar till aktieägarna i de överlåtande bolagen.

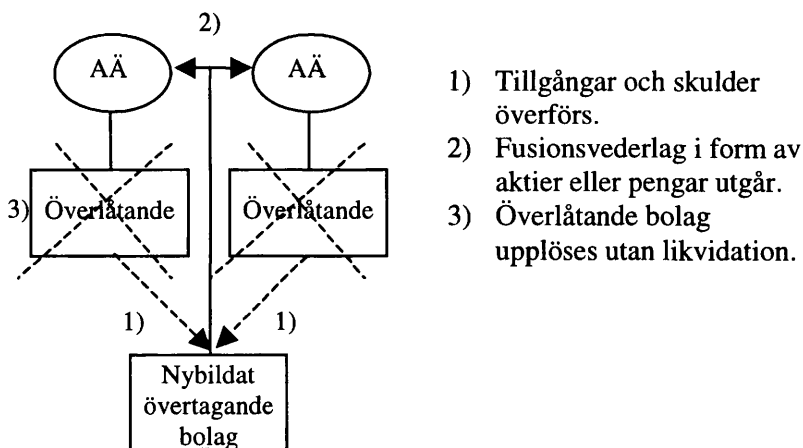
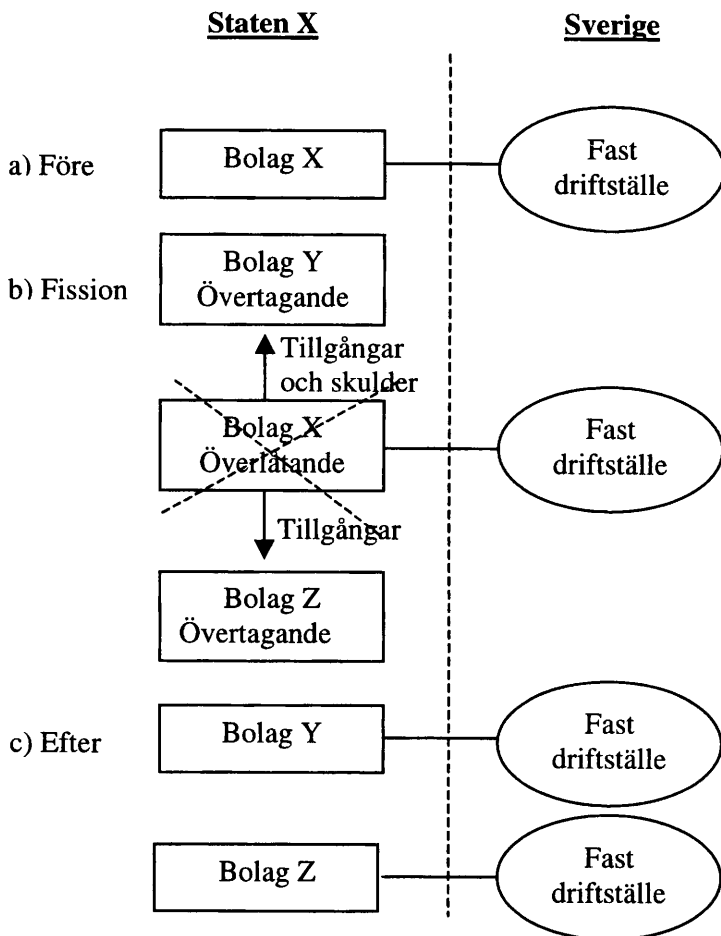
Kombination 14:1 2. ABL

Fig. 9 c

De civilrättsliga reglerna om fusioner är till viss del harmoniserade inom EG genom det tredje bolagsdirektivet (78/855). Däremot har inte den civilrättsliga regleringen av fissioner harmoniserats. Det sjätte bolagsdirektivet om fissioner (82/191) är frivilligt såtillvida att bara de stater som tillåter fission måste implementera det. I svensk civilrätt finns än så länge inget fissionsinstitut. Det kan man däremot finna i vissa andra europeiska stater. I den mån en fission i en annan stat berör tillgångar belägna i Sverige kan därför skatterättsliga frågor uppkomma. Jag återkommer till dem senare i detta kapitel.

Exempel på fission

Den skatterättsliga definitionen av fusioner och fissioner återfinns i 37 kapitlet IL. Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § IL en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag tas över av ett annat företag. Det överlåtande företaget skall upplösas utan likvidation. Härav följer att alla tre fusionstyper som regleras i aktiebolagslagen utgör en fusion skatterättsligt.

Med fission avses en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag tas över av två eller flera andra företag. Det överlåtande företaget skall också här upplösas utan likvidation.

Definitionerna av fusion och fission är abstrakt utformade. Också utländska fusioner och fissioner kan därför falla under dem, vilket också är avsikten.

När det gäller de skatterättsliga konsekvenserna av en fusion eller fission får man skilja på ägarnivån respektive bolagsnivån. På ägarnivån handlar frågan om i vilken utsträckning beskattning skall ske av ägarna till det överlåtande företaget. Genom fusionen upphör nämligen det företaget. På bolagsnivån uppkommer frågan om fusionen skall föranleda några konsekvenser för det överlåtande bolaget t.ex. om uttagsbeskattning skall inträda. Dessutom tillkommer frågan om till vilka värden de överförda tillgångarna skall tas upp hos det övertagande företaget.

Den skatterättsliga regleringen av fusioner återfanns tidigare i 2 § 4 mom. 1–7 st. SIL och avsåg s.k. 14:22-fusioner. Det var den enda skatterättsligt särreglerade fusionstypen och innebar att det överlåtande företaget inte skulle beskattas i samband med fusionen och att det övertagande företaget skulle sättas in i det överlåtande företags skattemässiga position. Det övertagande moderbolaget blev heller inte beskattat för vare sig fusionsvinst eller fusionsförlust på de innehavda aktierna. Till följd av inträdet i EG och EG:s fusionsdirektiv infördes parallellt med regleringen i SIL bestämmelser om gränsöverskridande fusioner och fissioner i omstruktureringslagen. Den trädde i kraft 1 januari 1995. Den lagen var enbart tillämplig på gränsöverskridande fusioner och fissioner vilka dock civilrättsligt inte var eller är möjliga. Hela regelkomplexet ersattes 1999 av Fusionslagen vilken i stort sett innehöll de regler vi nu återfinner i 37 kapitlet IL. En nyhet i IL är terminologisk, nämligen införandet av termerna *kvalificerade* fusioner och fissioner, se nedan.

9.2 Ägarnivån

För ägarna till ett överlåtande företag innebär en fusion ofta inget annat än en avyttring av andelar mot ersättning i form av andelar. Lagstiftaren har därför valt att beskatta ägarna i det överlåtande företaget för det andelsbyte transaktionen för dem i realiteten utgör. Enligt 37 kap. 2 § IL skall reglerna om kon-

cerninterna andelsavyttringar i 25 kapitlet IL, om ägare till andelar i ekonomiska föreningar och medlemsbanker, andelsbyten i 48 a kapitlet IL eller uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kapitlet IL tillämpas på ägarna till andelarna i det överlåtande företaget. Ägarbeskattningen följer således inte 37 kapitlet IL.

Enligt 44 kap. 8 § 1 st. IL anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det upplöses genom fusion eller fission. Det innebär att ett värdepapper som upphör att existera genom en fusion eller fission anses avyttrat och därmed i princip skall kapitalvinstbeskattas. Om det är fråga om en kvalificerad fusion eller fission (se nedan om dessa begrepp) i vilka det övertagande företaget innehar andelar i det överlåtande företaget anses inte värdepapperen avyttrade, 37 kap. 29 § och 44 kap. 8 § 3 st. IL. I detta fall, när andelarna är kapitaltillgångar, kommer fusionen eller fissionen inte att leda till någon skattepliktig kapitalvinst eller avdragsgill kapitalförlust eftersom någon avyttring inte anses ha skett. Om andelarna i stället utgjorde lagertillgångar anses dessa ha avyttrats mot en ersättning motsvarande deras skattemässiga värde, 37 kap. 29 § 2 st. IL. Det beror på att om ingen intäktsföring sker kommer en förlust att uppkomma vid årets slut eftersom lagertillgångarna inte längre finns med i lagret.

Om det inte är fråga om en kvalificerad fusion eller fission anses således andelarna avyttrade. Härigenom kan en skattepliktig kapitalvinst eller avdragsgill kapitalförlust uppkomma också i de fall när det övertagande företaget samtidigt innehaft andelar i det överlåtande företaget. Den skattemässiga behandlingen blir därför densamma som för övriga aktieägare i det överlåtande företaget.

För sistnämnda kategori innebär fusionen att man byter andelar i det överlåtande företaget mot andelar i det övertagande företaget. Detta är ett andelsbyte eller ett uppskovsgrundande andelsbyte och behandlas för huvuddelen enligt 48 a kapitlet IL eller 49 kapitlet IL. Fusionen kan dock samtidigt utgöra en koncernintern andelsavyttring. Om i en koncern dotterbolag 1 innehar mer än 25 procent av aktierna i dotterdotterbolag 1 och dessa andelar förvärvas av ett övertagande företag, dotterbolag 2, genom en fusion kommer samtidigt reglerna i 25 kapitlet om koncerninterna andelsavyttringar att vara tillämpliga. Precis som är fallet när det gäller uppskovsgrundande andelsbyten inom en koncern skall koncernregeln ha företräde framför reglerna om uppskovsgrundande andelsbyten. Detta framgår av 49 kap. 5 § IL.

9.3 Bolagsnivån

9.3.1 *Vad konstituerar en kvalificerad fission eller fusion?*

Bestämmelserna i 37 kapitlet gör åtskillnad mellan fusioner och fissioner i allmänhet och de fusioner och fissioner som benämns kvalificerade. Den skattemässigt gynnade behandlingen på bolagsnivån gäller bara för kvalificerade fusioner och fissioner.

För att en fusion eller fission skall vara kvalificerad måste för det första de ovan relaterade kraven för fusion eller fission vara uppfyllda, dvs. en universal-succession skall föreligga och det överlåtande företaget skall upplösas utan likvidation. Därutöver måste villkoren i 37 kap. 11–15 §§ IL vara uppfyllda, 37 kap. 4 och 6 §§ IL.

I 37 kap. 11–12 §§ IL anges krav om skattskyldighet. Det överlåtande företaget skall omedelbart före fusionen eller fissionen vara skattskyldigt för åtminstone en del av näringsverksamheten och denna inkomst får inte helt vara undantagen från beskattning p.g.a. ett skatteavtal. Kraven på det överlåtande företaget förefaller inte vara särskilt betydelsefulla. Frågan om det behövs särregler för det överlåtande företaget torde normalt bara kunna uppstå om skattskyldighet faktiskt föreligger i Sverige. Om det exempelvis sker en fusion mellan två utländska företag, där det överlåtande företaget har ett fast driftställe i Sverige, kommer detta krav att vara uppfyllt. Om i detta exempel å andra sidan inget fast driftställe existerat i Sverige föreligger ingen skattskyldighet. Därmed uppkommer heller inte några skatterättsliga frågor för det överlåtande företaget.

Däremot är motsvarande krav på det övertagande företaget betydelsefullt. Detta skall omedelbart efter fusionen eller fissionen vara skattskyldigt för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företaget beskattas för. Inte heller här får inkomsten vara helt eller delvis undantagen från beskattning p.g.a. ett skatteavtal. Om man tar exemplet med två fusionerande utländska företag krävs det således att det övertagande företaget har ett fast driftställe i Sverige till vilket den överförda näringsverksamheten är knuten. I detta fall är i regel inkomsten heller inte undantagen från beskattning i Sverige eftersom Sverige är källstat (jmf. art. 5 och 7 i OECD:s modellavtal).

För det fall att det sker en fusion mellan två svenska företag vilken involverar överföring av ett fast driftställe utomlands är däremot kravet på att inkomsten inte får vara helt eller delvis undantagen från beskattning p.g.a. ett skatteavtal betydelsefullt. Om det övertagande företags fasta driftställe finns i ett land med vilket Sverige har slutit ett s.k. exemptavtal brister detta kriterium. Inte heller detta är dock särskilt vanligt förekommande.

9.3.2 *Fusions- eller fissionsvederlaget*

Det övertagande företaget kommer att utge fusionsvederlag till andelsägarna i det överlåtande företaget. Enligt 37 kap. 13 § IL gäller att sådant fusionsvederlag bara får betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget. Det innebär att när det övertagande företaget äger aktier i det överlåtande företaget ingen ersättning får betalas till det övertagande företaget självt. Samma regel gäller också vid fission.

9.3.3 *Beskattningsårets längd*

Om det överlåtande och det övertagande företaget ingick i samma koncern före fusionen, har de sannolikt också haft samma räkenskapsår. I andra fall kan däremot räkenskapsåren för de båda företagen vara olika. Enligt 37 kap. 19 § IL skall det övertagande företags beskattningsår för den övertagna näringsverksamheten utgöras av tiden från ingången av det överlåtande företags sista beskattningsår till utgången av det räkenskapsår för det övertagande företaget som avslutas närmast efter det att fusionen eller fissionen genomförts. Detta innebär att beskattningsåret kan komma att överstiga 12 månader. Om således det överlåtande företaget har kalenderåret som beskattningsår, medan det övertagande företaget har brutet räkenskapsår 1 maj – 30 april, kommer beskattningsåret för den övertagna näringsverksamheten att räknas från 1 januari t.o.m. 30 april året efter. Detta förutsätter fusionen ägt rum under denna period.

Däremot får inte denna regel leda till att beskattningsåret överstiger 18 månader, 37 kap. 14 § IL. Om därför i ovanstående exempel det övertagande företaget i stället hade haft räkenskapsår 1 september – 31 augusti och fusionen ägt rum under denna tid skulle räkenskapsåret komma att uppgå till 20 månader. Detta är således inte tillåtet om man vill att fusionen eller fissionen skall vara kvalificerad.

Det kan också noteras att för detta första år exempelvis inventarier för det övertagande företaget kommer att bestå av två kategorier mellan vilka åtskillnad måste göras vid beräkning av värdeminskningssavdrag.

9.3.4 *Privatbostadsföretag*

Enligt 37 kap. 15 § IL gäller att om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag, det övertagande företaget måste vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag. Skälet till särregleringen torde vara att en fusion av ett schablonbeskattat privatbostadsföretag och ett vanligt företag skulle kunna leda till mindre önskvärda eller svårförutsägbara skattekonse-

kvenser. I lagrådsremissen fanns också ett förslag om att inkludera investmentföretag i denna regel. Vid en fusion där det överlåtande företaget var ett investmentföretag skulle krävas att det övertagande företaget också var ett sådant företag. Detta ströks emellertid eftersom i sådant fall ett karaktärsbyte anses ha skett hos det övertagande företaget. Lagstiftaren antog att avskattning skulle komma att ske för verksamhet som övertagits från investmentföretaget, 39 kap. 16–17 §§ IL.

9.4 Rättsföljder på bolagsnivå

9.4.1 *Identitetsprincipen*

Huvudreglerna för beskattning av det överlåtande respektive det övertagande företaget finns i 37 kap. 17–18 §§ IL. Det överlåtande företaget skall ifråga om sådan näringsverksamhet för vilken det är skattskyldigt i Sverige inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift p.g.a. fusionen eller fissionen. Detta innebär att uttagsbeskattning inte skall ske ifråga om tillgångar där marknadsvärdet överstiger det skattemässiga värdet. Om det i stället föreligger en förlust blir den inte avdragsgill. I 37 kap. 17 § IL anges också att det överlåtande företaget inte skall beskattas för resultatet för det sista beskattningsåret. Denna bestämmelse i kombination med det som ovan angivits om beskattningsåret för det övertagande företaget leder till en reglering av möjligheterna till retroaktiva övertaganden. Dessa är således godtagbara så länge som bestämmelsen i 37 kap. 19 § IL är uppfylld.

För det övertagande företaget gäller att detta inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation i fråga om samma näringsverksamhet som det överlåtande företaget inte blev beskattat för. Detta brukar kallas för *identitetsprincipen* eller ibland för enhetsprincipen och innebär att full skattemässig kontinuitet föreligger. Det övertagande företaget sätts till fullo in i det överlåtande företags skattemässiga ställning och övertar bl.a. dess latent skatteskuld på lagertillgångar och anläggningstillgångar. Dessutom skall det övertagande företaget tillgodoräkna sig det överlåtande företags innehavstid vid tillämpning av 20-regeln för inventarier.

För inventarier som följer räkenskapsenlig avskrivning finns en särregel i 37 kap. 20 § IL om en uppskrivning har skett i det övertagande företags räkenskaper. I detta fall får det övertagande företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning förutsatt att mellanskillnaden tas upp som intäkt. Skälet härtill är att annars en diskrepans uppstår mellan det skattemässiga värdet och det bokförda värdet, vilken skulle kunna leda till att rätten till räkenskapsenlig avskrivning

går förlorad. Intäkten skall antingen tas upp i sin helhet för fusionsåret eller fördelas med lika belopp på det året och de två följande beskattningsåren.

Vid fusioner som inte är kvalificerade uppkommer frågan om det överlåtande företaget skall beskattas för överlåtelsen av tillgångar till det övertagande företaget. Här kan reglerna om uttagsbeskattning bli aktuella. Också i samband med sådana fusioner kan en underprisöverlåtelse föreligga. I 23 kap. 2 § IL är det bara kvalificerade fusioner och fissioner som undantas från bestämmelserna om underprisöverlåtelse. Man får därför pröva om rekvisiten i 23 kapitlet IL är uppfyllda vid fusion eller fission som inte är kvalificerad. Det innebär att för det övertagande företaget de avräkningsvärden som är åsatta i fusionsavtalet normalt kommer att följas om inte uttagsbeskattning har inträtt. I sistnämnda fall anses sannolikt anskaffningsvärdet vara detsamma som det värde för vilket det överlåtande företaget blivit beskattat.

Det överlåtande företaget kan också ha gjort avsättningar till periodiseringsfonder m.m. Också för dessa gäller att det överlåtande företaget inte skall beskattas och att det övertagande företaget skall träda in i det överlåtande företags skattemässiga position. Periodiseringsfonder får därför tas över i samband med kvalificerade fusioner och fissioner, 30 kap. 14 § IL, varvid det övertagande företaget självt anses ha gjort avsättningen vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till, 30 kap. 15 § IL. Det innebär att en periodiseringsfond kommer att återföras till beskattning vid samma beskattningsår som skulle gällt för det överlåtande företaget. På samma sätt får ersättningsfonder tas över i samband med en kvalificerad fusion eller fission, 31 kap. 23 § IL. Vid fusion eller fission som inte är kvalificerad kommer dock avsättningar till periodiseringsfond respektive ersättningsfond att återföras till beskattning, 30 kap. 8 § IL och 31 kap. 20 § IL.

Vid fissioner skall ett företags tillgångar och skulder delas upp på flera övertagande företag. För periodiseringsfonder, ersättningsfonder, rätt till underskottsavdrag och de nyssnämnda avdragen för kvarstående kapitalförluster i fåmansföretagssektorn, skall vid kvalificerade fissioner dessa positioner fördelas på de övertagande företagen i förhållande till det nettovärde som förs över till respektive företag, 37 kap. 28 § IL. Med nettovärdet avses här skillnaden mellan de skattemässiga värdena på tillgångarna och de värden på skulder och andra förpliktelser som gäller vid beskattningen. Det innebär att den fördelning mellan de övertagande företagen som de skattskyldiga har gjort av andra tillgångar blir styrande också för dessa fonder m.m.

9.4.2 Underskott

Bestämmelserna om övertagande av underskott i samband med en kvalificerad fusion eller fission återfinns i 37 kap. 21–26 §§ IL. Dessa är besvärliga eftersom lagstiftaren å ena sidan vill möjliggöra en överföring av underskottsavdrag från det överlåtande till det övertagande företaget, men å andra sidan har varit tvungen att begränsa dessa möjligheter så att de fusionerande företagen inte skall kunna kringgå de spärar för underskott i samband med ägarbyten som återfinns i 40 kapitlet IL. Reglerna om överföring av underskott i 37 kapitlet IL innebär ett undantag från principen att underskott bara kan utnyttjas av det företag hos vilket det har uppstått.

För kvalificerade fusioner och fissioner framgår huvudregeln om underskott av 37 kap. 18 § IL. Eftersom det övertagande företaget skall träda in i det överlåtande företags skattemässiga situation gäller detta också underskott. En fusion kan vara ett alternativ till ett regelrätt köp. Därför måste dock säkerställas att inte spärreglerna i 40 kapitlet IL kringgås. Således anges i 37 kap. 21 § IL att om det överlåtande företaget har ett kvarstående underskott från beskattningsåret före det sista beskattningsåret beloppsspärren i 40 kap. 15–17 §§ IL skall tillämpas. Vid tillämpningen av beloppsspärren anses fusionsvederlaget och de övriga utgifter som det övertagande företaget haft för förvärv av andelar i det överlåtande företaget som utgift.

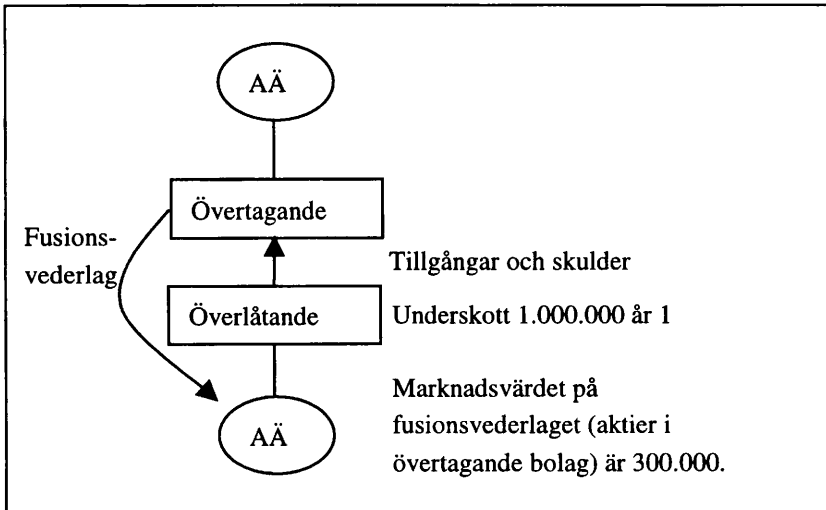


Fig. 9 d

I ovanstående exempel har det övertagande företaget år 2 utgivit ett fusionsvederlag bestående av aktier i det övertagande företaget värda 300 000 kronor till aktieägarna i det överlåtande företaget. Här föreligger spärrsituation 1 och beloppsspärren i 40 kap. 15–17 §§ IL skall tillämpas. Det innebär att av underskottet 600 000 kronor återstår efter fusionen. På resterande del tillämpas den nedan beskrivna fusionsspärren (karantänregeln) i 37 kap. 24 § 2 st. IL.

Precis som när det gäller tillämpningen av beloppsspärren i 40 kapitlet IL måste ett undantag göras om de båda företagen före fusionen stod i sådant förhållande att det övertagande företaget hade det bestämmande inflytandet över det överlåtande företaget. Enligt 37 kap. 22 § IL skall därför inte beloppsspärren tillämpas i samband med en sådan fusion. Dessutom skall heller inte beloppsspärren tillämpas vid vissa fusioner enligt lagen om ekonomiska föreningar, sparbankslagen eller lagen om medlemsbanker, se 37 kap. 23 § IL.

För den del av underskotten som återstår efter tillämpningen av beloppsspärren skall en *fusionsspärr* eller *karantänregel* tillämpas, 37 kap. 24 § IL. Det övertagande företaget får således först det sjätte beskattningsåret efter det fusionen genomfördes dra av underskott som uppkommit hos det överlåtande företaget beskattningsåret före det sista beskattningsåret. Det sista beskattningsåret är detsamma som fusionsåret. Vidare får inte det övertagande företaget dra av egna underskott som har uppkommit beskattningsåret före fusionen förrän efter sexårsperiodens utgång. Anledningen härtill är att det i detta fall är risk för att underskott som har uppkommit i en tidigare koncerngemenskap, nämligen hos det övertagande företaget, kommer att kunna utnyttjas mot överskott ifrån en annan koncerngemenskap dvs. den som det överlåtande företaget befann sig i.

Fusionsspärren är en ganska hård regel framför allt när det gäller underskott hos det övertagande företaget. I de fall när man mellan det överlåtande och det övertagande företaget hade kunnat lämna koncernbidrag sinsemellan för beskattningsåret före fusionsåret behöver regeln mjukas upp. Därför stadgas för detta fall ett undantag från fusionsspärren i 37 kap. 25 § IL. Denna regel är konsekvent med resultatutjämningsmöjligheterna i koncernbidragsreglerna men har fått en något för vid utformning. Eftersom undantaget träffar alla underskott oavsett om det ligger kvar en koncernbidragsspärr eller inte på underskottet enligt 40 kap. 18 § IL, stadgas att en sådan koncernbidragsspärr skall kvarligga till dess att den hade släppt om fusionen eller fissionen inte hade genomförts, 37 kap. 25 § 2 st. IL. Antag exempelvis att det övertagande företaget förvärvade det överlåtande företaget år ett, varvid koncernbidragsspärren slog till. En fusion mellan dessa två företag äger sedan rum år fyra. I sådana fall hade koncernbidrag kunnat lämnas för året före fusionsåret varvid koncernundantaget i 37 kap. 25 § 1 st. hade varit tillämpligt. Därför får enligt andra stycket den gamla koncernbidragsspärren ligga kvar.

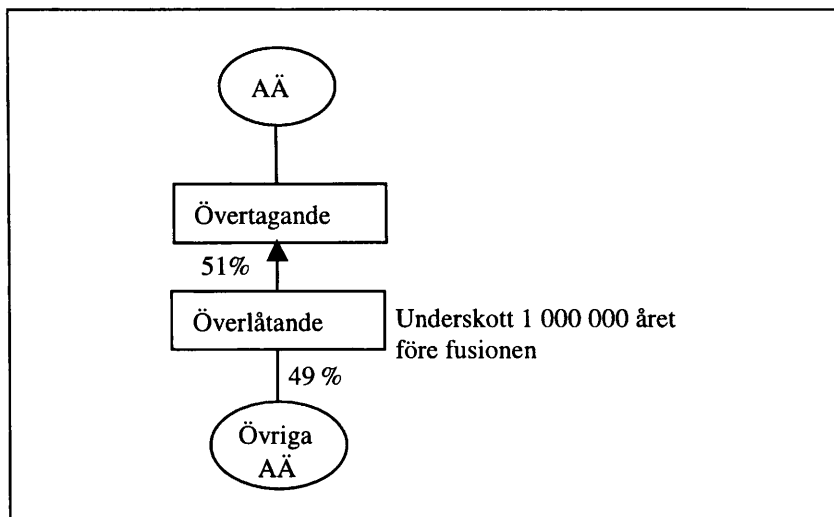


Fig. 9 e

I detta fall äger det övertagande företaget 51 procent av andelarna i det överlåtande företaget. Här föreligger ett bestämmande inflytande varför koncernundantaget i 37 kap. 22 § IL från beloppsspärren är tillämpligt. Däremot skall fusionsspärren i 37 kap. 24 § tillämpas fullt ut eftersom man mellan det övertagande och det överlåtande företaget inte hade kunnat ge koncernbidrag för beskattningsåret före fusionsåret. Om det däremot hade varit fråga om en fusion mellan ett helägt dotterbolag och dess moderbolag, hade varken beloppsspärr eller fusionsspärr varit tillämplig. En koncernbidragsspärr från ett tidigare ägarbyte hade dock legat kvar, 37 kap. 25 § 2 st. IL.

9.5 Övriga bestämmelser

Huvudregeln om att det övertagande företaget insätts i det överlåtande företags skattemässiga position är beträffande kvarstående kapitalförluster på delägar rätt villkorad om det övertagande eller överlåtande företaget utgör fåmansföretag, 37 kap. 27 § IL. Detta gäller om det övertagande företaget var fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då fusionen genomfördes eller om det överlåtande företaget var ett fåmansföretag vid ingången av beskattningsåret före det sista beskattningsåret. I dessa fall krävs att det övertagande företaget ägde mer än 90 procent av andelarna i det överlåtande företaget vid ingången av beskattningsåret före det sista beskattningsåret.

Slutligen något om 37 kap. 30 § IL. Här regleras fallet att ett svenskt överlåtande företag fusioneras med ett utländskt företag inom Europeiska Unionen (något som civilrättsligt ännu inte är genomförbart) och en del av de överförda tillgångarna och skulderna är knutna till ett fast driftställe i antingen denna medlemsstat eller i en annan medlemsstat inom europeiska unionen. I denna andra medlemsstat inträder sannolikt ingen beskattning om man implementerat fusionsdirektivet, eftersom en motsvarighet till bestämmelserna i 37 kap. 11–12 §§ IL skall vara införda i denna andra medlemsstat. Däremot kommer fusionen inte att vara kvalificerad enligt 37 kapitlet IL eftersom det övertagande företaget är utländskt och därmed inte är skattskyldigt för inkomsten från de överförda tillgångarna i Sverige, 37 kap. 12 § IL.

För företagens del inträder förhållandet att det överlåtande svenska företaget blir beskattat, samtidigt som kontinuitet med avseende på tillgångar och skulder i det fasta driftstället normalt torde föreligga. Avskattning sker således i Sverige men någon avräkningsbar skatt uppkommer inte vid denna tidpunkt i den stat där det fasta driftstället är beläget. Värdereserven i tillgångarna riskerar således att bli utsatt för internationell dubbelbeskattning. Enligt 37 kap. 30 § 2 st. IL skall dock bestämmelserna i 16 kap. 18–19 §§ IL (avdrag för utländsk skatt) och lagen om avräkning av utländsk skatt tillämpas som om det överlåtande svenska företaget hade erlagt den skatt som skulle ha utgått till källstaten (där det fasta driftstället är beläget) om det inte vore för införandet av fusionsdirektivet i den staten. Effekten är således att det svenska överlåtande företaget medges avdrag eller avräkning för en fiktiv skatt i källstaten, motsvarande vad som kallas för matching credit (tax sparing) i skatteavtalsterminologi.

9.6 Delning enligt lex Asea

Utgången i RÅ 1989 ref. 101 medförde problem med den delning av Asea som skulle föregå samgåendet mellan svenska Asea och schweiziska Brown Boveri. Därför infördes den s.k. lex Asea som numera återfinns i 42 kap 16–16 a §§ IL.

Den modell som valdes innebär att vid en delning av de tillgångar i ett aktiebolag som skall övergå till ett fristående bolag dessa först överläts till ett existerande eller nybildat dotterbolag, och sedan delas aktierna i dotterbolaget ut till aktieägarna. Om tillgångarna redan finns i dotterbolaget kan utdelning ske direkt av dotterbolaget.

De frågor som aktualiseras i samband med en delning av ett bolag är

1. om den eventuellt inledande överföringen av tillgångar till dotterbolaget skall uttagsbeskattas,
2. om moderbolaget skall uttagsbeskattas när aktierna i dotterbolaget delas ut, och
3. om utdelningen är skattefri för aktieägarna, samt vilket anskaffningsvärde man erhåller på de erhållna aktierna.

Om delningen inleds med överföring av tillgångar till dotterbolaget torde bestämmelserna om underprisöverlåtelser eller verksamhetsavyttringar (se kapitel 6) normalt innebära att ingen uttagsbeskattning skall inträda. Det första ledet i delningen går därför i regel bra att genomföra.

Vad därefter gäller den egentliga delningen, utdelningen av aktierna i dotterbolaget till aktieägarna, är även den omfattad av bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kapitlet IL. Här finns dock ett uttryckligt undantag i 22 kap. 10 § IL. Andelar som utdelas med stöd av 42 kap. 16 § IL skall inte uttagsbeskattas. Det gäller dock inte lagerandelar i fastighetsförvaltande företag, 22 kap. 10 § 2 st. IL.

Därmed är vi framme vid den tredje frågan och den regleras i 42 kap. 16 § IL. Utdelning från ett svenskt aktiebolag skall inte tas upp, beskattas, under där angivna, ganska snäva villkor. Ett syfte med delningsreglerna är att underlätta sådana omstruktureringar som kan anses önskvärda från allmän synpunkt. Det ställer sig emellertid svårt att närmare precisera vilka omstruktureringar som skulle uppfylla ett sådant krav. I stället begränsas möjligheten att utnyttja lex Asea genom objektivt konstaterbara rekvisit. Den väsentligaste begränsningen är att det utdelande moderbolagets aktier skall vara marknadsnoterade. De skall därför vara noterade på svensk eller utländsk börs, eller annars vara föremål för kontinuerlig allmänt tillgänglig notering på grundval av marknadsmässig omsättning, 42 kap. 16 § 1 st. 2. IL och 48 kap. 5 § IL. Härigenom ansågs lex Asea i varje fall kunna utnyttjas i samband med sådana delningar där aktiemarknadens värdering av ett bolag inte är tillräckligt effektiv eller rättvisande och där således en delning, i vilken en viss verksamhetsgren placeras i ett särskilt marknadsnoterat bolag, skulle skapa bättre förutsättningar för en effektiv värdering. För att säkerställa ett tillräckligt spritt ägande, och därmed en effektiv värdering, ansågs det räcka med att det utdelande moderbolaget var marknadsnoterat.

Det är således endast marknadsnoterade bolag som kan delas med stöd av lex Asea. För icke marknadsnoterade bolag får en delning prövas mot de allmänna reglerna om uttags- och utdelningsbeskattning. Det är i dessa fall svårt att genomföra en delning på samma sätt, bl.a. på grund av bestämmelserna om underprisöverlåtelser.

Moderbolaget skall dela ut samtliga de andelar som det innehar i dotterbolaget. Det innebär dock inte att dotterbolaget måste vara helägt, enbart att alla de andelar moderbolaget innehar skall delas ut. Denna bestämmelse kompletteras med kravet att andelarna efter utdelningen inte får innehas av något företag som tillhör samma koncern (svensk eller utländsk koncern, se 2 kap. 2 och 5 §§ IL) som moderbolaget.

Av 42 § 16 a § IL framgår att bestämmelserna om moderbolag skall tillämpas också på utländska bolag (se 6 kap. 8–10 §§ IL) hemmahörande i en stat inom EES-området eller i en stat med vilken Sverige slutit ett skatteavtal innehållande en artikel om informationsutbyte. Det utdelande moderbolaget kan således vara utländskt. Även dotterbolaget kan vara ett utländskt bolag. Det innebär en svensk aktieägare i ett utländskt moderbolag som delar ut ett utländskt dotterbolag kan kvalificera för utdelningsskattefrihet enligt 42 kap 16 § IL.

Tidigare fanns ett krav på att den verksamhet som bedrevs i vardera bolaget skulle vara av viss omfattning. Numera krävs att dotterbolaget direkt eller indirekt till huvudsaklig del bedriver rörelse.

Normalt tillämpas 42 kap. § 16 IL också om utdelningen för mottagaren utgör näringsinkomst, 24 kap. 2 § IL. Blir däremot de utdelade andelarna lager- tillgångar hos mottagaren, skall denne beskattas för det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och dears verkliga värde, 24 kap. 3 § IL. Därigenom uppvägs den minskning i lagervärdet som uppkommer på mottagarens andelar i det utdelande bolaget. Dessutom kommer moderbolaget att uttagsbeskattas om det är fråga om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag, 22 kap. 10 § 2 st. IL.

Enligt 42 kap. 16 § 2 st. IL föreligger skattefrihet vid delning även för mottagare av utdelning som inte äger aktier i det utdelande bolaget.

Behandlingen på aktieägarnivå av utdelade andelar är beroende av hur de mottagna andelarna klassificeras hos aktieägaren. För de flesta aktieägare utgör aktierna anläggningstillgångar, och de kan som sagts mottas skattefritt om lex Asea är tillämplig. Här uppstår dock frågan hur anskaffningsutgiften skall beräknas. Detta regleras i 48 kap. 8 IL. I princip kommer omkostnadsbeloppet på aktierna i moderbolaget att fördelas på dessa och de utdelade dotterbolagsaktierna i förhållande till den värdeförändring på moderbolagsaktierna som inträder. Denna värdeförändring kan konstateras eftersom moderbolaget är marknadsnoterat. I samma lagrum bestäms också hur anskaffningsutgiften skall bestämmas i de fall utdelningen mottagits av någon som inte ägde aktier i moderbolaget.

För den aktieägare som bedriver sådan verksamhet att de mottagna andelarna utgör lagerandelar är utdelningen som nämnts skattepliktig. I stället medges dessa rätt att skriva ned värdet på aktierna i det utdelande bolaget. Anskaffningsvärdet på de mottagna andelarna regleras i 17 kap. 6 § IL.

10 Förlust på dotterbolagsaktier

10.1 Inledning

För ett aktiebolag kan förluster uppkomma vid en mängd olika transaktioner. En tillgång kan säljas till en icke närstående köpare till ett pris som understiger det skattemässiga värdet varvid en förlust uppkommer. I normala fall är förlusten avdragsgill enligt de vanliga reglerna. I vissa fall är dock inte förlusten avdragsgill trots att ett marknadsmässigt pris betingats. Det kan exempelvis vara fråga om att försäljning skett till ett närstående företag. I dessa fall kan det bland annat bli fråga om tillämpning av förlustregeln i 25 kapitlet IL. Jag har behandlat förlustregeln i avsnitt 7.6. Ett annat i praktiken betydelsefullt fall där avyttring ägt rum till marknadspris men där särregler gäller för behandlingen av förluster är vid avyttring av kapitalplaceringsaktier, den så kallade fällan, 48 kap. 26 § IL.

Ett konstlat sätt att skapa en kapitalförlust är att sälja tillgångar till underpris. Bestämmelserna i 44 kap. 24–25 §§ IL kan i detta fall bli tillämpliga. De behandlas inte vidare här.

Frågor om rätten att dra av underskott enligt bestämmelserna i 40 kapitlet IL är huvudsakligen av annan karaktär. De rör nämligen möjligheten att utnyttja ett års underskott vid ett senare års taxering. Även om ett sådant underskott i och för sig kan ha sitt ursprung i en förlustavyttring av tillgångar, handlar inte underskottsreglerna om huruvida ett underskott som har sin grund i en förlustavyttring i sig är avdragsgillt utan om i vilken utsträckning ett sammanlagt underskott får dras av ett senare år. Jag har behandlat frågan i kapitel 5.

I andra fall sker avyttringen till utomstående för ett marknadsmässigt vederlag. Om förlusten har sin grund i att tillgångar förts från det försålda bolaget till moderbolaget eller annat bolag inom företagsgruppen har det ansetts att förlusten inte är verklig och avdrag har inte medgivits. Utvecklingen har skett i rättspraxis.

I IL har ett försök gjorts att kodifiera rättspraxis. Det har skett i 44 kap. 23 § IL. Den lyder "Bara verkliga förluster skall anses som kapitalförluster". Tanken var uppenbarligen, att detta lagrum skulle återspegla den befintliga praxis som råder på området. Huruvida man lyckats kan diskuteras. Lagtexten förefaller samtidigt vara både för vid och för snäv i förhållande till praxis. Detta kapitel innehåller en behandling av denna praxis.

Det problem som skall behandlas är således om ett ägarbolag, som i en eller annan form tillgodogjort sig värden från ett dotterbolag, skall reducera den nominella förlust bolaget åsamkats när dotterbolaget avyttras, med ett belopp motsvarande de överförda värdena.

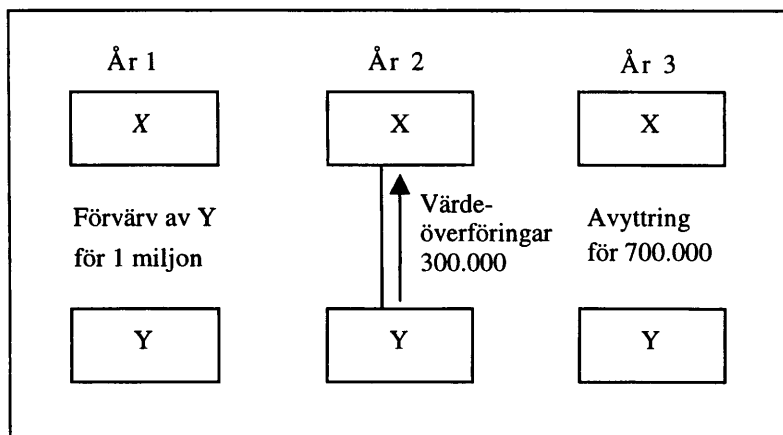


Fig. 10 a

I ovanstående renodlade exempel förvärvar AB X år 1 AB Y för en miljon kronor. År 2 sker värdeöverföringar från Y till X, exempelvis genom koncernbidrag, ur medel som fanns i Y vid förvärvet år 1. År 3 avyttras AB Y till utomstående köpare för en köpeskilling om 700 000. Frågan är om X skall medges avdrag för förlusten på 300 000.

10.2 Systematiska utgångspunkter

Enligt 6 kap. 3 § IL är svenska aktiebolag obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det innebär att de är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige eller utlandet, 6 kap. 4 § IL. Med andra ord är det enskilda aktiebolaget skattesubjekt och det beskattas för sin nettoinkomst som har uppkommit under inkomståret. Härigenom har vi avgränsningen till skattesubjekt, skatteobjekt och i tiden. Det innebär som utgångspunkt att varje transaktion som ett aktiebolag företar utgör en skattemässigt relevant händelse. Även transaktioner med närstående företag eller aktieägare godtas som regel.

Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelser, 44 kap. 3 § IL. Av bestämmelsen i 44 kap. 13 § IL jämfört med 44 kap. 2 § IL följer att vinst och förlustberäkningen är nominell. Som intäkt skall tas upp ersättningen för den avyttrade tillgången och avdrag medges för omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbeloppet avses utgifterna för anskaffning av tillgången, ökade med förbättringsutgifter, 44 kap. 13 § IL. Till omkostnadsbeloppet hänförs i aktiefallet köpeskillingen och eventuella aktieägartillskott. Om således moderbolaget gör ett kapitaltillskott till dotterbolaget kommer detta att höja moderbolagets omkostnadsbelopp.

Genom höjningen av omkostnadsbeloppet ökar också den tänkbara nominella förlusten vid en avyttring. Det kan därför ligga i bolaget intresse att öka omkostnadsbeloppet. Det är dock inte alla överföringar till ett dotterbolag som får den effekten. Att ovillkorliga aktieägartillskott skall inräknas i omkostnadsbeloppet torde huvudsakligen bero på att det är frågan om beskattade medel som överförs. Någon avdragsrätt föreligger inte för moderbolaget. Däremot har inte överföring av obeskattade medel genom exempelvis koncernbidrag ansetts påverka omkostnadsbeloppet på de avyttrade aktierna. I RÅ 1990 ref. 102 (Fb), önskade Gränges Aluminium svar på denna fråga (se också RÅ 1990 not 494 Fb). Bolaget avsåg att avyttra ett dotterbolag, Pressmetall AB, och önskade öka anskaffningskostnaden dels med de koncernbidrag olika bolag lämnat Pressmetall, dels med de vinstfondsmedel som överförts till nämnda bolag. Regeringsrätten framhöll att de som lämnat koncernbidrag liksom de som ursprungligen gjort avsättning till vinstfond erhållit avdrag härför. Vidare uttalade Regeringsrätten att det i målet inte hade angetts att rätten till avdrag för avsättning till vinstfond inte kunnat utnyttjas eller att överföringen av vinstfondsmedel till Pressmetall föranlett beskattning hos de företag från vilka överföringen ägt rum. Regeringsrättens slutsats blev att det inte fanns någon grund för att beakta lämnade koncernbidrag eller överförda vinstfondsmedel.

Även om anskaffningsvärdet på aktier som huvudregel skall ökas med ovillkorade aktieägartillskott, kan det undantagsvis finnas fall där omständigheterna är sådana att inte hela aktieägartillskottet skall beaktas. Detta skedde i RÅ 1999 not 18 (Fb) i vilken Regeringsrätten med hänsyn till de särskilda omständigheterna ansåg att ett ovillkorat aktieägartillskott skulle minskas med den utdelning som följde på aktieägartillskottet. I det fallet var utdelningen betingad av aktieägartillskottet och framstod enligt Regeringsrätten enbart som en justering av aktieägartillskottet.

Med avyttring avses inte enbart försäljning. Även byten och liknande överlåtelser av tillgångar skall anses som avyttring, 44 kap. 3 § IL. Därigenom står det klart att exempelvis ett andelsbyte eller ett uppskovsgrundande andelsbyte utgör en avyttring av en tillgång och principiellt skall kapitalvinstbeskattas. Av 44 kap. 7 § IL framgår att ett aktieinnehav som upphör därför att det företag

som emitterat aktierna träder i likvidation också skall anses avyttrat. Avyttringstidpunkten är här när företaget träder i likvidation. Vidare anses ett värdepapper avyttrat om det företag som gett ut det försätts i konkurs om det är ett svenskt bolag eller svensk ekonomisk förening, eller när det i andra fall är upplöst genom en konkurs, eller upplöses genom en fusion eller fission, 44 kap. 8 § IL. Enligt 44 kap. 8 § 3 st. IL gäller att ett värdepapper inte anses avyttrat vid sådana kvalificerade fusioner som omfattas av 37 kapitlet IL. Det är här fråga om att det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission samtidigt äger värdepapper i det överlåtande företaget.

Man brukar säga att förlusten för att vara avdragsgill skall vara definitiv. Detta krav kan sägas rymma åtminstone två nyanser. För det första skall förlusten vara definitiv genom att den är manifesterad på det sätt som ovan har beskrivits. Aktierna skall således vara avyttrade eller på annat sätt avhända. I denna del har jag i annat sammanhang hävdat att det är tillräckligt att avhändelsen är definitiv för det överlåtande aktiebolagets del, även om försäljningen har skett till ett närstående företag. Den uppfattningen delas dock inte av alla och det finns mål på gång i den frågan. Av RÅ 1994 ref. 22 (Fb) framgår dock att en förlust på dotterbolagsaktier på grund av bolagets likvidation inte blir mindre definitiv enbart för att de tillgångar i dotterbolaget, som förorsakat förlusten, före likvidationen sålts till annat koncernbolag. Vidare framgår det av RÅ 1998 ref. 53 (Fb) att också vid en delavyttring av ett dotterbolag förlusten på den aktiepost som faktiskt avyttrades har ansetts definitiv.

Den andra aspekten på kravet på definitiv förlust sammanhänger inte med själva avyttringen utan snarare med att vederlaget ännu inte är till sin fulla storlek känt. För tillkommande köpeskillingar finns bestämmelser i 44 kap. 28 § IL av innebörd att om kapitalvinsten inte kan fastställas det år då tillgången avyttras den kapitalvinst som uppkommer till följd av tillkommande belopp skall beskattas det år då man kan beräkna storleken av beloppet. I 44 kap. 26 § 2 st. IL anges att kapitalförlust inte skall dras som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv. Denna regel får läsas ihop med 44 kap. 28 § IL och innebär att om det finns ett avtal om tillkommande köpeskillning så kan inte avdrag för en kapitalförlust medges förrän det står klart att det också efter den tillkommande köpeskillningen kvarstår en förlust.

10.3 Identitetsfrågan

Frågan om avdrag för verklig förlust utvecklades i praxis huvudsakligen under 1980-talet. Före skattereformen fanns för aktiebolag flera inkomstslag, bland andra inkomstslagen rörelse och tillfällig förvärvsverksamhet. Den praxis som utvecklades angav att om ägarbolaget valde att redovisa förlusten i

inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet skedde en nominell förlustberäkning men om förlusten redovisades i inkomstslaget rörelse blev endast den så kallade verkliga förlusten avdragsgill. De rättsfall i vilka dessa normer har utvecklats, exempelvis RÅ 1985 1:86 och RÅ 1986 ref. 52, behandlas kort senare. För avdragsrätt i inkomstslaget rörelse krävdes att det skulle vara fråga om näringsbetingade aktier, se 20 § 5 anv.p. ÄKL.

Frågan om verklig förlust var uppe till diskussion i samband med skattereformen. I lagrådsremissen hade på förslag av utredningen (SOU 1989:31) intagits en bestämmelse av innebörd att endast verkliga förluster vid beräkning av inkomst av kapital (24 § SIL) skulle vara avdragsgilla. Lagrådet kritiserade bestämmelsen och menade att man i inkomstslaget kapital i praxis skulle vara oförhindrad att använda de principer som tillämpas vid rörelsebeskattningen, dvs. att endast verkliga förluster är avdragsgilla. I propositionen var det föreslagna lagrummet borttaget. Föredragande statsrådet tog fasta på lagrådets uttalande om möjligheten att i rättstillämpningen beakta värdeöverföringar. Han uttalade därefter "(H)är den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan alltså en reavinstberäkning som bygger på en jämförelse mellan försäljningspris och ursprungligt anskaffningspris behöva korrigeras för värdeöverföringen." I samband med detta förarbetsuttalande framförde föredragande statsrådet också åsikter som i princip innebar att hänsyn till värdeöverföringar endast skulle tas beträffande sådana tillgångar som fanns i det köpta bolaget vid förvärvstillfället. Dessa uttalanden kan sägas ha befästs i praxis under 1990-talet.

Frågan här gäller således om det föreligger ett slags identitetskrav när det gäller jämförelsen av vad som fanns i det avyttrade bolaget vid förvärvet av det samma jämfört med vad som fanns i det vid avyttringen.

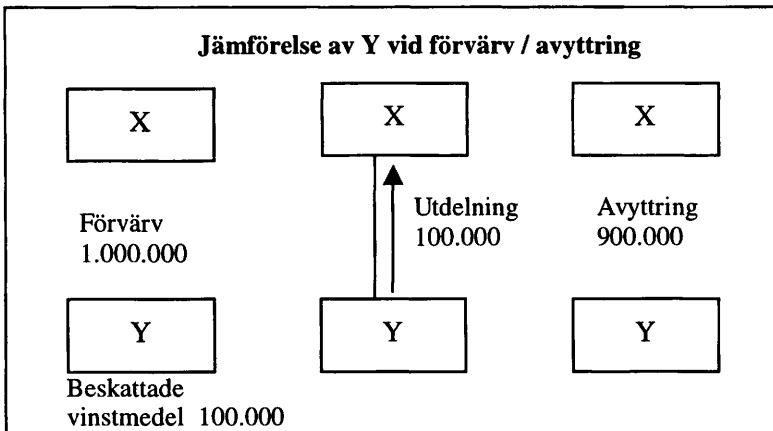


Fig. 10 b

I exemplet ovan gäller frågan således huruvida man skall jämföra vad som fanns i Y vid förvärvet av detsamma med vad som fanns i det vid avyttringen. Det här är kanske den väsentligaste frågan när det gäller beräkning av den verkliga förlusten. Äldre rättspraxis tyder på att också överföringar från vinst-ter upparbetade under förvärvet av Y skulle beaktas vid verklig förlust.

I RÅ 1986 ref. 52 (Fb) gjordes ingen åtskillnad mellan sådant som fanns före respektive upparbetades under innehavet. Å andra sidan ställdes inte den frågan på sin spets. Enligt det ovannämnda förarbetsuttalandet antyds dock att man skall göra en sådan jämförelse. Det första fallet där Regeringsrätten gick i riktning mot en jämförelse av vad som fanns i bolaget vid förvärvet respektive vid avyttringen är RÅ 1995 ref. 83 (Fb). I det målet fastställdes att ett koncernbidrag som utges från ett dotterbolag till ett moderbolag skall beaktas vid fastställandet av moderbolagets verkliga förlust vid en senare avyttring av dotterbolagsaktierna, i varje fall när vinstmedlen fanns i dotterbolaget vid den tidpunkt då dotterbolaget förvärvades av moderbolaget. I det fallet fanns således vinstmedlen i det förvärvade dotterbolaget vid anskaffningstidpunkten. Men det antydde att utgången skulle kunna bli annorlunda om det var fråga om koncernbidrag m.m. som överförs till moderbolaget härstammande från vinster *under* innehavstiden.

I RÅ 1997 ref. 11 (Fb) ställdes frågan på sin spets. Alla överföringar till moderföretaget togs från medel upparbetade under innehavstiden. Förlusten ansågs av Regeringsrätten vara verklig. Skatterättsnämnden hade hänvisat bl.a. till uttalandet i förarbetena om att man inte skulle beakta koncernbidrag som upparbetats under innehavstiden. Regeringsrätten gjorde inte ändring i förhandsbeskedet. Det får således anses vara klart att vid beräkning av verklig förlust hänsyn endast tas till skillnader i tillgångar hos dotterbolaget som beror på överföringar av tillgångar som fanns vid förvärvet jämfört med vad som fanns vid avyttringen. Enligt min mening får det ju längre tid som har förflutit mellan förvärvet och avyttringen anses desto mindre sannolikt att en förlust verkligen beror på en tillgångsöverföring. Jag återkommer till detta under bevisfrågor.

10.4 Olika slag av värdeöverföringar

För att en värdeöverföring från det avyttrade bolaget skall beaktas krävs att det avyttrade bolaget genom en transaktion har blivit fattigare. Det innebär att sådana transaktioner som det avyttrade bolaget har genomfört på marknads-mässiga grunder med andra koncernföretag överhuvudtaget inte bör beaktas vid beräkningen av den verkliga förlusten. Ett sätt att skapa förlust på aktieinnehavet i ett dotterbolag är att efter förvärvet av detsamma minska substansen

genom att via skattefria utdelning överföra beskattade vinstmedel eller genom öppna koncernbidrag överföra obeskattade vinstmedel. I RÅ 1986 ref. 52 (Fb) gjordes ingen åtskillnad mellan dessa slag av överföringar. Regeringsrätten ändrade i detta mål inte rättsnämndens förhandsbesked som bl.a. innebär att vid beräkning av rörelseförlust förlusten skall minskas med erhållna utdelningar och koncernbidrag. Senare rättsfall där fråga om tömningar genom koncernbidrag aktualiserats utgör RÅ 1995 ref. 83 (Fb) och RÅ 1997 ref. 11 (Fb).

Koncernbidrag och skattefria utdelningar utgör exempel på att såväl beskattade som obeskattade överföringar har beaktats. Överlåtelse av tillgångar till underpris där överföringen inte föranlett någon beskattningskonsekvens hos överlåtaren beaktas också. Redan i samband med reformeringen av kapitalförlustbegreppet 1981 angavs i förarbetena överföring av en hyresrätt som exempel härpå. Men någon anledning att göra skillnad på hyresrätter och andra tillgångar som överlåtits till underpris finns inte.

Det torde också vara vanligt att man förvärvar personalintensiva företag, exempelvis dataföretag eller andra företag där tillgångsmassan huvudsakligen består av humankapital. Efter förvärv av ett sådant företag kan personalen flyttas över till exempelvis moderföretaget. Därefter säljs det numera tomma dotterbolaget vidare. Frågan är om man kan beakta personalöverföringen som en tillgångsöverföring i samband med beräkning av verklig förlust. Enligt min mening kan man inte detta, men frågan är omdiskuterad. Det finns flera skäl som talar mot ett beaktande. Om man skulle ta hänsyn till personalöverföringen skulle detta i princip innebära samma sak som om personalöverföringen uttagsbeskattades. Enligt RÅ 1998 not 213 (Fb) kan inte uttagsbeskattning ske. Det är då svårt att se varför personalöverföringen skulle beaktas vid beräkning av den verkliga förlusten. Dessutom leder ett beaktande till en inläsning av personalen som också kan ifrågasättas på andra grunder. Personalen är dessutom oftast lättflyktig och frågan uppkommer då om avdrag skulle kunna medges vid en senare tidpunkt om personalen av någon anledning lämnar det företag till vilket den överflyttats.

Det finns också en trend i praxis mot att beakta överföring av "skattepositioner". Det kan vara fråga om underskott i handelsbolag, eller ett beaktande av den äldre koncernregeln. Ett intressant mål härvidlag är RÅ 1994 ref. 22 (Fb).

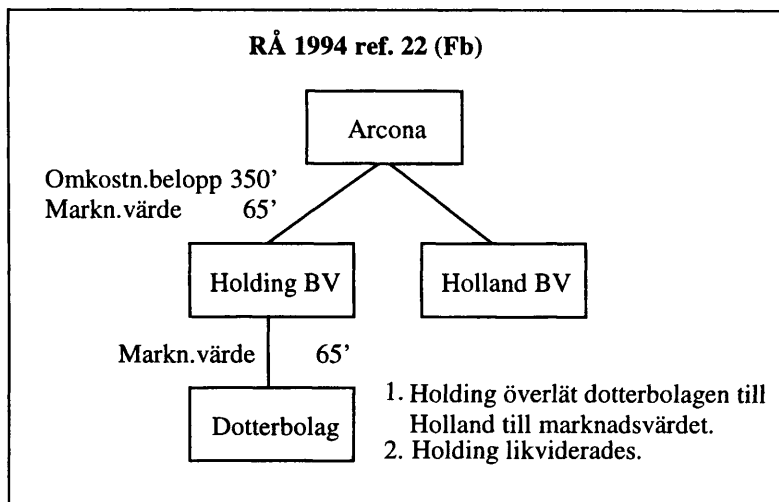


Fig. 10 c

Arcona AB, svenskt moderbolag, ägde två holländska dotterbolag, Arcona Holding BV (Holding) och Arcona Holland BV (Holland). Holding ägde fastigheter genom ett antal dotterbolag. Arcona AB hade ett anskaffningsvärde på Holding på 350 miljoner kronor. Detta värde hade genom nedgången på fastighetsmarknaderna i början av 1990-talet sjunkit till 65 miljoner kronor. Holding avsåg att till Holland överlåta aktierna i dotterbolagen för ett pris uppgående till marknadsvärdet. Därefter avsåg man att likvidera Holding varigenom en realisationsförlust (numera kapitalförlust) skulle uppkomma.

En fråga var om Holdings överlåtelse av tillgångar till marknadsvärde innebar att Arcona AB:s förlust på andelarna i Holding inte var verklig. I den mån en avyttring av tillgångarna i dotterbolaget medför att ett annat koncernbolag kan realisera förlusterna på dessa tillgångar förefaller Skatterättsnämnden ha ansett att värdenedgången på tillgångarna kan leda till avdrag två gånger hos samma subjekt, en konsekvens som nämnden inte ansåg vara förenlig med systemet i stort.

Däremot kunde accepteras att samma värdenedgång kunde dras av hos olika skattesubjekt, för det ena i samband med den löpande beskattningen och för det andra subjektet i samband med reavinstbeskattningen. Nämnden pekade bl.a. på regeln om förlustavyttringar i den numera upphävda 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Den innebar att vid en överföring av tillgångar som sjunkit i värde det övertagande bolaget i skattehänseende skulle överta det säljande bolagets anskaffningsvärde. I ett sådant fall finns det risk för att moderbolaget får avdrag för samma förlust

två gånger. Först medges moderbolaget avdrag när aktierna i det överlåtande dotterbolaget avyttras (t.ex. genom likvidation). Därefter kan moderbolaget dra av förlusten ytterligare en gång, denna gång genom ett koncernbidrag till det dotterbolag som förvärvat förlusttillgångarna. Dotterbolaget kan sedan kvitta koncernbidraget mot den skattemässiga förlust som uppstår när förlusttillgångarna avyttras koncernexternt. Härigenom har samma förlust avdragits två gånger hos samma skattesubjekt, moderbolaget. Detta resultat ansåg som nämnts Skatterättsnämnden inte vara förenligt med systemet i stort.

Detta resonemang tar då sikte enbart på svenska koncerner, eftersom överföringar mellan två utländska dotterbolag enligt Skatterättsnämnden inte omfattades av 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Förlusten fick därför anses inte enbart definitiv men också verklig till den del den översteg skattefri utdelning från Holding.

I såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten fanns en minoritet som i huvudsak ansåg att man inte kunde bedöma om förlusten var verklig. Det berodde på att tillgångarna i Holding hade överlåtits till ett annat av Arcona AB helägt dotterbolag. Regeringsrättens minoritet ansåg med hänsyn härtill att det inte kunde avgöras om förlusten vid likvidationen av Holding motsvarades av en verklig förlust. Frågan om avdragsrätt fick bedömas på grundval av förhållandena i koncernen som helhet.

Det finns ett par intressanta förhållanden i målet. Ett är naturligtvis Skatterättsnämndens argumentering för att också överföringen till marknadsvärdet skall beaktas vid prövning av om verklig förlust förligger, i det fall den äldre förlustregeln aktualiserades. Det berodde på att själva skattepositionen, rätten till avdrag för förlusten, överfördes. Regeringsrätten angav i skälen för sitt avgörande att domstolen delade Skatterättsnämndens uppfattning. Huruvida detta omfattade också argumenteringen kring inverkan av 2 § 4 mom. 9 st. SIL kan väl diskuteras. Målet avsåg överföringar mellan två utländska dotterbolag. Uttalet om vad som kan ske vid överföring mellan två svenska dotterföretag får därför anses utgöra *obiter dicta*. Trots detta finns det en del i sak som talar för Skatterättsnämndens uppfattning. Det förefaller inte osannolikt att Regeringsrätten, om frågan skulle ha kommit upp till prövning, vid prövning av om förluster på ett innehav av aktier i ett dotterbolag varit verkliga skulle beaktat effekterna av 2 § 4 mom. 9 st. SIL. Det innebär ett beaktande av överföring av skattepositioner. I ett icke-överklagat förhandsbesked (1999-06-02) prövades just denna fråga varvid Skatterättsnämnden intog samma ståndpunkt som den gjorde i RÅ 1994 ref. 22.

Också skattepositioner i form av förluster som tillgodogjorts genom deläggande i handelsbolag har beaktats. Det har inträffat såväl när andelarna i ett kommanditbolag var anläggningstillgångar, RÅ 1993 not 745 (Dala Djupgas KB), som när de var omsättningstillgångar, RÅ 1999 ref. 13 (Gamlestaden). I båda fallen gällde det taxeringsår före 1989. Ett mål där hänsyn tagits till en

överförd skatteposition i form av en latent realisationsvinst utgör RÅ 2001 not. 119 (Fb). Den överförda skattepositionen bestod av en latent skatt vid överlåtelse av näringsbetingade aktier vid tillämpning av den äldre koncernregeln (i lydelse före 1 januari 1999.)

10.5 Beaktande av motprestationer

En omdiskuterad fråga har också varit huruvida överföringar från moderföretag till dotterföretag som sedermera avyttras skall få beaktas inom ramen för den verkliga förlusten.

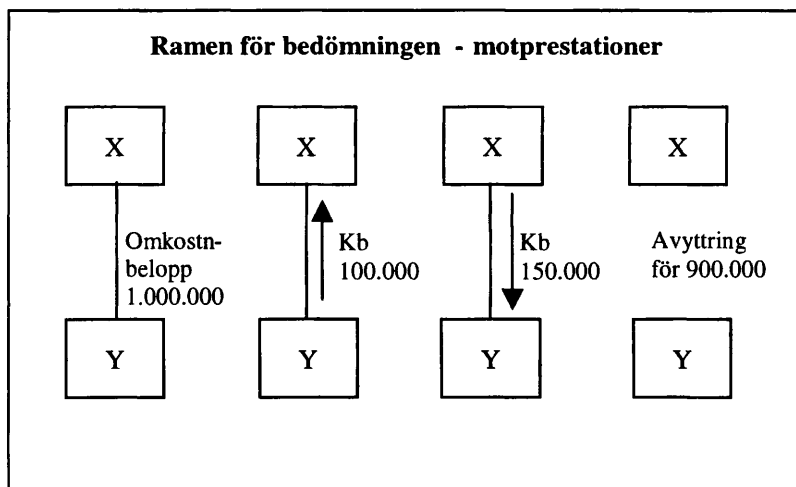


Fig. 10 d

Frågan är om bara koncernbidrag från dotterbolaget Y till moderbolaget X skall beaktas. Detta skulle i ovanstående exempel leda till att den nominella förlusten på 100 000 inte ansågs verklig eftersom den motsvaras av koncernbidraget på 100 000. Om däremot också överföringen från X till Y på 150 000 kronor beaktas kommer nettoöverföringen att ha varit 50 000 till Y varvid X har en såväl nominell som verklig förlust på 100 000.

Ett skäl till diskussionen är att man inte har hållit isär frågan om vilka överföringar som kan höja omkostnadsbeloppet på aktierna i dotterbolaget respektive vilka överföringar från moderföretaget som sker så att säga inom den efter fastställande av omkostnadsbeloppet och försäljningsbeloppet givna nominella ramen. Såvitt avser ovillkorliga aktieägartillskott skall dessa normalt inräknas i anskaffningsvärdet. Det beror på att det är fråga om beskattade medel som över-

förs till dotterbolaget. Mer intressant är frågan om en överföring av obeskattade medel, exempelvis genom en överföring av koncernbidrag, skall påverka anskaffningsvärdet på de avyttrade aktierna. Teoretiskt skulle det kunna hävdas, vilket också har skett, att åtminstone det som återstår efter avskattning i dotterbolaget, dvs. 72 procent av koncernbidraget, borde anses som ett kapitaltillskott att inräkna i omkostnadsbeloppet. Än så länge har dock inte praxis eller lagstiftning kommit dithän.

Frågan om en överföring av obeskattade medel genom exempelvis koncernbidrag kan påverka anskaffningsvärdet på aktierna önskade Gränges Aluminium svar på i RÅ 1990 ref. 102 (Fb). (Liknande fråga avseende betydelsen av koncernbidrag i RÅ 1990 not 494.). Bolaget avsåg att avyttra ett dotterbolag, Pressmetall AB, och önskade öka anskaffningskostnaden dels med de koncernbidrag olika bolag lämnat Pressmetall, dels med de vinstfondsmedel (en genom skattereformen 1991 avskaffad avsättningsmöjlighet) som överförts till nämnda bolag. Regeringsrätten framhöll att de som lämnat koncernbidrag liksom de som ursprungligen gjort avsättning till vinstfond erhållit avdrag härför. Vidare uttalade Regeringsrätten att det i målet inte hade angetts att rätten till avdrag för avsättning till vinstfond inte kunnat utnyttjas eller att överföringen av vinstfondsmedel till Pressmetall föranlett beskattning hos de företag från vilka överföringen ägt rum. Regeringsrättens slutsats blev att det inte fanns någon grund för att beakta lämnade koncernbidrag eller överförda vinstfondsmedel.

Det innebär att om man skulle beakta överföringar till det avyttrade bolaget, vilka varit avdragsgilla för det överlåtande bolaget, effekten skulle bli densamma som om dotterbolagsaktierna köpts med obeskattade medel. Detta strider mot principen (i och för sig genombruten i flera fall) att anskaffande av förvärvskälla inte är avdragsgill kostnad utan får ske med beskattade medel. Noterbart är att rättsnämnden i Gränges-målet hade beslutat att ett aktieägartillskott fick inräknas i anskaffningsvärdet. Denna fråga var dock inte föremål för prövning i Regeringsrätten.

RÅ 1990 ref. 102 har åtminstone i viss underrättspraxis använts som argument för att man inte skulle beakta överföringar till det avyttrade bolaget. I RÅ 1998 ref. 53, till vilket avgörande hänvisning skedde i RÅ 2000 not. 146, har dock Regeringsrätten tillämpat en nettoberäkning. Också i RÅ 2001 not. 25 (Fb) tillämpades ett nettosynsätt. Detta rättsfall belyses också sambandet med RÅ 2001 ref. 7 där koncernbidrag lämnades i ena riktningen och en kapitalöverföring (72 procent av koncernbidraget) överfördes i den andra riktningen.

10.6 Transaktioner utanför moder-/dotterbolagsförhållanden

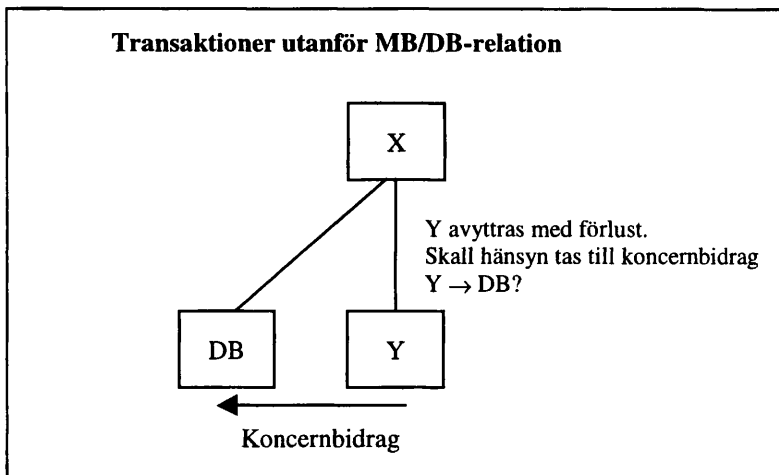


Fig. 10 e

Om man väl accepterar synsättet att endast den verkliga förlusten skall vara avdragsgill står det klart att överföringar till det säljande moderföretaget skall beaktas. Men i ett antal mål har också transaktioner där det inte är moderbolaget som berikats ändå lett till reduceringar av den nominella förlusten. I RÅ 1985 1:86 (Fb) (AB Västkusthus) hade ett bolag, Aröds Byggnads AB, givit koncernbidrag till sitt mormoderbolag. Det mellanliggande bolaget, AB Västkusthus, vägrades avdrag för förlust för avyttring av organisationsaktierna i Aröds Byggnads AB med motiveringen att den inte var verklig utan endast bokföringsmässig.

Även RÅ 1987 ref. 49 (Fb) (Euroc Trade) sågs frågan huruvida en förlust uppkommit eller ej ur ett koncernperspektiv. Här var problemet om koncerninterna överföringar genom utdelning, koncernbidrag eller underprissättning innan en koncernintern aktieöverlåtelse enligt den då gällande koncernregeln (nu i 25 kapitlet IL) ägt rum skulle beaktas om det köpande koncernbolaget senare avytttrade dotterbolaget till en utomstående köpare. Rättsnämnden yttrade i förhandsbeskedet att till grund för förlustberäkningen skulle läggas det anskaffningsvärde som gällde för det företag som först förvärvade dotterbolaget ifråga. Från förlusten skulle därefter avräknas ett belopp motsvarande de värden som genom utdelningar, koncernbidrag eller överlåtelse av tillgångar till underpris överförts

till något koncernföretag. Regeringsrätten kom inte att pröva rättsnämndens beslut i denna del. Allmänna ombudet yttrade att förlust vid avyttring av aktierna inte fick redovisas i inkomstslaget rörelse (nu näringsverksamhet) utan endast i tillfällig förvärvsverksamhet. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Ett koncernföretag kan också berikas genom att av ett annat koncernföretag befrias från en förpliktelse. I RÅ 1988 ref. 112 (Fb) (Stena), innehade moderbolaget Stena en fordran på ett utländskt dotterbolag, Northern Coasters. Fordran uppgick till 20 miljoner pund. Stena önskade avyttra denna till utomstående köpare för 5 miljoner pund, varvid köparen skulle få en ovillkorlig rätt att år 2003 få betalning med 20 miljoner pund. Fordran var tänkt att löpa utan ränta. Önskade köparen erhålla betalning tidigare reducerades det belopp varmed full betalning för fordringen skulle anses ha skett. Regeringsrätten (4–0), konstaterade att nuvärdet av den fordran köparen skulle få gentemot Northern Coasters skulle komma att uppgå till ca 5 miljoner pund.

Genom överlåtelsen av fordringen skulle således dotterbolaget befrias från en skyldighet att utge 5 miljoner pund till den utomstående köparen. Det innebar att den bokföringsmässiga förlust som uppkom för moderbolaget Stena motsvarades av en lika stor vinst för dotterbolaget Northern Coasters. Regeringsrätten yttrade därefter: "På koncernnivå leder således avyttringen inte till någon förlust. Vid sådant förhållande och då Stena Rederi AB inte kan få avdrag för koncernbidrag eller liknande tillskott till Northern Coasters Ltd. (jfr 43 § kommunalskattelagen och 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt) har, som riksskatteverket funnit, Stena Rederi AB inte rätt till avdrag för förlust på grund av avyttringen av fordringen."

Regeringsrätten synes med hänsyn till hänvisningen till 43 § 1 mom. KL (numera 14 kap. 19 § IL) och 2 § 3 mom. SIL (numera 35 kap. IL) inte ha utslutit att avdrag kunnat medges om dotterbolaget varit svenskt eftersom öppna koncernbidrag då är tillåtna samt armlängdsregeln i 43 § KL inte är tillämplig. Men dessutom torde ha krävts att motsvarande belopp intäktsförts hos dotterbolaget.

Avslutningsvis kan sägas att man tar hänsyn till överföringar som sker till annan än det säljande moderbolaget. Men hur långt detta hänsynstagande skall gå är mer tveksamt. Det torde i och för sig krävas ett ganska stort mått av ägar gemenskap för att överföringar skall beaktas vid beräkning av den verkliga förlusten. Samtidigt ligger naturligtvis en begränsande faktor i att överföringar från det avyttrade dotterbolaget till andra än icke helägda systerbolag eller andra bolag inte kommer att ske om det inte, som i koncernbidragsfallet, finns ett ägarsamband på mer än 90 procent. Beträffande överlåtelser till underpris ligger också en begränsning i att sådana inte lär äga rum om inte en hög grad av ägarsamband finns.

10.7 Delavyttringar

Ett ytterligare problem är om vid en delavyttring en värdeöverföring från det avyttrade bolaget skall delas upp på den del som avyttrats och den del som

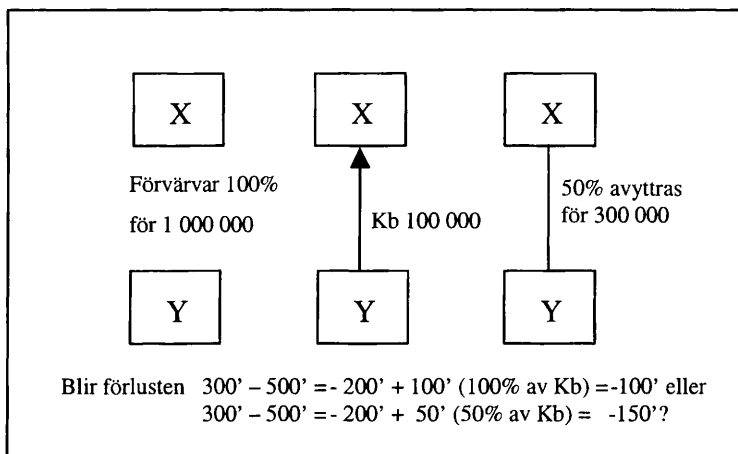


Fig. 10f

behålls. I RÅ 1998 ref. 53 (Fb), avyttrades 49 procent av andelarna i dotterbolaget. Frågan diskuterades inte uttryckligen i rättsfallet. Det kom mer att handla om en nettoberäkning. Men vid denna nettoberäkning delade inte Regeringsrätten upp de koncernbidrag som hade givits till moderbolaget. Det är möjligt att man därför inte skall göra det heller i det ovanstående exemplet. Frågan är betydelsefull men har främst betydelse från periodiseringssynpunkt.

10.8 Bevisfrågor

Många processer drivs och har drivits avseende reducering av den nominella förlusten med hänvisning till att den inte är verklig. Bevisbördans förläggning är betydelsefull i sådana processer. Skälet är att många faktorer som inte har med värdeöverföringen att göra kan påverka förlustens storlek. Ju längre tid som har förflutit från det att dotterbolaget förvärvades till dess det avyttras, och här kan avsevärd tid naturligtvis förflyta, desto fler faktorer än värdeöverföringar kan påverka försäljningspriset. Det gäller sådana faktorer som förändringar i ränteläget, teknikutveckling inom området, allmänna konjunkturförändringar m.m.

I mål om verklig förlust gäller inte andra bevisregler än vid vanliga mål. Den skattskyldige som önskar göra avdrag för en kapitalförlust har bevisbördan för den. Det kan den skattskyldige fullgöra genom att visa på den nominella förlusten. Det sker genom företeende av köpeavtal, avräkningsnotor e.d. vilka visar på en skillnad mellan försäljningspriset och omkostnadsbeloppet.

Därefter övergår bevisbördan på det allmänna. Den sidan har då att peka på att värdeöverföringar har skett avseende något som fanns i dotterbolaget vid förvärvet av detsamma men som inte finns kvar vid försäljningen. När tillräcklig bevisning härom framlagts har bevisvärdet av den skattskyldiges bevisning nedbringats till en punkt där avdrag inte längre kan medges. Den skattskyldige får då förete andra omständigheter som visar att värdeöverföringen inte har påverkat förlusten.

Det har funnits en del problem härvidlag. Ett är att bevisfrågor inte kan tas upp i samband med förhandsbeskedsavgöranden. Eftersom de flesta mål om verklig förlust kommer förhandsbeskedsvägen har det därför inte kommit någon vägledning från rättspraxis avseende vilka krav som kan ställas i bevishänseende. Men de allmänna bevisreglerna innebär enligt min mening normalt vad som beskrivits ovan. Det innebär att när den skattskyldige väl har visat den nominella förlusten räcker det inte med blanka påståenden om att den skattskyldige dessutom inte har visat att förlusten också är verklig. Det är en uppgift för skattemyndigheten att visa, att förlusten inte är verklig.

Summary

This is a textbook on Swedish rules on taxation of groups of enterprises. It is primarily intended for use by universities for courses in business taxation. The text covers a wide range of issues. Chapter 1 introduces the book and elaborates on the principle of neutrality that guides the design of the statutory rules. In this context, the principle of neutrality means that the tax rules should not influence whether an economic activity is pursued through one single entity or multiple entities, i.e. a group of companies. This chapter defines a group of companies for company law purposes. Chapter 2 describes both the classical system for taxing companies in Sweden, and the rules to protect that taxation. Taxation at the corporate level is safeguarded by rules on deemed sales at market value when assets or services are provided to related enterprises at less than market value. Taxation at the shareholder level is safeguarded by rules on concealed dividends and, with respect to foreign shareholders, by a 30 percent withholding tax.

Chapter 3 deals with participation exemption on intercorporate dividends. Dividends can be received tax free if one company owns at least 25 percent of the voting shares of another company, or, if the holding is lower than 25 percent, if the holding of the shares are proved to held for business or organizational purposes. The implementation of the EC Parent-Subsidiary directive is also described. Sweden primarily employs a system of group contributions to achieve tax equalization (consolidation) within a group of companies. These rules are the topic of chapter 4. The main criteria are that a parent company holds more than 90 percent of the shares of another company, that the shares have been held the entire taxable year, and that dividends can be received tax free under the participation exemption provisions. A group contribution is deductible to the donor and taxable to the receiving company. This chapter also describes the transfer pricing rules. Chapter 5 contains the provisions on loss carry forward. The main rule is that losses may be carried forward indefinitely, but severe limitations apply in the case of a change of ownership. An amount limitation is to be applied first. Any loss in excess of twice the acquisition cost from the year preceding the change of ownership is lost. There is a group contribution limitation on any remaining loss. The limitation means that a loss from the preceding year cannot be offset towards a group contribution received from the acquiring company or its related companies (i.e. from new affiliates of the loss company).

Chapter 6 deals with certain aspects of reorganizations. The main principle is that any transaction between related enterprises is to be carried out at market price, but exceptions under specified conditions exist. A pricing below market is permitted provided, for instance, that the two parties are subject to Swedish tax

(thereby generally including permanent establishments of foreign companies), that the Swedish rules for taxing owners of closely held companies are not circumvented, and that the acquiring enterprise does not have a loss carried forward from the previous year. Furthermore, if the two enterprises do not qualify under the group contribution provisions, a whole branch of activity must be acquired. If the enterprises qualify for group contributions, it is not necessary for a whole branch of activity to be acquired. Individual assets can then be transferred at the tax basis. Chapter 6 also describes the implementation of the transfer of assets provisions of the EC Merger Directive.

A special case of reorganization exist when shares held for organizational purposes are sold at market price within a group. This can be done without immediate tax consequences, resulting in deferral of the gain, provided that the shares would qualify for participation exemption on dividends (normally 25 percent holding of voting shares). The gain is taxed at a later stage when the shares finally leave the group or cease to exist. These rules are described in chapter 7, together with a similar rule providing for non-recognition of losses on sale of capital assets. Also in the case of losses on capital assets the deferral ends when the assets are sold outside the group. The provision for non-recognition of loss sales, an anti-avoidance provision, is applied to a broader spectrum of groups and assets than the provision on non-recognition on gains on qualifying share holdings.

The EC Merger Directive provides for exchange of shares rules, and the implementation of them is described in chapter 8. Since 1 January 2002 two different systems exist. In the older system the gain in a qualifying exchange of share transaction is determined at the time of the transfer. The taxpayer can defer the gain irrespective of whether it is a capital gain, a gain on shares in closely held corporations, or shares held as current assets. The acquired shares are deemed to have been purchased at market price. When they are sold, both the gain (or loss) on the acquired shares are taxed as well as the deferred gain of the shares sold in the first exchange of shares transaction. For several reasons (doubts about compatibility with the EC Merger Directive, practical aspects) a parallel system was introduced as of 1 January 2002 to individuals selling shares listed at a stock exchange if they constitute capital assets to the owner. The new method (actually a return to a pre-1999 method) allows carry over of the tax basis from the sold shares to the acquired shares. Taxpayers can choose to apply the new method retroactively on exchanges carried out in 2001.

The tax treatment of mergers and divisions are described in chapter 9. The tax definition of mergers and divisions does not refer to Swedish company law, which contains rules on mergers, but not on divisions. Instead the tax definition basically reiterates the definitions of the two types of reorganizations found in the EC Merger Directive. By employing that technique, foreign mergers and di-

visions can also qualify. However, to be a **qualified** merger or division, and therefore receive beneficial tax treatment, further criteria have to be met. The most important criteria is that both the transferring and the receiving company must be subject to Swedish tax with respect to the transferred assets. This permits transfer of permanent establishments in Sweden to be subject to foreign mergers and divisions. The Swedish rules therefore goes beyond what is required by the EC Merger Directive. If the merger or division qualifies, then for tax purposes the receiving company is deemed to assume all tax attributes of the transferring company. For practical purposes, the receiving company takes over the tax basis and acquisition dates of the assets, losses carried forward, reserves etc. Restrictions apply to ensure that a merger or division is not used to circumvent the general restrictions on loss carried forward after the loss company has been acquired. At the shareholder level the transaction is generally regarded as an exchange of share transaction and follows the tax treatment described in chapter 8. However, if the receiving company is also a shareholder, as in the case of a subsidiary merging with a parent company, then no gain or loss will be recognized on the shares.

Finally, chapter 10 describes the rules primarily developed in case law aimed at preventing deductions of losses on holding of shares in subsidiaries. Normally, any capital loss is deductible to a company. However, if the loss is caused by the parent company forcing the subsidiary to transfer assets to affiliated companies, by for example, having the subsidiary give a group contribution or a tax free dividend to the parent, it may not be considered a real loss. It only applies if the transfer concerns assets that existed in the subsidiary at the time it was acquired by the parent company, so that it becomes obvious that the loss stems from the transfer.

Rättsfallsregister

RÅ 1943 ref. 50	85	RÅ 1992 ref 56	121, 134
RÅ 1952 ref. 39	47	RÅ 1993 not 745	210
RÅ 1953 ref. 10	61	RÅ 1993 ref. 91 I	82
RÅ 1968 not 2036	58	RÅ 1993 ref. 91 II	82
RÅ 1969 not 790	54	RÅ 1994 ref. 22	204, 207, 209
RÅ 1970 ref. 52	58	RÅ 1994 ref. 85	86
RÅ 1973 ref. 37	76	RÅ 1994 not 655	76
RÅ 1978 1:80	75	RÅ 1995 ref. 83	206, 207
RÅ 1979 1:40	96	RÅ 1995 not 388	87
RÅ 1979 Aa 122	58	RÅ 1996 ref. 69	82
RÅ 1980 1:22	74	RÅ 1997 ref. 11	206, 207
RÅ 1980 1:59	96	RÅ 1997 ref. 43 I och II	49
RÅ 1984 1:16	97	RÅ 1997 ref. 70	124
RÅ 1984 1:83	95	RÅ 1997 not 206	23, 103
RÅ 1985 1:58	60	RÅ 1998 ref. 6	69, 70
RÅ 1985 1:72	56, 72	RÅ 1998 ref. 13	40
RÅ 1985 1:86	205, 212	RÅ 1998 ref. 53	204, 211, 214
RÅ 1985 Aa 208	57	RÅ 1998 not 59	103
RÅ 1986 ref. 52	205, 206, 207	RÅ 1998 not 213	207
RÅ 1986 ref. 72	53	RÅ 1999 ref. 13	210
RÅ 1987 ref. 49	212	RÅ 1999 ref. 30	30, 75
RÅ 1987 ref. 158	82, 164	RÅ 1999 ref. 74	69, 71
RÅ 1987 not. 269	65	RÅ 1999 not 18	203
RÅ 1988 ref. 48	61	RÅ 2000 ref. 17	73, 83, 84
RÅ 1988 ref. 112	213	RÅ 2000 ref. 21 (I)	120
RÅ 1988 ref 119	124	RÅ 2001 ref. 6	57, 59
RÅ 1989 ref 3	124	RÅ 2001 ref. 11	41
RÅ 1990 ref. 34	65, 96	RÅ 2001 ref. 15	61
RÅ 1990 ref. 90	23	RÅ 2001 ref. 24	138
RÅ 1990 ref. 102	203, 211	RÅ 2001 ref. 49	52
RÅ 1990 not 102 och 103	76	RÅ 2001 ref. 79	70
RÅ 1990 not 211	74	RÅ 2001 not. 24	133, 150
RÅ 1990 not 494	203, 211	RÅ 2001 not 146	171
RÅ 1991 ref. 107	95, 97	RÅ 2001 not. 188	133

BERTIL WIMAN

Beskattning av företagsgrupper

Denna bok behandlar de särskilda regler som gäller för företag som är närstående. Självfallet behandlas de regler som tar sikte på koncernbildningar av olika slag, men framställningen är vidare än så. Reglerna för beskattning av närstående företag har varit föremål för många ändringar de senaste åren. Boken behandlar lagändringar fram till 31 december 2001.

Beskattning av företagsgrupper behandlar bland annat reglerna för beskattning av utdelningar inom bolagssektorn, öppna och dolda koncernbidrag, och uttagsbeskattning. I boken beskrivs också den skattemässiga hanteringen av ombildningar och omstruktureringar. Den innehåller avsnitt om underprisöverlåtelse, hanteringen av underskott i samband med ägarförändringar, fusioner, koncerninterna tillgångsavyttringar, andelsbyten och uppskovsgrundande andelsbyten, m.m. Även frågor om internationella förhållanden och EG berörs.

Bertil Wiman innehar KPMGs professur i skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm. Han har en omfattande undervisningserfarenhet från svenska och utländska universitet, skattemyndigheter och vidareutbildningsprogram, och han har praktisk erfarenhet av de frågor som behandlas i läroboken.

Boken är lämplig såväl för undervisningsändamål som för den praktiserande skattejurist som vill fördjupa sig i ämnet.

ISBN 91-39-20313-1

NORSTEDTS
B
NJ

UPPSALA UNIVERSITETSBIBLIOTEK



16000

002050901

E.NJAB@LIBER.SE
08-690 91 00
SERVICE,