

Lagrådsremiss

Vissa förenklingar på företagsskatteområdet

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 11 september 2008

Anders Borg

Christina Eng
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås en komplettering av bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond så att det klart framgår att återföring av avdragen ska ske i en bestämd ordning. I första hand ska det äldsta kvarvarande avdraget för avsättning till periodiseringsfond återföras.

Det föreslås vidare att bestämmelserna i 35 kap. 3 och 5 §§ IL förtydligas beträffande möjligheten att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till och från ett under beskattningsåret förvärvat företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet, dvs. ett så kallat lagerbolag. Enligt lagrådsremissens förslag ska det vara möjligt att lämna koncernbidrag till och från ett sådant företag. Vidare föreslås att bestämmelsen i 36 kap. 3 § IL förtydligas på motsvarande sätt beträffande möjligheten att i kommissionärsförhållanden fördela resultatet mellan kommittentföretaget och kommissionärsföretaget när det sistnämnda är ett lagerbolag.

Vidare föreslås att hanteringen av säkerheter i samband med skalbolagsdeklaration förenklas på så sätt att fysiska personer som avyttrar en andel i ett skalbolag endast ska behöva ställa säkerhet när Skatteverket begär detta.

En ändring föreslås i de s.k. 3:12-reglerna som innebär att årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid den tidpunkten. Årets gränsbelopp ska kunna utnyttjas vid kapitalvinstberäkning även om utdelning inte skett före avyttringen. Vidare görs ett förtydligande så att det framgår att rätten till årets gränsbelopp inte går förlorad efter benefika förvärv.

Samtliga lagändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2009. I fråga om periodiseringsfonderna, koncernbidragen, resultatfördelningen inom

kommissionärsförhållanden och beräkning av årets gränsbelopp föreslås att de tillämpas första gången vid 2010 års taxering. I fråga om skalbolagsdeklarationerna föreslås att lagändringarna tillämpas på avyttringar som sker efter den 31 december 2008.

Innehållsförteckning

1	Beslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	12
3	Ärendet och dess beredning	15
4	Periodiseringsfonder	15
4.1	Gällande rätt	15
4.2	Överväganden och förslag	17
5	Koncernbidrag	18
5.1	Gällande rätt	18
5.2	Överväganden och förslag	19
6	Säkerhet i samband med skalbolagsdeklaration	24
6.1	Reglerna för fysiska personer	24
6.2	Subsidiärt betalningsansvar	25
6.3	Krav på identifikationsuppgifter	28
7	Tidpunkt för beräkning av årets gränobelopp för kvalificerade andelar	29
7.1	Gällande rätt	29
7.2	Promemorians förslag	30
7.3	Överväganden och förslag	31
7.4	Årets gränobelopp efter benefik överlåtelse av kvalificerade andelar	35
8	Offentligfinansiella effekter m.m.	36
9	Författningskommentarer	38
9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	38
9.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	42
Bilaga 1	Lagförslaget (delvis) i promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder	44
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser till promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder	45
Bilaga 3	Lagförslagen i promemorian Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m.	46
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna till promemorian Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m.	54

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), och
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

2 Lagtext

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

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

*dels att 49 a kap. 14 § och 57 kap. 11 a § ska upphöra att gälla,
dels att 25 a kap. 11 §, 30 kap. 7 §, 35 kap. 3 och 5 §§, 36 kap. 3 §,
49 a kap. 13 § samt 57 kap. 11, 12, 13 och 21 §§ ska ha följande lydelse,
dels att punkt 5 i övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om
ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 a kap.

11 §²

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

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

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

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

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

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

Första och andra styckena gäller även företag i sådan intresse-gemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade delägarrrätten är hänförlig till.

30 kap.

7 §³

Avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Om taxering på grund av förlängning av räkenskapsår inte sker det sjätte taxeringsåret, ska avdraget återföras senast det följande taxeringsåret.

*När återföring av avdrag för
avsättning till periodiseringsfond
sker, ska det tidigast gjorda
avdraget återföras först.*

¹ Senaste lydelse av
49 a kap. 14 § 2002:536
57 kap. 11 a § 2007:1419.

² Senaste lydelse 2007:1419.

³ Senaste lydelse 2007:1419.

I 8–10 §§ finns bestämmelser om att avdragen för avsättningarna i vissa fall ska återföras tidigare och i 11–14 §§ om att periodiseringsfonderna i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

35 kap.

3 §⁴

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva *näringsverksamhet* av något slag, 3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva *verksamhet* av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,

5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

5 §⁵

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva *näringsverksamhet* av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion ska anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva *verksamhet* av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion ska anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag, men inte i andra fall.

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

36 kap.

3 §⁶

Om kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretags räkning, får överskottet eller underskottet av kommissionärsverksamheten tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget under förutsättning att

1. kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning,
3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,

4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i detta kapitel under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva *näringsverksamhet* av något slag, 4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i detta kapitel under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva *verksamhet* av något slag,

5. beskattningsåren för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och

6. båda företagen skulle haft rätt till avdrag för concernbidrag enligt 35 kap. om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

Om kommissionärsföretaget är ett sådant utländskt bolag eller svenskt företag som avses i 2 a §, ska vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla det utländska bolagets eller det svenska företagets fasta driftställe i Sverige. Vid prövning av förutsättningen i första stycket 6 ska kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

49 a kap.

13 §⁷

Bestämmelserna i 11 § ska inte tillämpas om

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

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

3. säkerhet ställs enligt 12 § *begärts* enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen. 3. säkerhet ställs *om sådan har begärts* enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

⁷ Senaste lydelse 2007:1419.

handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap.

57 kap.

11 §⁸

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §§.

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar sker under året på samma andel, ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Bestämmelserna i 16–19 §§ tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång.

Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. För andelar som förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.

12 §⁹

Underlaget för årets gränsbelopp är

1. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, eller

2. om utdelning inte lämnats under beskattningsåret, det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång.

Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets ingång.

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet tillämpas 25–35 §§. Detta gäller dock inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

⁹ Senaste lydelse 2005:1136.

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sarat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 20 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 20 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret ska också utnyttjas vid kapitalvinstberäkning enligt 21 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång föras vidare. Sparat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

Om en andel avyttras utan att utdelning har skett under året, ska det sparade utdelningsutrymmet räknas upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Detta gäller inte om andelen mottagits vid en partiell fission under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme för tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska i stället räknas upp med statslåneräntan ökad med en procentenhet.

Om utdelningen understiger gränsbeloppet, ska skillnaden (sarat utdelningsutrymme) föras vidare till nästa beskattningsår. Sparat utdelningsutrymme utgör dock gränsbelopp enligt 20 § om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret. Sparat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp enligt 20 § om utdelning sker på en mottagen andel under det beskattningsår då en partiell fission genomförs. Sparat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning under beskattningsåret utgör gränsbelopp vid kapitalvinstberäkning enligt 21 §.

Lämnar företaget inte någon utdelning, ska hela gränsbeloppet föras vidare som sarat utdelningsutrymme. Om andelen mottagits vid en partiell fission under beskattningsåret, ska sarat utdelningsutrymme inte räknas upp enligt 10 § första stycket 2. Sparat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad.

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1419. Ändringen innebär bl.a. att tredje stycket upphävs.

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger *det sparade utdelningsutrymmet* ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar *det sparade utdelningsutrymmet* ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger *sparat utdelningsutrymme*, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

Kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger *gränsbeloppet* ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Kapitalvinst som motsvarar *gränsbeloppet* ska tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.

Om kapitalvinst på en kvalificerad andel som anskaffats före år 1992 överstiger *gränsbeloppet*, ska den överskjutande delen upp till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet beräknat enligt 25–35 §§ och omkostnadsbeloppet beräknat enligt 44 kap. 14 § i sin helhet tas upp i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst. Detta gäller inte för tillgångar som avses i 2 § andra stycket.

5. Om *sparat låtnadsutrymme* enligt punkt 3 överstiger *sparat utdelningsutrymme*, tillämpas bestämmelserna i 57 kap. 21 § på kapitalvinst som överstiger *sparat låtnadsutrymme*.

5. Om *sparat låtnadsutrymme* enligt punkt 3 överstiger *gränsbeloppet*, tillämpas bestämmelserna i 57 kap. 21 § på kapitalvinst som överstiger *sparat låtnadsutrymme*.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

2. I fråga om avyttringar av andelar i skalbolag tillämpas de nya bestämmelserna på avyttringar som sker efter den 31 december 2008. Äldre bestämmelser gäller för avyttringar före ikraftträdandet.

¹¹ Senaste lydelse 2007:1251.

2.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)¹²

dels att 11 kap. 11 b § ska upphöra att gälla,

dels att 10 kap. 8 c §, 11 kap. 11 a och 12 §§ samt 12 kap. 8 c § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap

8 c §¹³

En skalbolagsdeklaration *skall* innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

En skalbolagsdeklaration *ska* innehålla

– de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, *och*

– nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat *och* för den som förvärvat andelen.

När bestämmelsen i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas, skall skalbolagsdeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen. I de fall som avses i 25 a kap. 11 § inkomstskattelagen skall även nödvändiga identifikationsuppgifter lämnas för den som förvärvat andelen.

11 kap.

11 a §¹⁴

Om en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) har lämnats, får Skatteverket begära att säkerhet ställs. Vid prövningen ska beaktas tidigare ställd säkerhet enligt dessa bestämmelser. Ansvar enligt 12 kap. 8 c § ska beaktas på samma sätt.

¹² Senaste lydelse av 11 kap. 11 b § 2003:664.

¹³ Senaste lydelse 2003:227.

¹⁴ Senaste lydelse 2002:538.

Storleken av en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 *inkomstskattelagen* (1999:1229) skall i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 procent av det överskott som har redovisats i en *skalbolagsdeklaration enligt 10 kap. 8 a §*. I fråga om handelsbolag skall säkerheten bara avse överskottet i *skalbolagsdeklarationen*. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag skall storleken av säkerheten dock beslutas till 40 procent av överskottet.

Om flera *skalbolagsdeklarationer* lämnas in skall kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

Storleken av en sådan säkerhet som avses i första stycket ska i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 procent av det överskott som har redovisats i *skalbolagsdeklarationen*. I fråga om handelsbolag ska säkerheten bara avse överskottet i *skalbolagsdeklarationen*. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag ska storleken av säkerheten dock beslutas till 40 procent av överskottet.

Om flera *skalbolagsdeklarationer* lämnas in ska kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

Om Skatteverket inte begär att säkerhet ställs, gäller bestämmelserna i 12 kap. 8 c §.

12 §¹⁵

En sådan säkerhet som avses i 11 b § eller i 49 a kap. 13 § första stycket 3 *inkomstskattelagen* (1999:1229) skall vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 a eller 11 b §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten skall ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga

En sådan säkerhet som avses i 11 a § ska vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av 11 a §. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten ska ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt ska bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om Kronofogdemyndigheten gäller då i stället

¹⁵ Senaste lydelse 2004:435.

fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om *kronofogdemyndigheten* gäller då i stället Skatteverket.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, *skall* skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. *skall* tillämpas.

Skatteverket.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, *ska* skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. *ska* tillämpas.

12 kap.

8 c §¹⁶

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Säkerhet som anges i 11 kap. 12 § *skall* tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav enligt första stycket ställs mot någon som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrrätten.

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 a §, *uppkommer för* den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrrätten ett subsidiärt ansvar för företagets eller delägarens slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Säkerhet som anges i 11 kap. 12 § *ska* tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav enligt första stycket ställs mot någon som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas i fråga om avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 31 december 2008. De upphävda bestämmelserna och bestämmelserna i sina äldre lydelse tillämpas i fråga om avyttringar som skett före ikraftträdandet.

¹⁶ Senaste lydelse 2003:664.

3 Ärendet och dess beredning

I promemorian ”Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder” som lämnades in till Finansdepartementet den 2 maj 2006 (dnr. Fi2006/2548), föreslår Skatteverket bl.a. att bestämmelser om ordningsföljden för återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder ska tas in i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ett syfte med förslaget är att förbättra kontrollen och reducera risken för att fel uppstår när återföring görs av tidigare avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder. Promemorian remitterades under våren 2006.

I denna lagrådsremiss tar regeringen endast upp den fråga i promemorian som gäller återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder. Förslaget i promemorian som rör ändringar av skattebeslut i efterhand bereds vidare separat.

Promemorians lagförslag avseende förslaget om återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder finns i *bilaga 1*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2* och en remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2006/2548).

Promemorian Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m. upprättades under våren 2008 inom Finansdepartementet. I promemorian föreslogs att det skulle bli möjligt att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till och från ett under beskattningsåret förvärvat företag som inte tidigare bedrivit någon verksamhet, dvs. ett s.k. lagerbolag. Det föreslogs också en beloppsmässig begränsning i avdragsrätten för koncernbidrag på så sätt att avdrag för koncernbidrag inte får göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat före avdraget. Liknande ändringar föreslogs beträffande resultatutjämning mellan kommittentföretag och kommissionärsföretag i kommissionärsförhållanden. Vidare föreslogs att fysiska personer som avyttrar en andel i ett skalbolag endast ska behöva ställa säkerhet när Skatteverket begär detta. Slutligen föreslogs en ändring i de s.k. 3:12-reglerna som innebär att årets gränobelopp bara beräknas för andelar som ägdes bara beräknas för andelar som ägdes vid årets ingång. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 3*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. En remissammanställning finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2008/2590). I lagrådsremissen behandlas promemoriens förslag.

4 Periodiseringsfonder

4.1 Gällande rätt

Tanken med periodiseringsfonderna är att underlätta företagens finansieringar med eget kapital och ge en möjlighet till förlustutjämning bakåt i tiden. Numera finns bestämmelserna om periodiseringsfonder i 30 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. De innebär att enskilda näringsidkare, fysiska personer som är delägare i handelsbolag och juridiska personer får göra avdrag med en viss del av årets resultat till en

periodiseringsfond. Avdragen ska enligt 30 kap. 7 § IL återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Om det på grund av en förlängning av räkenskapsåret inte sker någon taxering det sjätte taxeringsåret efter avdraget, ska avdraget återföras senast det följande taxeringsåret. Det är den skattskyldige som, inom ramen för nyss nämnda regel, bestämmer när ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska återföras till beskattning. I vissa situationer, t.ex. när en juridisk person försätts i konkurs, ska dock ett avdrag återföras till beskattning även om tiden inte löpt ut.

Varje års avsättning bildar en särskild fond varför högst sex fonder kan innehas i en näringsverksamhet samtidigt.

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska vid varje års taxering ange storleken på kvarvarande periodiseringsfonder. Om en fysisk person har flera näringsverksamheter, kan personen totalt sett ha fler än sex periodiseringsfonder. I så fall lämnas också fler näringsbilagor till inkomstdeklarationen. Som en serviceåtgärd till fysiska personer ges information angående storleken på respektive fond i specifikationen till självdeklarationen. Denna information baseras på de uppgifter som den skattskyldige lämnade i närmast föregående års deklaration.

Enligt ordinarie gallringsbestämmelser ska uppgifter från deklarationer gallras efter sex år. I samband med detta förstörs normalt även deklarationsmaterialet. Undantag har dock gjorts för avsättningar till periodiseringsfonder för att återföringar av periodiseringsfonder ska kunna kontrolleras. Enligt Riksarkivets föreskrifter (RA-MS 2004:83 respektive RA-MS 2003:57) avseende åren 1995–2004 ska dessa uppgifter gallras när de inte längre behövs för verksamheten. Gallring ska dock ske senast 12 år efter utgången av det år avsättningen gjordes.

Nuvarande ordning innebär ett administrativt merarbete för de skattskyldiga eftersom de själva varje år måste ange storleken på kvarvarande periodiseringsfonder. Vidare måste de ofta utreda vilket belopp som återföringsskyldigheten avser. För Skatteverkets del är det svårt att med dagens system ha kontroll över vilka fonder som har återförts och vilka återföringar som måste göras. När den skattskyldige vid en kontroll senare än sex år efter avsättningsåret (t.ex. det sjunde året efter avsättningsåret) hävdar att den aktuella fonden redan har återförts, har Skatteverket endast de inregistrerade uppgifterna i datasystemen att tillgå. Deklarationsblanketten med information om avsättningar finns ofta inte kvar eftersom den gallrats efter sex år. Det är alltså endast möjligt att kontrollera avsättningar som har gjorts mer än sex år bakåt i tiden med stöd av undantagsreglerna och då saknas deklarationsmaterialet.

4.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Bestämmelsen i 30 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond kompletteras så att det framgår att återföring ska ske i en bestämd ordning. Vid återföring ska det äldsta kvarvarande avdraget för avsättning till periodiseringsfond återföras först.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget eller har inga invändningar mot det.

Skälen för regeringens förslag: För att förenkla för de skattskyldiga men också för Skatteverket anser regeringen att det finns skäl att överväga om en ändring av reglerna om återföring av avsättning till periodiseringsfond bör göras.

Frågan i vilken ordning avdrag för avsättning till periodiseringsfonder ska återföras behandlades inte uttryckligen när lagstiftningen kom till. I betänkandet som låg till grund för lagstiftningen anges dock att ”en avsättning ett visst beskattningsår återförs obligatoriskt till beskattning efter ett visst antal beskattningsår i den mån avsättningen inte tidigare återförts frivilligt”. Samtidigt föreslogs att varje avsättning skulle bilda en egen fond för att göra det enkelt att hålla reda på när obligatorisk återföring skulle ske (SOU 1992:67 s. 63 och 69). Av förarbetena framgår vidare att ”om ett års fond inte återförts i sin helhet till beskattning senast femte året efter det beskattningsår avdraget gjordes bör återstående del automatiskt återföras” (prop. 1993/94:50 s. 212). I det här sammanhanget kan noteras att *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF*, anser att ett förtydligande bör göras angående möjligheten att återföra endast en del av en periodiseringsfond. Såsom bestämmelserna är utformade finns det dock inget som hindrar att så sker. Det framgår också av det nyss återgivna förarbetsuttalandet (prop. 1993/94:50 s. 212). Det framstår mot den bakgrunden inte som att det behövs några ytterligare förtydliganden på den punkten.

En automatisk återföring av fonder är inte okomplicerad med nuvarande ordning, eftersom det i dagens system finns möjlighet att hänföra en återföring till valfritt år. Detta leder ofta till en osäkerhet om hur tidigare återföringar har fördelats, vilket försvårar beräkningen av det belopp som ska återföras. För att få fram rätt belopp krävs ofta en särskild utredning och kontakter mellan den skattskyldige och Skatteverket. Återföringen kan med andra ord inte skötas helt automatiskt.

En ordning för återföring som innebär att det äldsta kvarvarande avdraget alltid återförs först skulle förenkla hanteringen avsevärt. Då skulle det i princip vara onödigt att den skattskyldige årligen lämnar upplysningar om storleken på kvarvarande fonder. Uppgifterna kan i stället hämtas från tidigare deklarationer. Om återföring alltid sker i en viss ordning kan Skatteverket, utifrån tidigare lämnade uppgifter, beräkna storleken på kvarvarande fonder. Fler uppgifter skulle också kunna registreras i förväg i de elektroniska deklarationsblanketterna. Information om det lägsta beloppet som ska återföras och storleken på

eventuella kvarvarande fonder skulle även kunna lämnas i specifikationen till inkomstdeklarationen. På detta sätt skulle uppgiftslämnandet bli betydligt enklare för de skattskyldiga. Det skulle också underlätta Skatteverkets hantering avsevärt. Informationen om periodiseringsfonder skulle dessutom komma att bli mer tillförlitlig och kunna lämnas till samtliga skattskyldiga och inte endast till dem som tidigare fyllt i uppgifter om storleken på fonderna. I dagens system kan den skattskyldige komma att påföras skattetillägg om ett felaktigt beräknat belopp återförs. Med det system som nu övervägs minskar risken betydligt för att den skattskyldige ska påföras skattetillägg.

Mot angiven bakgrund anser regeringen att det bör införas en ordning vid återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder som innebär att ett tidigare gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska återföras före ett senare gjort avdrag.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering. Den nya ordningen ska därmed kunna tillämpas på en återföring av ett avdrag för avsättning till en periodiseringsfond där avsättningen har gjorts vid 2004 års taxering eller senare.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ett tillägg i 30 kap. 7 § IL.

5 Koncernbidrag

5.1 Gällande rätt

Koncernbidrag

Enligt svensk skattelagstiftning behandlas varje företag för sig oavsett om det är ett fristående företag eller om det ingår i en koncern. I skattelagstiftningen har dock olika hänsyn tagits till koncernförhållanden. Tanken med bestämmelserna om koncernbidrag är att skattebelastningen för en koncern inte ska vara större än om hela koncernens verksamhet hade drivits av ett enda företag och att koncernen fritt bör få bestämma i vilket koncernföretag det vill redovisa sin skattepliktiga vinst. Bestämmelserna, som innebär att givaren gör avdrag för bidraget och att mottagaren tar upp det som intäkt, finns nu i 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

För att det ska vara möjligt att lämna och ta emot koncernbidrag måste vissa i lagen angivna villkor vara uppfyllda. En av de grundläggande förutsättningarna för koncernbidrag mellan moder- och dotterföretag är att det finns en kvalificerad ägargemenskap mellan givande och mottagande företag; dotterföretaget ska vara helägt. Med att ett företag är helägt avses att det till mer än 90 procent ägs av moderföretaget. Så ska ha varit fallet under givarens och mottagarens hela beskattningsår (35 kap. 3 § 3 IL). Enligt en undantagsregel (i samma punkt) är det

emellertid tillräckligt att ägargemenskapen har bestått sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag.

Koncernbidrag kan också lämnas från ett moderföretag till ett annat svenskt aktieföretag än ett helägt dotterföretag om vissa allmänna villkor är uppfyllda och ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterbolag har kunnat uppgå i moderföretaget (35 kap. 5 § IL). Fusion anses kunna äga rum när moderföretaget äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterföretag.

När förutsättningarna för koncernbidrag väl är uppfyllda hindrar reglerna om koncernbidrag inte att bidrag lämnas med så stort belopp att det uppkommer ett underskott hos givaren eller att det ökar ett redan befintligt underskott hos givaren.

Kommissionärsförhållanden

I kommissionärsförhållanden har accepterats att ett kommittentföretag beskattas för resultatet av en verksamhet som bedrivs av ett kommissionärsföretag. Uttryckliga bestämmelser om detta infördes samtidigt som reglerna om koncernbidrag infördes. Som villkor för beskattning hos kommittentföretaget gäller bl.a. att den aktuella verksamheten har bedrivits på det sätt som förutsatts under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag (36 kap. 3 § 4 IL).

5.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: I inkomstskattelagen klargörs att koncernbidrag får lämnas mellan moder- och dotterföretag om dotterföretaget har varit helägt sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Motsvarande klargörande görs i fråga om bidrag mellan företag som kan fusioneras.

Det klargörs också att resultatet av en verksamhet som ett kommissionärsföretag bedriver för ett kommittentföretags räkning får tillskrivas sistnämnda företag om verksamheten har bedrivits på det sätt som förutsatts sedan förstnämnda företag började bedriva verksamhet av något slag.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens, utom såtillvida att regeringen inte föreslår någon beloppsbegränsning för möjligheten att lämna koncernbidrag.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser som har yttrat sig i denna del tillstyrker att det klargörs att det är möjligt att med avdragsrätt utbyta koncernbidrag med ett under beskattningsåret förvärvat företag som inte tidigare har bedrivit någon verksamhet, dvs. ett så kallat lagerbolag. Ingen av remissinstanserna har haft något att invända mot att motsvarande klargörande görs i fråga om kommissionärsförhållanden. Några remissinstanser har emellertid haft synpunkter på den närmare

utformningen av den i promemorian föreslagna lagtexten, samt uttryckt önskemål om vissa förtydliganden i övrigt. Ungefär hälften av de remissinstanser som har yttrat sig avstyrker promemorians förslag att det ska införas en beloppsmässig begränsning av möjligheten att lämna koncernbidrag samtidigt som den andra hälften tillstyrker eller inte har haft något att invända mot förslaget. Remissinstansernas synpunkter på lagförslagen behandlas mer ingående i det följande.

Skälen för regeringens förslag

Koncernbidrag till lagerbolag

När bestämmelserna om koncernbidrag infördes i kommunalskattelagen (1928:370), KL, år 1965 uppställdes tre grundläggande förutsättningar, som alltså gäller, för att koncernbidrag ska kunna lämnas. För det första ska det finnas en kvalificerad ägargemenskap mellan givaren och mottagaren av det slag som har beskrivits i det föregående. I sådana fall ansågs det naturligt att skattemässigt behandla företagen som en och samma skattskyldig och att tillåta en obegränsad rätt till resultatutjämning. För det andra krävs att moderdotterbolagsförhållandet har bestått under hela beskattningsåret. Detta villkor avser att förhindra att reglerna utnyttjas för att uppnå en obehörig förlustutjämning. För det tredje ska beskattningsåren för båda bolagen omfatta räkenskapsår som avslutas vid samma tidpunkt. Detta krav är nödvändigt för att förhindra att beskattningen av vinster ständigt skjuts på framtiden genom överföringar.

Vid bestämmelsernas införande anfördes att om moderbolaget bildat dotterbolaget eller förvärvat aktierna i dotterbolaget vid en tidpunkt då dotterbolaget ännu inte bedrivit verksamhet av något slag så bör några betänkligheter från fiskal synpunkt inte föreligga mot att tillåta öppet koncernbidrag redan första året, trots att intressegemenskapen då inte bestått under hela beskattningsåret för båda bolagen (prop. 1965:126 s. 66). Författningstexten utformades därför så att bestämmelserna om koncernbidrag blev tillämpliga även då moderbolaget innehaft mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget alltsedan dotterbolaget "började bedriva verksamhet av något slag". Detsamma gällde vid överföring mellan dotterbolag och mellan företag som kunde fusioneras.

När kommunalskattelagen och flera andra skattelagar ersattes av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, byttes ordet "verksamhet" ut mot ordet "näringsverksamhet" utan att detta kommenterades närmare (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 425). Någon förändring av den tidigare bestämmelsens innehåll var inte avsedd (jfr prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479).

I inkomstskattelagen används termen verksamhet, liksom tidigare i kommunalskattelagen, i fråga om aktiviteter av vitt skilda slag. Med näringsverksamhet å andra sidan avses i inkomstskattelagen och i kommunalskattelagen förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt (13 kap. 1 § IL resp. 21 § KL). Näringsverksamhet används också för att beteckna ett inkomstslag och, i vissa fall, vad som tidigare

kallades förvärvskälla, dvs. en särskild beräkningsenhet (jfr t.ex. 14 kap. 10, 12 och 13 §§ IL).

Regeringsrätten har i en dom den 13 oktober 2006 (RÅ 2006 ref. 58) rörande ett överklagat förhandsbesked funnit att det inte går att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till ett aktiebolag som förvärvats en dryg vecka efter registreringen och som vid förvärvstillfället var "vilande" (ett s.k. lagerbolag). Regeringsrätten ansåg, med hänvisning till att ett aktiebolags inkomster och utgifter endast kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet, att ett nybildat aktiebolag får anses bedriva näringsverksamhet från och med registreringen fram tills dess bolaget upphör. Regeringsrätten fann mot den bakgrunden att undantagsregeln i 35 kap. 3 § 3 IL inte är tillämplig på ett nyförvärvat lagerbolag, trots att det vid förvärvstillfället var vilande.

Före domen synes såväl Skatteverket som det praktiska rättslivet ha ansett att det var möjligt att lämna koncernbidrag till och från lagerbolag som förvärvats under året. Efter domen har det inkommit framställningar till Finansdepartementet med begäran om ändring av reglerna, så att koncernbidrag kan lämnas även till lagerbolag (Fi2006/5896, Fi2006/6165, Fi2006/6330).

Regeringsrättens tolkning leder till att ett företag som köper ett nybildat och vilande företag, som inte före förvärvet har bedrivit verksamhet av något slag, inte kan utbyta koncernbidrag med detta företag samma år som förvärvet sker. Det leder också till att andra transaktioner som förutsätter att koncernbidrag kan lämnas mellan företagen inte kan företas under året för förvärvet. Det kan komma att betunga administrationen och försvåra löpande omstruktureringar i koncerner om företagen själva måste stå för nybildandet av erforderliga bolag i stället för att enkelt kunna förvärva lagerbolag. Några betänkligheter mot att tillåta koncernbidrag till och från lagerbolag samma år som de förvärvas finns inte. Mot bakgrund av rättspraxis nuvarande ståndpunkt är det nödvändigt att det uttryckligen görs klart att denna möjlighet finns. I promemorian angavs att detta enklast görs genom att ordet "näringsverksamhet" i 35 kap. 3 § 3 och 5 § IL byts ut mot ordet "verksamhet", som tidigare användes i detta sammanhang. *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Stockholms Handelskammare*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Svensk Industriförening* anslutit sig, och *Lantbrukarnas Riksförbund* menar att den i promemorian föreslagna lagtexten, som anger att dotterföretaget ska ha varit helägt sedan det började bedriva verksamhet av något slag, riskerar att tolkas så att koncernbidrag inte kan lämnas till ett lagerbolag det år det förvärvas, om bolaget förblir vilande. Remissinstanserna anser att det är en omotiverad ordning och föreslår att lagtexten i stället utformas så att dotterföretaget innan det blev helägt inte får ha bedrivit verksamhet av något slag. Regeringen konstaterar att syftet med regleringen i 35 kap. 3 § 3 IL, som tidigare har nämnts, är att förhindra obehörig resultatutjämnning. Däremot finns det inte skäl att hindra att koncernbidrag utbyts med ett nybildat eller förvärvat dotterföretag – som alltså inte tidigare har bedrivit någon verksamhet – under det år det bildas respektive förvärvas, oavsett om företaget påbörjar någon egentlig verksamhet under detta år eller först under senare år. Den som förvärvar ett vilande företag som sedermera börjar

bedriva verksamhet har ägt det sedan det började bedriva verksamhet. Såsom den aktuella bestämmelsen är utformad hindrar den således inte att koncernbidrag lämnas till företaget redan under den tid företaget är vilande. Regeringen anser därför inte att det finns något behov av att utforma bestämmelsen på det sätt som remissinstanserna har föreslagit. *Kammarrätten i Stockholm* har påpekat att ordet "näringsverksamhet" i nyss nämnda lagrum föreslås bytas ut mot "verksamhet" men att så inte görs i fråga om 35 kap. 3 § 5 och (se nedan) 36 kap. 3 § 3 IL och anser att det borde kommenteras om detta är en avsedd skillnad. Anledningen till denna skillnad är att tillämpningen av dessa bestämmelser inte bedöms påverkas av Regeringsrättens tidigare nämnda avgörande. Bestämmelserna handlar om huruvida företags näringsverksamhet är undantagen från beskattning respektive i vilken omfattning näringsverksamhet bedrivs vid sidan av kommissionärsverksamheten och inte om i vilka fall ett företag över huvud taget ska anses bedriva näringsverksamhet.

Lagerbolag i kommissionärsförhållanden

I promemorian konstateras att det även i bestämmelsen i 36 kap. 3 § 4 IL, som handlar om verksamhet för ett kommittentföretags räkning, vid lagstiftningens tillkomst använda ordet "verksamhet" har bytts ut mot "näringsverksamhet". Det gjordes i samband med att reglerna fördes över till inkomstskattelagen. Någon förändring av bestämmelsens innebörd var dock inte avsedd (jfr. prop. 1999/2000:2 del 2 s. 430 f). Också i denna bestämmelse bör ordet "näringsverksamhet" bytas ut mot ordet "verksamhet".

Beloppsmässig begränsning av koncernbidrag och av inkomstfördelning i kommissionärsförhållanden

Som tidigare nämnts kan koncernbidrag lämnas utan hinder av att det leder till underskott eller ökar ett redan befintligt underskott hos givaren.

I promemorian föreslås att det ska införas en beloppsbegränsning av möjligheten att lämna koncernbidrag. Begränsningen skulle innebära att avdrag för koncernbidrag inte får överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget. Som skäl för detta anförs att den nuvarande obegränsade möjligheten till koncernbidrag inte fyller någon funktion för att koncernbidragen ska tjäna sitt syfte. Det pekas också på att det har förekommit att koncerner har velat använda den obegränsade avdragsrätten på ett sätt som i rättspraxis har underkänts med stöd av skatteflyktslagen. Det nämns också att andra länder, Norge och Finland, med koncernbidragssystem har beloppsbegränsningar. Sammantaget görs i promemorian bedömningen att det bör införas en beloppsbegränsning som innebär att avdrag för koncernbidrag inte får överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget.

Skatteverket tillstyrker förslaget. *FAR SRS* tillstyrker förslaget men anser att begränsningen av koncernbidraget till att inte överstiga ett positivt resultat före bidraget, inte innebär någon förenkling, utan tvärtom medför att reglerna kring koncernbidrag blir än mer komplexa

och kan medföra att problem uppkommer för bl.a. koncerner som lämnar koncernbidrag till moderbolag för att sedan distribueras ut inom koncernen. *Näringslivets Regelnämnd* anser att analysen av förslaget konsekvenser för företagen är otillräcklig. *Näringslivets skattedelegation och Sveriges Advokatsamfund* avstyrker förslaget. De menar sammanfattningsvis att en beloppsmässig begränsning försvårar för företagen att uppnå en effektiv resultatutjämnning, att förslaget leder till ökad administrativ börda både för företagen och för Skatteverket samt att otillbörligt utnyttjande av möjligheten att lämna koncernbidrag även i framtiden bör stävjas av rättspraxis snarare än av lagstiftning.

I nuläget avstår regeringen från att lämna ett förslag om en beloppsbegränsning. Om det emellertid skulle visa sig att möjligheten att lämna koncernbidrag utan beloppsbegränsningar används på ett otillbörligt sätt, på ett sätt som inte är avsett eller det av andra skäl skulle bedömas motiverat, så kommer frågan att övervägas på nytt.

Ikraftträdande

Enligt förslaget ska lagändringarna träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering. *Näringslivets skattedelegation* anser att reglerna på begäran av den skattskyldige bör ges retroaktiv effekt från och med den 31 december 2004. Som skäl för detta anförs att ett stort antal transaktioner har utförts under åren i tron att koncernbidragsrätt fanns. Även *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att reglerna mot bakgrund av den allmänna uppfattningen om rättsläget bör ges retroaktiv effekt. *FAR SRS* anser att lagändringarna bör tillämpas redan vid 2009 års taxering. Önskemål om retroaktivitet finns också i de framställningar som har kommit in till Finansdepartementet.

Regeringen anser att skatteregler inte bör gälla retroaktivt annat än i vissa mycket speciella undantagsfall. I förevarande fall har de aktuella bestämmelserna i rättspraxis kommit att tolkas så att de inte kan användas på det sätt som avsågs när de infördes och som det praktiska rättslivet med fog har utgått från. Skatteverket har i tillämpningsinformation (dnr 131 744103-06/111) till ett ställningstagande (dnr 131 695220-06/111) föranlett av Regeringsrättens tidigare nämnda avgörande uppgivit att kontroll som föranleds av styrsignalen bör vara framåtsyftande. Styrsignalen, som innebär att ett lagerbolag som förvärvas under året inte uppfyller förutsättningarna för koncernbidrag, ska därför inte tillämpas med avseende på företagsförvärv som skett innan Regeringsrättens dom den 13 oktober 2006.

Det kan antas att företagen utnyttjar reglerna om koncernbidrag på ett sådant sätt att det är till fördel eller åtminstone skattemässigt neutralt för koncernen sedd som en helhet. För ett enskilt koncernföretag kan mottagandet av koncernbidrag emellertid leda till att det redovisar en större skattepliktig vinst än annars och således resulterar i en skärpt beskattning. Skattelagstiftning med retroaktiv verkan bör, som redan nämnts, användas med stor restriktivitet, även i de fall den kan vara till fördel för de skattskyldiga, i det här fallet en koncern sedd som en helhet. Till detta kommer att Skatteverkets tillämpningsinformation bör innebära att några oförutsedda effekter inte uppkommer för företagen till följd av

den ståndpunkt som rättspraxis har kommit att inta. Enligt regeringens mening saknas därför tillräckliga skäl för att ge regeländringen retroaktiv tillämpning.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar av 35 kap. 3 och 5 §§ samt av 36 kap. 3 § IL.

6 Säkerhet i samband med skalbolagsdeklaration

6.1 Reglerna för fysiska personer

Regeringens förslag: Hanteringen av säkerheter i samband med skalbolagsdeklaration förenklas. Fysiska personer som avyttrar en andel i ett skalbolag ska endast behöva ställa säkerhet för skatten när Skatteverket så begär.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: I princip samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har inget att erinra mot detta. *Verket för näringslivsutveckling (Nutek)* anser att förslaget har en tydlig regelförenklingsprofil när det gäller de administrativa kostnaderna. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker förslaget i dess nuvarande utformning. Delegationens invändningar avser dock den del av förslaget som behandlar det subsidiära betalningsansvaret, varför detta behandlas nedan i avsnitt 6.2.

Bakgrund till regeringens förslag: Under andra hälften av 1990-talet märktes i Sverige en kraftig ökning av handeln med skalbolag. Ett skalbolag utmärks av att det till stor del innehåller kontanta medel eller värdepapper och liknande tillgångar. Utmärkande för en skalbolagsaffär är att säljaren får ett mycket högt pris för andelarna i skalbolaget, ända upp till 85–90 procent av obeskattat kapital. Det höga priset beror på att förvärvaren inte avser att betala den skatt som belöper sig på det obeskattade kapitalet.

Särskilda regler om skalbolagsbeskattning infördes för fysiska personers avyttring av andelar under år 2002 och finns i 49 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Reglerna innebär att den som säljer en skalbolagsandel inte ska ta upp kapitalvinsten i inkomstslaget kapital utan som inkomst av passiv näringsverksamhet. Överlåtaren träffas emellertid inte av skalbolagsregeln om det avyttrade företaget eller – i fråga om handelsbolag – säljaren upprättar en skalbolagsdeklaration och lämnar en bankgaranti för den skatt som belöper sig på den redovisade inkomsten. Det finns alltså ett undantag från bestämmelserna om beskattning av skalbolagstransaktioner för det fall säkerhet ställs för skatten. Vill företaget eller säljaren att denna regel ska tillämpas ska en skalbolagsdeklaration ges in till Skatteverket och ett särskilt bokslut ska upprättas som ska läggas till grund för inkomstberäkningen.

Regler om skalbolagsbeskattning för juridiska personer infördes år 2003. Det ansågs då inte lämpligt att föreskriva ett generellt krav på att skalbolaget skulle ställa säkerhet för skatten. De stora belopp som säkerheterna kunde tänkas uppgå till vid vissa företagsförsäljningar och de avsevärda kostnaderna för säkerheterna som kunde uppkomma, antingen för den skattskyldige eller för det allmänna, motiverade en annan ordning. Reglerna, som finns i 11 kap. 11 b § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, kom i stället att innebära att Skatteverket fick en *möjlighet* att begära att säkerhet ställdes i samband med att en skalbolagsdeklaration lämnades. Utnyttjas inte denna möjlighet inträder ett subsidiärt betalningsansvar för skalbolagets slutliga skatt för den som avyttrar andelarna i skalbolaget.

Skälen för regeringens förslag: Redan i samband med att skalbolagsreglerna för juridiska personer infördes uttalade den dåvarande regeringen att det inte kunde uteslutas att motsvarande regler som för juridiska personer skulle komma att införas även för avyttringar enligt skalbolagsreglerna för fysiska personer (prop. 2002/03:96 s. 129). Man ville dock först utvärdera erfarenheterna av tillämpningen av reglerna för juridiska personer. Skatteverkets erfarenheter av skalbolagsreglerna för juridiska personer är att de i detta avseende har fungerat väl. Hanteringen av säkerheter när fysiska personer avyttrar ett skalbolag är dock både betungande och resurskrävande. Härtill kommer att ställandet av säkerhet kan vara förenat med stora kostnader för den fysiska person som krävs på sådan. Den nuvarande ordningen får alltså betraktas som administrativt och ekonomiskt betungande för såväl den enskilde som för Skatteverket.

Förslaget innebär därför att hanteringen av säkerheter i samband med skalbolagsdeklaration för fysiska personer anpassas till de regler som gäller för juridiska personer. I förhållande till nuläget föreslås att det för samtliga skalbolagsdeklarationer, dvs. även för fysiska personer, ska gälla att säkerhet ska ställas endast om Skatteverket begär detta. En sådan ordning minskar de administrativa kostnaderna och innebär förenklingar och kostnadsbesparingar för såväl den enskilde som för Skatteverket.

Reglerna för såväl fysiska som juridiska personer föreslås bli sammanförda i 11 kap. 11 a § SBL.

Lagförslaget

Förslaget föranleder slopandet av 11 kap. 11 b § samt ändringar i 11 kap. 11 a och 12 §§ SBL. Förslaget föranleder vidare ändringar i 25 a kap. 11 § och 49 a kap. 13 § och upphävande av 49 a kap. 14 § IL.

6.2 Subsidiärt betalningsansvar

Regeringens förslag: Om Skatteverket inte begär säkerhet i samband med skalbolagsdeklaration, ska ett subsidiärt betalningsansvar inträda för den fysiska person som avyttrar andelen.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I förtydligande syfte har dock 12 kap. 8 c § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), SBL, fått en annan utformning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* ifrågasätter om inte förslaget kommer att innebära att en köpare av en andel i ett handelsbolag i vissa fall kommer att bli betalningsansvarig för den skatt som belöper på handelsbolagets resultat fram till avyttringstidpunkten, trots att köparen avtalat med säljaren om att den sistnämnde ska ta upp överskottet fram till tidpunkten för avyttringen. Verket anser att en sådan effekt inte är rimlig och även strider mot syftet med skalbolagsreglerna. *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget om att införa ett subsidiärt betalningsansvar för fysiska personer. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att reglerna om subsidiärt ansvar bör ändras så att detta ansvar begränsas utifrån respektive andelsförsäljares ägarandel i det sålda bolaget. *FAR SRS* anser att en begränsning av ansvaret bör införas så att ingen ägare kan bli ansvarig för mer än sin ägarandel av bolagets skatt. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker förslaget och framför att förslaget måste kompletteras med regler som ser till att en säljares subsidiära ansvar begränsar sig till vad som kan motiveras med hänsyn till dennes ägarandel i bolaget.

Bakgrund till regeringens förslag: Om Skatteverket inte utnyttjar möjligheten att begära säkerhet av en juridisk person som avyttrar en andel i ett skalbolag, uppstår för den som avyttrar andelen ett subsidiärt betalningsansvar enligt 12 kap. 8 c § SBL. Det subsidiära betalningsansvaret innebär att den som avyttrar andelarna i skalbolaget tillsammans med företaget är skyldig att betala företagets slutliga skatt. Ansvaret är dock begränsat till att som mest avse det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Skälen för regeringens förslag: När kravet på säkerhet i samband med att en fysisk person lämnar en skalbolagsdeklaration nu föreslås gälla endast när Skatteverket begär det, bör det subsidiära betalningsansvaret utsträckas till att omfatta även fysiska personer som inte har krävts på säkerhet. Liksom i fråga om juridiska personer bör ansvaret begränsas till att som mest avse det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om Skatteverket hade begärt sådan säkerhet.

Avstår Skatteverket från att begära säkerhet innebär detta således att ett subsidiärt betalningsansvar uppkommer för säljaren. Säljaren kommer därmed med största sannolikhet dels att försöka undvika att det uppstår en skalbolagstransaktion, dels att undvika köpare vars hederlighet av olika skäl kan ifrågasättas. Frågan om vem som köper skalbolaget kommer att bli av stort intresse för säljaren. Det kan vidare antas att en säljare av ett skalbolag genom avtal kan komma att försäkra sig om kompensation för den skatterisk som det subsidiära betalningsansvaret innebär.

Sveriges advokatsamfund delar inte uppfattningen att det subsidiära betalningsansvaret i samband med skalbolagsdeklarationer bör utsträckas till att omfatta fysiska personer som inte har krävts på säkerhet. Samfundet konstaterar ett en sådan ordning skulle innebära en brist i förutsägbarhet för den enskilde. Regeringens uppfattning är dock att reglerna vid försäljning av skalbolag bör innehålla ett subsidiärt ansvar för den säljande parten när säkerhet inte behöver ställas. Detta är vad som gäller i dag för juridiska personer och det bör också gälla för fysiska personer när de inte längre ovillkorligen måste ställa säkerhet för skatten.

Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS och *Näringslivets skattedelegation* har framfört att det subsidiära betalningsansvaret bör begränsas till säljarens ägarandel i det avyttrade företaget. Det förtjänar att påpekas att det subsidiära ansvaret inte kan uppgå till ett högre belopp än vad säkerheten uppgått till om sådan hade begärts. Det är således den obetalda inkomstskatten för närmast föregående beskattningsår samt 28 procent av överskottet i skalbolagsdeklarationen som det subsidiära ansvaret kan omfatta. I vissa fall när skalbolaget är ett handelsbolag är det bara överskottet i skalbolagsdeklarationen som ska täckas av säkerheten och därmed också av det subsidiära ansvaret. Regeringen anser att det är viktigt att det finns ett subsidiärt ansvar för skatten när säkerhet inte begärs. Ansvaret medför att sådana skalbolagstransaktioner där det finns en reell risk för skatteundandragande inte heller genomförs. Att ansvaret uppgår till hela det skattebelopp som säkerheten hade uppgått till – och inte endast en del av detta belopp som motsvarar ägarandelen – bidrar ytterligare till den preventiva effekten. Det förhållande att Skatteverket av varje delägare som avyttrat andelar i skalbolag kan kräva in den skatt som sedermera inte betalas, och som belöper på perioden före avyttringen, gör att varje delägare tar ansvar för att en skalbolagsavyttring inte sker eller sker på korrekt sätt. Att skalbolagsreglerna inte bör tillämpas när minoritetsägare avyttrar andelar bidrar till att upprätthålla legitimiteten i det subsidiära ansvaret (se prop. 2002/03:96 s. 123). Regeringen vill dock framhålla att det är möjligt att ställa säkerhet för att undvika ett subsidiärt ansvar. Även om säkerhet fortsättningsvis bara behöver ställas på begäran från Skatteverket finns det inget som hindrar att säljaren tar en diskussion med verket om lämpligheten av att ställa säkerhet. Om säljaren känner sig tveksam om köparens avsikter och det inte på annat sätt går att kompensera sig för effekterna av ett subsidiärt ansvar kan säljaren vilja ställa säkerhet för att undvika konsekvenser i framtiden. I dessa fall, när säljaren hyser denna typ av farhågor om köparens avsikter, torde det dessutom normalt vara fråga om ett sådant tillfälle när Skatteverket bör begära säkerhet. Det är även av praktiska skäl viktigt att det ska vara enkelt för Skatteverket att utkräva det subsidiära ansvaret när så blir aktuellt. Regeringen anser således inte att det finns anledning att begränsa det subsidiära betalningsansvaret på sätt som remissinstanserna framfört.

Skatteverket ifrågasätter om inte den föreslagna lydelsen av 12 kap. 8 c § SBL kommer att innebära att en köpare av en andel i ett handelsbolag i vissa fall kommer att bli betalningsansvarig för den skatt som belöper på handelsbolagets resultat fram till avyttringstidpunkten, trots att köparen avtalat med säljaren om att den sistnämnde ska ta upp överskottet fram till tidpunkten för avyttringen. Verket anser att en sådan effekt inte är rimlig och även strider mot syftet med skalbolagsreglerna. Regeringen delar Skatteverkets uppfattning att det subsidiära betalningsansvaret endast aktualiseras för säljaren vad gäller köparens del av skatten och inte tvärtom. Enligt regeringens mening framgår det av förslaget som det presenteras i promemorian. Den i promemorian föreslagna nya meningen fastslår att – när det gäller avyttrade andelar i handelsbolag – säljaren ska vara subsidiärt betalningsansvarig tillsammans med köparen och inte tillsammans med det avyttrade företaget som fallet är när det är aktiebolag som avyttras. Det subsidiära

betalningsansvaret hamnar alltid på säljaren, det enda som skiljer mellan avyttring av aktiebolag och handelsbolag är vem som primärt svarar för skatten. Om köparen av en handelsbolagsandel av någon anledning inte primärt ansvarar för en del av inkomsten från handelsbolaget, så kan denne självklart inte göras ansvarig subsidiärt för skatten avseende den delen. För att tydliggöra att det bara är säljaren som kan åläggas ett subsidiärt ansvar föreslår regeringen att – till skillnad från förslaget i promemorian – lydelsen av 12 kap. 8 c § första stycket SBL ändras.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 12 kap. 8 c § SBL.

6.3 Krav på identifikationsuppgifter

Regeringens förslag: En skalbolagsdeklaration ska innehålla uppgifter om såväl säljare som köpare oavsett om det är en fysisk eller en juridisk person som avyttrar andelen i skalbolaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer i sak med regeringens. Vissa redaktionella ändringar av lagtexten har dock gjorts i lagrådsremissen.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* har som enda remissinstans kommenterat förslaget i denna del. Samfundet noterar att syftet med reglerna är att skapa förenklingar inom företagsskatteområdet samt att detta inte uppnås genom föreliggande förslag. Tvärtom åläggs enskilda fysiska personer en inte obetydlig administrativ börda.

Bakgrund till regeringens förslag: Bestämmelser om vad en skalbolagsdeklaration ska innehålla finns i 10 kap. 8 c § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. I bestämmelsens andra stycke anges att det i deklarationen ska lämnas uppgifter om säljarens identitet oavsett om säljaren är en fysisk eller en juridisk person. Information om köparens identitet behöver däremot endast lämnas när det är en juridisk person som har avyttrat skalbolaget. Detta har sin grund i att skyldigheten att ställa säkerhet för skalbolagets skatt i dessa fall inte är ovillkorlig och att köparens identitet därvid ofta är av stor betydelse. Om köparen är ett solvent och etablerat företag vars avsikter med förvärvet av skalbolaget det inte finns skäl att ifrågasätta, kan det saknas skäl att anta att skatten inte kommer att betalas in. Skatteverket behöver då inte ställa något krav på säkerhet.

Skälen för regeringens förslag: När reglerna nu föreslås ändras så att – oavsett vem som är säljare – säkerhet bara ska ställas när Skatteverket begär det, blir information om köparen av skalbolaget av lika stor betydelse för beslutet om säkerhet ska begäras eller ej, i de fall där säljaren är en fysisk person. Nödvändiga identifikationsuppgifter för den som förvärvat andelen bör därför lämnas oavsett vem som har avyttrat andelen. Med nödvändiga identifikationsuppgifter avses i normalfallet fullständiga namnuppgifter respektive firmanamn, organisationsnummer eller personnummer och adressuppgifter.

Sveriges advokatsamfund anser som enda remissinstans att förslaget innebär en icke obetydlig ökning av den administrativa bördan för enskilda. Regeringen är dock övertygad om att enskilda fysiska personer totalt sett får minskade administrativa kostnader på grund av förslaget. Att inte ovillkorligen behöva ställa säkerhet vid en skalbolagstransaktion minskar de administrativa kostnaderna klart mer än vad det nu nämnda uppgiftskravet ökar desamma.

Lagförslaget

Förslaget innebär ändringar i 10 kap. 8 c § SBL.

7 Tidpunkt för beräkning av årets gränsbelopp för kvalificerade andelar

7.1 Gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna syftar till att inkomster i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. Reglerna innebär bl.a. att beskattningen av utdelningar som tillfaller aktiva ägare upp till ett schablonmässigt beräknat s.k. *gränsbelopp* beskattas proportionellt i inkomstlaget kapital med 20 procent och därutöver i inkomstlaget tjänst. Detta framgår av 57 kap. 20 § IL. Av 57 kap. 10 § IL framgår att gränsbeloppet består av summan av *årets gränsbelopp* och *sparat utdelningsutrymme* uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. I 57 kap. 11 § första stycket IL sägs att årets gränsbelopp antingen är ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (den s.k. *förenklingsregeln*) eller summan av *underlaget för årets gränsbelopp* multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och ett s.k. *lönebaserat utrymme*. Underlaget för årets gränsbelopp är enligt 57 kap. 12 § IL det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, eller om utdelning inte lämnats under beskattningsåret, det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets utgång. I 57 kap. 11 § tredje stycket första meningen IL sägs att det är den som äger andelen vid utdelningstillfället som tillgodoräknas årets gränsbelopp. Om utdelning inte sker gäller att den som äger andelen vid utgången av året tillgodoräknas årets gränsbelopp. Om flera utdelningar sker på samma andel under året, ska årets gränsbelopp enligt tredje stycket andra meningen tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Slutligen sägs i tredje meningen av tredje stycket att lönebaserat utrymme bara tillgodoräknas för andelar som ägdes vid årets ingång.

7.2 Promemorians förslag

Skatteverket har i ett ställningstagande den 14 december 2007 (dnr 131 735141-07/111) angett hur gränsbelopp enligt Skatteverket ska beräknas vid utdelningar efter fond- eller nyemission. Skatteverkets ställningstagande innebär att årets gränsbelopp får beräknas vid utdelning på andel som förvärvats med stöd av andel på vilken förvärvaren fått utdelning före emissionstillfället under samma år. Om den s.k. förenklingsregeln används i ett sådant fall fördelas schablonbeloppet vid det andra utdelningstillfället på samtliga andelar i företaget vid denna tidpunkt. Förenklingsregeln kan på så sätt komma att användas vid två utdelningstillfällen under samma år.

Följande exempel belyser effekterna av Skatteverkets ställningstagande. A innehar samtliga 100 aktier i AB X som anskaffats för 100 000 kronor. Aktierna är kvalificerade. Det finns inget sparutrymme. A erhåller utdelning på aktierna med 50 000 kronor. Vid utdelningen använder sig A av förenklingsregeln. Inkomstbasbeloppet antas vara 45 900 kronor. Årets gränsbelopp blir därför 91 800 kronor enligt 57 kap. 11 § första stycket 1) IL, vilket också blir gränsbelopp enligt 57 kap 10 § IL. Efter utdelningen om 50 000 kronor blir det sparade utdelningsutrymmet ($91\,800 - 50\,000 =$) 41 800 kronor enligt 57 kap. 13 § IL. Härefter genomförs en fondemission och A erhåller ytterligare 100 aktier i AB X. Efter fondemissionen lämnar AB X samma år utdelning med 100 000 kronor. Det ska inte beräknas något årets gränsbelopp för de "gamla" aktierna, vilket framgår av 57 kap. 11 § tredje stycket andra meningen IL. I denna bestämmelse sägs nämligen att om flera utdelningar sker under året på *samma andel* ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället. Däremot finns det enligt Skatteverket inte något som hindrar att årets gränsbelopp beräknas för de nya aktierna och att A använder förenklingsregeln vid denna beräkning. Årets gränsbelopp för de nya aktierna blir då $91\,800/200 \times 100$ eller 45 900 kronor. Det totala gränsbeloppet för samtliga aktier blir efter tillägg av sparutrymme som anses som gränsbelopp enligt 57 kap. 13 § första stycket andra meningen IL ($45\,900 + 41\,800 =$) 87 700 kronor.

A har således under ett och samma år kunnat tillgodoräkna sig årliga gränsbelopp på sammanlagt ($91\,800 + 45\,900 =$) 137 700 kronor från samma företag. I promemorian Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m. anfördes att det inte finns några bärande skäl för att det årliga gränsbeloppet under ett år ska få överstiga två inkomstbasbelopp (91 800 kronor) från ett företag. Det föreslås därför i promemorian att reglerna ändras så att detta framgår.

När det gäller på vilket sätt lagtexten ska ändras görs i promemorian en jämförelse med regeln i 57 kap. 11 § tredje stycket tredje meningen IL som innebär att lönebaserat utrymme bara beräknas för andelar som ägts vid årets ingång. I prop. 2005/06:40 (Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag s. 89) motiveras regeln med att samma löneunderlag inte ska, efter en emission, kunna utnyttjas två gånger. I promemorian föreslås att inte heller förenklingsregeln bör få utnyttjas för andelar som inte ägts vid årets ingång. De summor som räknas fram med hjälp av förenklingsregeln och reglerna om lönebaserat utrymme ingår

som komponenter i årets gränsbelopp. I promemorian anförs att det är svårt att se att det över huvud taget finns starka skäl för att få beräkna årets gränsbelopp för andelar som inte ägdes vid årets ingång. Det föreslås därför att årets gränsbelopp, förutom vid benefika förvärv, aldrig ska få beräknas på andelar som inte ägts vid årets ingång. Enligt promemorian blir reglerna på så sätt något enklare samtidigt som viss önskad skatteplanering motverkas. Förslaget i promemorian innebär att årets gränsbelopp som beräknas på andelar som ägts vid årets ingång tillgodoräknas endast om andelarna fortfarande ägs vid utdelningen eller, om utdelning inte skett, vid årets utgång. Underlaget för årets gränsbelopp är, liksom tidigare, omkostnadsbeloppet vid utdelningstidpunkten eller om utdelning inte skett omkostnadsbeloppet vid årets utgång. Innebörden av promemorians förslag är också att en köpare av kvalificerade aktier aldrig får beräkna årets gränsbelopp för inköpsåret. I de fall säljaren inte erhållit utdelning före avyttringen kommer det inte att beräknas något årets gränsbelopp varken för säljare eller köpare. I sådana fall får säljaren, liksom tidigare enligt 57 kap. 13 § tredje stycket IL, utnyttja det sparade utdelningsutrymmet uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

7.3 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid den tidpunkten. Underlaget för årets gränsbelopp är det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid beskattningsårets ingång. Årets gränsbelopp får användas vid kapitalvinstberäkning även om utdelning inte skett före avyttringen.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att årets gränsbelopp bara beräknas för andelar som ägs vid årets ingång men tillgodoräknas endast om andelarna fortfarande ägs vid utdelningstidpunkten eller om utdelning inte skett vid årets utgång. Underlaget för årets gränsbelopp är omkostnadsbeloppet vid utdelningstidpunkten eller om utdelning inte skett omkostnadsbeloppet vid årets utgång. I de fall säljaren inte erhållit utdelning före avyttringen kommer det inte att beräknas något årets gränsbelopp varken för säljare eller köpare.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Verket för näringslivsutveckling (Nutek) och Skatteverket* är positiva till förslaget. Skatteverket anser dock att årets gränsbelopp bör beräknas vid årets ingång för andelar som ägs vid den tidpunkten och att underlaget för årets gränsbelopp bör vara det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid beskattningsårets ingång. På så sätt kommer en säljare av kvalificerade andelar att få beräkna årets gränsbelopp även om inte utdelning skett före avyttringen. Verket anser vidare att lagtextens lydelse bör ändras i syfte att korta ner denna samt för att försvåra genomförandet av viss typ av skatteplanering. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* har inga materiella invändningar

mot förslaget men ifrågasätter om de tillämpningsfördelar som uppnås uppväger nackdelarna med att ändra etablerad gällande rätt. *Lantbrukarnas Riksförbund, LRF*, instämmer i uppfattningen att reglerna inte får tillåta att förenklingsregeln kan användas mer än en gång under samma år. LRF anser dock att årets gränsbelopp ska få beräknas vid nyemission, vid startande i aktiebolag och vid köp av s.k. lagerbolag under beskattningsåret. LRF anför vidare att den föreslagna regleringen motiverar en ändring av nuvarande ordning som medför att en säljare av kvalificerade andelar strax före försäljningen beslutar om utdelning (t.ex. på en krona) för att kunna få ytterligare ett års normalutdelningsutrymme. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker förslaget och anför att det medför att gränsbelopp i ökad omfattning går förlorade och att en ökad del av inkomster från fåmansföretag blir beskattade som arbetsinkomst. *FAR SRS* ställer sig negativ till att möjligheterna att beräkna årets gränsbelopp begränsas.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen delar bedömningen i promemorian att det inte finns några bärande skäl för att det årliga gränsbeloppet enligt förenklingsregeln under ett år ska få överstiga två inkomstbasbelopp (91 800 kronor) från ett företag. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* anför att det enligt gällande rätt krävs att en andel ägs vid utdelningstidpunkten alternativt årets utgång för att erhålla ett gränsbelopp enligt huvudregeln för beskattningsåret. Enligt fakultetsnämnden bör dessa tidpunkter rimligtvis även vara gällande för att få erhålla ett gränsbelopp enligt förenklingsregeln.

Regeringen konstaterar att Skatteverkets tolkning av reglerna innebär att förenklingsregeln kan användas vid mer än en utdelningstillfälle under ett år av samma ägare. Oavsett om det finns möjlighet att tolka reglerna på annat sätt eller inte, bör det därför i lagtexten klargöras att det inte ska vara möjligt att utnyttja förenklingsregeln på detta sätt.

I promemorian föreslås att årets gränsbelopp, förutom vid benefika förvärv, bara ska få beräknas på andelar som ägts vid årets ingång. En förutsättning är, liksom tidigare, att andelarna också ägts vid utdelningstillfället alternativt, om utdelning inte skett, vid årets utgång. Förslaget innebär vidare att det inte kommer att beräknas något årets gränsbelopp, varken för säljare eller köpare, i de fall säljaren inte erhållit utdelning före avyttringen. I sådana fall får säljaren, liksom tidigare enligt 57 kap. 13 § tredje stycket IL, utnyttja det sparade utdelningsutrymmet uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter.

Skatteverket och *LRF* pekar på att dagens regler, liksom de föreslagna, innebär att en säljare har anledning att lyfta en liten, många gånger konstlad, utdelning före avyttringen för att inte missa att få beräkna årets gränsbelopp. Enligt Skatteverkets uppfattning är det olyckligt. Det är dessutom en komplicerande faktor i regelsystemet och egentligen helt meningslöst. En bättre ordning vore därför, enligt verkets uppfattning, att man alltid får beräkna årets gränsbelopp om man ägde andelarna vid årets ingång.

Regeringen anser, liksom Skatteverket och LRF, att reglerna bör utformas så att en säljare av kvalificerade andelar inte av skatteskal stimuleras att lyfta en mindre, ofta symbolisk, utdelning före försäljningen av andelarna. Ett sätt att åstadkomma denna förenkling är

att föreskriva att årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Samtidigt bör reglerna i 57 kap. 11 § tredje stycket IL som säger att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid utdelningstidpunkten eller årets utgång tas bort. På så sätt kommer årets gränsbelopp att tillgodoräknas den som äger andelen vid årets ingång. Vidare kommer en säljare av kvalificerade andelar att få beräkna årets gränsbelopp även om utdelning inte skett före avyttringen. Reglerna i 57 kap. 13 § tredje stycket IL om uppräkningsutrymme vid avyttring bör som en konsekvens av detta tas bort. Dessa ändringar skulle medföra en förenkling och förbättring av reglerna. En ytterligare ändring som bör göras och som är en logisk följd av de övriga ändringarna är att underlaget för årets gränsbelopp enligt 57 kap. 12 § IL bör vara omkostnadsbeloppet vid årets ingång och inte som i dag det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelningen eller om utdelning inte lämnats under beskattningsåret, det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen hade avyttrats vid årets utgång. Vissa ytterligare konsekvensändringar bör göras i 57 kap. IL. Dessa ändringar kommenteras i författningskommentaren.

Till skillnad mot i dag kommer dock årets gränsbelopp inte att få beräknas på under året förvärvade andelar och inte heller på under året tillskjutet kapital genom en nyemission. Denna effekt skulle uppstå även om promemorians förslag genomfördes. De flesta remissinstanser har inga erinringar mot detta. *Näringslivets skattedelegation* avstyrker dock förslaget och anför att det medför att gränsbelopp i ökad omfattning går förlorade och att en ökad del av inkomster från fåmansföretag blir beskattade som arbetsinkomst. Gränsbelopp förloras helt vid ägarförändring där andelarna bytt ägare under året men före utdelningstillfället. I situationer där beslut om utdelning fattas, som omfattar aktier som emitterats under året, kommer i många fall utdelning som rätteligen borde ha beskattats som kapitalinkomst att bli beskattad som arbetsinkomst. FAR SRS ställer sig negativ till promemorieförslaget och anför att alla bolag som bildas eller förvärvas under året kommer att undantas från beräkning av gränsbelopp. FAR SRS kan inte se att detta skulle gynna nyetableringen av företag i landet. De föreslagna reglerna kan vidare ställa till problem vid fond- och nyemission. LRF anser att årets gränsbelopp ska få beräknas vid nyemission, vid startande av aktiebolag och vid köp av s.k. lagerbolag under beskattningsåret. LRF förordar en ordning som innebär att årets gränsbelopp endast beräknas och fördelas för andelar som ägdes vid årets ingång. Regeln bör dock kompletteras med att även tillskjutet kapital genom nyemission och i samband med nybildning av aktiebolag under året grundar rätt till kapitalbeskattning. Detsamma bör gälla vid förvärv av nybildat och vilande bolag som inte före förvärvet har bedrivit verksamhet av något slag. Beräkningen sker på samma sätt som vid årets ingång men det framräknade beloppet proportioneras utifrån tidpunkten för kapitalförstärkningen. Endast om bolaget inte ägdes vid ingången av året bör förenklingsregeln vara möjlig att använda i dessa fall. Enligt LRF:s mening komplicerar inte en sådan frivillig proportioneringsregel regelsystemet sett ur det enskilda småföretagets perspektiv.

Regeringen anser att de ändringar som föreslås här och som förhindrar att förenklingsregeln utnyttjas mer än en gång under ett år samt medför att de konstlade symboliska utdelningarna blir onödiga, innebär att systemet förbättras och förenklas. Om dessa ändringar kombineras med regler som samtidigt tillåter att årets gränsbelopp får beräknas på under året förvärvade andelar och på underlag som under året uppkommer vid ovillkorade tillskott, nyemissioner m.m. kommer reglerna dock inte att bli enklare utan tvärtom mer komplicerade än i dag. Detta särskilt som hänsyn måste tas till att systemet inte bör ge utrymme för sådant skatteundandragande som Skatteverket pekat på i följande exempel.

December år 1

A äger kvalificerade andelar i AB X. Anskaffningsvärdet för andelarna i AB X är 100 000 kronor. I AB X finns beskattat kapital som uppgår till **15 miljoner kronor**. I exemplet antas statslåneräntan vara 4 procent.

I december år 1 lånar A 40 miljoner kronor från en fristående finansör. Beloppet lämnas till AB X som ovillkorat aktieägartillskott. AB X lämnar härefter samma år utdelning till A med **5 213 000 kronor** motsvarande årets gränsbelopp eller 13 procent av 40 100 000 kronor (underlaget för årets gränsbelopp är ovillkorat tillskott 40 miljoner kronor + anskaffningsvärdet 100 000 kronor X statslåneräntan 4 procent ökad med 9 procentenheter). Beskattning sker med 20 procent inom gränsbeloppet enligt 57 kap. 20 § IL. Efter utdelningen finns det ett kapital inklusive aktiekapital på 49 887 000 kronor i AB X (beskattat kapital 15 miljoner kronor + ovillkorat tillskott 40 miljoner kronor + ursprungligt anskaffningsvärde 100 000 kronor – utdelning 5 213 000).

A förvärvar härefter ett lagerbolag, NYAB, för 100 000 kronor med räkenskapsår som går till ända den 30 april år 2.

Januari år 2

I januari år 2 delar AB X åter ut **5 213 000 kronor** till A. Beskattning sker med 20 procent. Efter utdelningen finns det kvar 44 674 000 kronor i AB X ($49\,887\,000 - 5\,213\,000$). Härefter avyttrar A sina aktier i AB X till NYAB för 40 100 000 kronor, vilket motsvarar omkostnadsbeloppet. NYAB betalar A genom att utfärda ett skuldebrev, vilket innebär att A får en fordran på NYAB. A efterger sin fordran om 40 100 000 kronor till NYAB, vilket betraktas som ett ovillkorat aktieägartillskott. Detta innebär att A:s omkostnadsbelopp i NYAB ökar med samma belopp. I nästa steg likvideras AB X. Eftersom andelarna är näringsbetingade sker ingen beskattning i NYAB. Kapitalet i AB X om 44 674 000 kronor hamnar på så sätt i NYAB. Härefter delar NYAB ut 1 kr till A. Sparat utdelningsutrymme kommer att uppgå till 5 225 999 kronor eller 13 procent av 40 200 000 konor – 1 krona enligt 57 kap. 13 § IL. A likviderar NYAB och erhåller ($44\,674\,000 + 100\,000 - 1 =$) 44 773 999 kronor. Lånet på 40 000 000 kronor återbetalas. Kapitalvinsten på ($44\,773\,999 - 40\,200\,000 =$) **4 573 999 kronor** beskattas med 20 procent, eftersom vinsten understiger det sparade utdelningsutrymmet på 5 225 999 kronor. A har genom de beskrivna transaktionerna på kort tid kunna få ut **15 miljoner kronor** ($5\,213\,000 + 5\,213\,000 + 4\,573\,000$) till 20 procents beskattning. Hänsyn ska dock tas

till att beskattning skett i bolaget. Exemplet är relevant både enligt gällande rätt och enligt förslaget i promemorian.

Oavsett om denna typ av upplägg kan underkännas skatterättsligt eller inte, anser regeringen att det finns anledning att utforma lagstiftningen så att det klart framgår att det inte ska vara möjligt att utnyttja systemet på angivet sätt. Det finns därför starka skäl för att inte tillåta att tillskott av olika slag som görs under beskattningsåret direkt ska tillåtas påverka årets gränsbelopp. Härtill kommer, som också tidigare sagts, att systemet blir enklare om årets gränsbelopp endast får räknas en gång och endast på andelar som ägs vid årets ingång.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Lagförslag

Förslaget innebär ändringar i 57 kap. 11, 12, 13 och 21 §§ IL samt att 57 kap. 11 a § IL upphävs. Vidare föreslås en ändring i punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om ändring i IL.

7.4 Årets gränsbelopp efter benefik överlåtelse av kvalificerade andelar

Regeringens förslag: Rätten till årets gränsbelopp går inte förlorad efter benefika förvärv.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* och *Lantbrukarnas Riksförbund* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* anför att det generellt bör anges att förvärvaren vid benefika förvärv inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation vid tillämpning av 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Skälen för regeringens förslag: I promemorian föreslås att årets gränsbelopp bara ska beräknas för andelar som ägs vid årets ingång. En sådan bestämmelse kan synbart komma i konflikt med bestämmelsen i 44 kap. 21 § IL som säger att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation vid benefika förvärv. Om t.ex. en ägare av kvalificerade andelar avlider och aktierna skiftas ut året därpå, har inte arvingarna ägt andelarna vid årets ingång. Fråga uppstår då om arvingarna kan utnyttja årets gränsbelopp vid utdelning samma år som arvskiftet skett. Regeringsrätten har i en dom, RÅ 2007 ref. 81, tagit ställning till en jämförbar fråga. Domstolen slog fast att den som förvärvat kvalificerade andelar genom arv under beskattningsåret får beakta lönebaserat utrymme vid beräkning av gränsbelopp för samma år trots att reglerna om lönebaserat utrymme enligt 57 kap. 11 § tredje stycket IL tillämpas bara för andelar som ägs vid årets ingång. Principen som uttrycks i 44 kap. 21 § IL om kontinuitet vid beskattning ska alltså tillämpas i denna situation. I promemorian görs bedömningen att det finns anledning att ange detta i lagtexten.

Regeringen delar bedömningen att kontinuitet bör gälla i sådana fall och att detta bör anges i lagtexten. Ändringen föreslås göras genom att det i 57 kap. 11 § tredje stycket IL tilläggs en sista mening som säger att för andelar som förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt gäller att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp. De remissinstanser som yttrat sig i frågan är positiva till förslaget. *Skatteverket* föreslår dock att det generellt ska anges att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation vid tillämpning av 57 kap. IL vid benefika förvärv. Regeringen konstaterar att Skatteverkets förslag till reglering av kontinuiteten är mera vittgående och anser att förslaget inte kan leda till lagstiftning utan att ha belysts mera ingående. I detta sammanhang är det därför inte lämpligt att reglera annat än vad som gäller för årets gränsbelopp.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

Lagförslag

Förslaget innebär ändringar i 57 kap. 11 § tredje stycket IL.

8 Offentligfinansiella effekter m.m.

Konsekvenser för de offentliga finanserna

Förslaget om återföring av avsättningar till periodiseringsfonder har inte några budgetmässiga effekter.

Den föreslagna lagändringen i fråga om koncernbidrag och kommissionärsförhållanden utgör endast ett nödvändigt förtydligande av den avsedda innebörden av aktuella regler och en kodifiering av den praxis som har tillämpats av de skattskyldiga och av Skatteverket. Förslaget bör därför inte ge upphov till några budgetmässiga effekter.

Förslaget om säkerhet i samband med skalbolagsdeklaration bedöms inte ge upphov till budgetmässiga effekter.

Vad gäller förslaget om beräkning av årets gränsbelopp torde förslaget inte medföra annat än en marginell påverkan av de offentliga finanserna. Förslaget kan dock komma att motverka ett framtida skattebortfall genom att den av Skatteverket i avsnitt 7.3 beskrivna skatteplaneringen motverkas.

Konsekvenser för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna

Förslaget om återföring av avsättningar till periodiseringsfonder bedöms inte ge upphov till några ökade kostnader för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. I stället innebär förslaget att Skatteverket undviker onödiga utredningar om återföring av periodiseringsfonder och att kontrollen underlättas avsevärt.

Förslaget om ändringar av koncernbidrags- och kommissionärsreglerna bedöms inte ha några särskilda effekter för Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna.

Under den tid bestämmelserna om skalbolagsbeskattning har varit i kraft har det kommit in totalt 872 säkerheter rörande skalbolagstransaktioner till Skatteverket. Verkets uppfattning är att det stora flertalet av dessa rör fysiska personer. De föreslagna ändringarna i regelverket om ställande av säkerhet i samband med en fysisk persons inlämnande av en skalbolagsdeklaration innebär att Skatteverket i varje enskilt fall får välja om säkerhet ska krävas eller inte, i stället för att som i dag kräva säkerhet i samtliga fall. En granskning av en skalbolagsdeklaration med efterföljande beslut om huruvida säkerhet ska krävas eller inte, torde i normalfallet vara mindre betungande att hantera än den nuvarande ordningen som kräver hantering och bevakning av inkomna säkerheter. Skatteverkets hanteringskostnader för varje enskilt ärende bör därmed minska.

Antalet begärda säkerheter kan med de nya bestämmelserna förväntas bli avsevärt färre än vad som är fallet i dag. Om en ställd säkerhet inte behöver tas i anspråk ska staten ersätta vad som kan betraktas som skälig kostnad för säkerheten. Av de totalt 872 säkerheter som hanterats av Skatteverket har ersättning lämnats i 608 fall. Ersättningsbeloppet uppgår till totalt ca 3,4 miljoner kronor. Uträknat per säkerhet uppgår ersättningen till 5 600 kronor. Eftersom antalet säkerheter med de nya bestämmelserna kan förväntas bli avsevärt färre, kommer statens kostnader för ersättningar till skattskyldiga att minska betydligt.

Förslaget om beräkning av årets gränsbelopp bör inte ha några särskilda effekter för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna.

Konsekvenser för företag och enskilda

Förslaget om återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder innebär att den administrativa bördan kommer att minska för såväl små som stora företag. Dessutom kommer den praktiska och administrativa hanteringen av periodiseringsfonder att förenklas och Skatteverkets service till de skattskyldiga att kunna förbättras.

För företagens del innebär förslaget till ändringar av koncernbidragsreglerna att deras administrativa börda vid omstruktureringar minskar. Även förslaget rörande kommissionärsförhållanden bör underlätta för berörda företag.

Förslaget om säkerhet i samband med skalbolagsdeklaration påverkar fysiska personer som ska lämna skalbolagsdeklaration i enlighet med bestämmelserna i 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) och innebär att säkerhet endast behöver ställas i de fall Skatteverket begär detta. För de skattskyldiga innebär förslaget alltså i denna del en stor förenkling. Den som inte krävs på säkerhet slipper den hantering som är förknippad med framtagande av säkerhet och den likviditetspåfrestning som kan vara förenad med en bankgaranti. Konsekvenserna för de enskilda blir i detta avseende att deras faktiska och administrativa kostnader minskar.

Förslaget innebär vidare att skalbolagsdeklaration som lämnas av fysisk person ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter avseende köparen av bolaget. I detta avseende innebär förslaget en marginellt ökad administrativ börda.

Förslaget om beräkning av årets gränsbelopp medför en förenkling och förbättring av reglerna. För ägarna av fåmansföretagen innebär förslaget att säljare av andelar av fåmansföretag inte längre har anledning att enbart av skatteskäl lyfta en ofta symbolisk utdelning före avyttring av andelarna i företaget. Köpare av fåmansföretag kan dock uppfatta det som negativt att inte redan under inköpsåret få beräkna gränsbelopp och sålunda under detta år kunna lyfta kapitalbeskattad utdelning. Detta är dock en effekt som måste accepteras då systemet annars ger utrymme för det av Skatteverket i avsnitt 7.3 beskrivna skatteundragandet. Det kan heller inte anses systematiskt felaktigt att årets gränsbelopp inte får utnyttjas av både säljare och köpare under samma år.

9 Författningskommentarer

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

25 a kap.

11 §

Med anledning av att 11 kap. 11 b § skattebetalningslagen (1997:483) upphävs och bestämmelserna i den upphävda paragrafen nu flyttas till 11 kap. 11 a § samma lag, ändras hänvisningen i *första stycket* 3.

30 kap.

7 §

Det nuvarande *andra stycket* i paragrafen flyttas till ett nytt *tredje stycke*. I *andra stycket* tas en bestämmelse in som reglerar ordningsföljden för återföringen av gjorda avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder. Motiven till det nya *andra stycket* finns i avsnitt 4.2.

Tillämpningen av bestämmelsen kan åskådliggöras genom två exempel. Anta att en skattskyldig har gjort avsättningar till periodiseringsfonder under tre år. Avsättningen för år 1 uppgår till 75, år 2 till 150 och år 3 till 100. År 4 har den skattskyldige för avsikt att återföra 75. Förslaget innebär att det inte finns någon annan möjlighet till återföring än att hela avsättningen för år 1 återförs.

Om den skattskyldige år 4 i stället avser att återföra 100 ska hela avsättningen för år 1 återföras, dvs. 75, samt 25 av avsättningen för år 2. Efter denna återföring återstår 125 av det andra årets avsättning. Avsättningen för år 3, dvs. 100, påverkas inte av återföringen.

35 kap.

3 § tredje punkten och 5 §

Genom ändringarna klargörs att koncernbidrag kan lämnas när den kvalificerade ägargemenskap som koncernbidragen förutsätter har bestått sedan dotterföretaget (3 §) respektive mottagaren (5 §) började bedriva

verksamhet av något slag. I det här sammanhanget kan påpekas att endast det förhållandet att ett företag har försetts med erforderligt aktiekapital eller att aktiekapitalet eventuellt genererar ränta, inte i sig kan anses innebära att företaget bedriver någon verksamhet. För att så ska vara fallet krävs en aktivitet av något slag från företagets sida. Motivet för ändringarna finns i avsnitt 5.2.

36 kap.

3 § fjärde punkten

Genom ändringen klargörs att det är möjligt att fördela resultatet mellan ett kommittentföretag och ett kommissionärsföretag om verksamheten har bedrivits på det sätt som förutsätts sedan kommissionärsföretaget började bedriva verksamhet av något slag. Motivet för ändringen finns i avsnitt 5.2.

49 a kap.

13 §

Paragrafen reglerar i vilka situationer undantag från skalbolagsbeskattning ska ske när en fysisk person avyttrat en andel i ett skalbolag. *Punkt 3* ändras till att avse säkerhet i de fall Skatteverket har begärt att sådan ska ställas.

14 §

Lagrummet har upphävts.

Säkerhet behöver enligt bestämmelsen inte ställas om säljaren av en handelsbolagsandel kommit överens med köparen om att ta upp överskott eller dra av underskott som hänför sig till tiden före avyttringen eller tiden före tillträdesdagen samt tar upp kapitalvinster och drar av kapitalförluster vid avyttringen av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter vid samma tidpunkt. Eftersom förslaget innebär att säkerhet endast behöver ställas om Skatteverket begär det, blir stadgandet onödigt. Har säljaren och köparen träffat en sådan överenskommelse torde detta medföra att Skatteverket avstår från sin möjlighet att begära säkerhet enligt 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen i dess föreslagna lydelse.

57 kap.

11 §

I paragrafens *första* och *andra stycke* definieras årets gränsbelopp. I *tredje stycket första meningen* sägs i dag att årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger utdelningen vid utgången av året. En ändring föreslås som innebär att årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. När det gäller transaktioner kring årsskiftet har bl.a. Skatteverket efterlyst ett klarläggande om innebörden av uttrycket beskattningsårets ingång. Uttrycket bör i detta sammanhang tolkas strikt efter sin ordalydelse, vilket innebär att överlåtaren ägt andelarna vid beskattningsårets ingång, om en överlåtelse sker den 1 januari under beskattningsåret. Förvärvaren får då inte beräkna något årets gränsbelopp. Med ägande avses bara direkt ägande av andelar. Motiv för ändringen finns i avsnitt 7.3.

I *tredje stycket andra meningen* anges i dag vad som gäller vid flera utdelningar på samma andel under året. Till följd av ändringen i första meningen blir denna bestämmelse överflödigt liksom bestämmelsen i *tredje meningen* som säger att lönebaserat utrymme bara beräknas för andelar som ägs vid årets ingång.

I *tredje stycket andra meningen* föreslås en ny bestämmelse som innebär att förvärvaren inträder i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp när en andel förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt. Motiv för denna ändring finns i avsnitt 7.4.

11 a §

I paragrafen finns i dag en regel för beräkning av årets gränsbelopp för mottagna andelar vid partiella fissioner. Syftet med regeln är att årets gränsbelopp inte ska kunna utnyttjas mer än en gång i dessa fall. Regeln blir obehövlig om årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Det föreslås därför att paragrafen upphävs.

12 §

I paragrafen anges vad som utgör underlaget för beräkning av årets gränsbelopp. En ändring föreslås som innebär att underlaget för årets gränsbelopp kommer att vara omkostnadsbeloppet vid årets ingång och inte som i dag det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelningen alternativt vid årets utgång.

13 §

I paragrafen behandlas separat utdelningsutrymme, vilket motsvarar skillnaden mellan gränsbeloppet och utdelningen om utdelningen understiger gränsbeloppet.

I *första stycket första meningen* sägs i dag att separat utdelningsutrymme förs vidare till nästa beskattningsår. Om ytterligare utdelning sker under beskattningsåret utgör dock separat utdelningsutrymme gränsbelopp enligt 20 §, vilket framgår av *andra meningen*. I *tredje meningen* sägs att separat utdelningsutrymme utgör gränsbelopp om utdelning sker på en mottagen andel under ett beskattningsår då en partiell fission genomförs. Vid den partiella fissionen har det sparade utdelningsutrymmet fördelats på de mottagna andelarna enligt 15 § andra stycket. Dessa bestämmelser behöver inte ändras. I *fjärde meningen* sägs i dag att separat utdelningsutrymme som beräknats vid utdelning ska utnyttjas vid kapitalvinstberäkningen enligt 21 §. Eftersom det under 21 § föreslås en ändring som innebär att gränsbeloppet ska användas i stället för separat utdelningsutrymme vid beräkning av kapitalvinst, bör fjärde meningen ändras på motsvarande sätt. Se vidare kommentaren till 21 §.

I *andra stycket* sägs i dag att hela gränsbeloppet beräknat vid beskattningsårets utgång ska föras vidare om företaget inte lämnar någon utdelning och att separat utdelningsutrymme ska föras vidare även om andelen under något år inte är kvalificerad. Enligt förslaget till ändringar i 11 § ska årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt. Det blir därför förvillande att

här ange att *beräkningen av gränsbeloppet* ska ske vid årets utgång. Meningen är att det gränsbelopp som finns vid årets utgång ska föras vidare och bli sparat utdelningsutrymme nästa år. Detta gränsbelopp består av två komponenter, årets gränsbelopp samt sparat utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Lagtexten kan lämpligen justeras genom att passusen *beräknat vid beskattningsårets utgång* tas bort. Vidare kan det anges att det gränsbelopp som förs vidare blir sparat utdelningsutrymme nästa år. Om andelen mottagits vid en partiell fission har uppräkning av det sparade utdelningsutrymmet redan skett (jfr prop. 2006/07:2 s. 76 f.), varefter det sparade utdelningsutrymmet fördelats enligt 15 § andra stycket. Det bör därför anges att ytterligare uppräkning inte bör ske.

I *tredje stycket* finns bestämmelser som säger vad som gäller vid avyttring i de fall utdelning inte skett. I sådana fall beräknas enligt gällande regler inte något årets gränsbelopp utan i stället räknas eventuellt sparat utdelningsutrymme upp med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. Det sparade utdelningsutrymmet utnyttjas vid kapitalvinstberäkningen enligt 21 §. Detta gäller dock inte om andelen mottagits vid en partiell fission. I sådana fall har uppräkning redan skett. Eftersom det under 21 § föreslås en ändring som innebär att gränsbeloppet sätts i stället för sparat utdelningsutrymme vid beräkning av kapitalvinst, blir bestämmelserna i tredje stycket överflödiga.

21 §

I paragrafen anges hur kapitalvinst på en kvalificerad andel ska beskattas. Ändringar föreslås så att gränsbeloppet ska få användas vid kapitalvinstberäkningen i stället för sparat utdelningsutrymme. Anledningen är att reglerna bör utformas så att en säljare av kvalificerade andelar inte av skatteskäl stimuleras att lyfta en mindre, ofta symbolisk, utdelning före försäljningen av aktierna för att kunna utnyttja årets gränsbelopp. Förslaget motiveras närmare i avsnitt 7.3.

Följande exempel belyser hur reglerna ska tillämpas. A innehar samtliga 100 aktier i AB X som anskaffats för 1 000 000 kronor. Aktierna är kvalificerade. Det sparade utdelningsutrymmet uppgår till 40 000 kronor. Under året före beskattningsåret har löner utbetalats med 2 500 000 kronor. A:s lön var 750 000 kronor. Hälften av aktierna säljs för 2 000 000 kronor till utomstående. Kapitalvinsten uppgår till $(2\,000\,000 - 500\,000 =) 1\,500\,000$ kronor. Statslåneräntan antas vara 4 procent. A har inte lyft någon utdelning under före försäljningen. Årets gränsbelopp är anskaffningsvärdet 1 000 000 kronor x statslåneräntan 4 procent ökad med 9 procentenheter eller 130 000 kronor + lönebaserat utrymme $(0,25 \times 2\,500\,000 =) 625\,000$ kronor = 755 000 kronor, varav hälften eller 377 500 kronor belöper på de sålda aktierna. Sparat utdelningsutrymme uppgår till 40 000 kronor x uppräknat med statslåneräntan 4 procent ökad med 3 procentenheter = 42 800 kronor, varav hälften eller 21 400 kronor belöper på de sålda aktierna. Gränsbeloppet för sålda aktier blir 398 900 kronor.

Av kapitalvinsten kommer gränsbeloppet om 398 900 kronor att beskattas med 20 procent. Återstående del av kapitalvinsten $(1\,500\,000 - 398\,900 =) 1\,101\,100$ kronor kommer att beskattas med hälften i inkomstslaget kapital med 30 procent och med hälften i inkomstslaget

tjänst enligt övergångsbestämmelserna punkt 2 och 6 till lagen (2007:1251) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) om avyttringen sker före ingången av 2010. Om avyttringen sker senare beskattas hela beloppet om 1 101 100 kronor i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 21 § IL.

Gränsbelopp att föra vidare till nästa år för återstående 50 aktier som sparats utdelningsutrymme enligt 13 § andra stycket eller att utnyttja vid utdelning enligt 20 § blir 398 900 kronor.

Övergångsbestämmelserna till lagen (2005:1136) om ändring i inkomstskattelagen

I *punkten 5* finns i dag en bestämmelse som reglerar vad som gäller vid kapitalvinstberäkning enligt 57 kap. 21 § om det enligt *punkten 3* finns ett separat lättnadsutrymme från det upphävda 43 kap. kvar att utnyttja under åren 2006–2010 och detta lättnadsutrymme överstiger separat utdelningsutrymme. I sådana fall ska bestämmelserna i 57 kap. 21 § tillämpas på kapitalvinst som överstiger separat lättnadsutrymme. Eftersom det i 57 kap. 21 § föreslås en ändring som innebär att gränsbeloppet sätts i stället för separat utdelningsutrymme vid beräkning av kapitalvinst, bör motsvarande ändring ske här.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering. I fråga om avyttringar av andelar i skalbolag tillämpas de nya bestämmelserna på avyttringar som sker efter den 31 december 2008. Äldre bestämmelser gäller för avyttringar före ikraftträdandet.

9.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

8 c §

Bestämmelsen reglerar vad en skalbolagsdeklaration ska innehålla. Vissa redaktionella ändringar av lagtexten föreslås och första och andra stycket sammanförs därvid i ett stycke. Ändringen i sak innebär att uppgifter om köparens identitet ska lämnas också i de fall då säljaren är en fysisk person.

Med nödvändiga identifikationsuppgifter avses i normalfallet fullständiga namnuppgifter respektive firmanamn, organisationsnummer eller personnummer och adressuppgifter.

11 kap.

11 a §

Bestämmelserna i denna paragraf om säkerhet i samband med skalbolagsdeklaration finns i nuvarande 11 kap. 11 a och 11 b §§.

Första stycket är nytt och hämtas i delar från 11 kap. 11 b § första stycket. Har en skalbolagsdeklaration lämnats in får Skatteverket begära säkerhet för den obetalda skatten. Detta gäller oavsett om skalbolagsdeklarationen lämnas av en juridisk eller en fysisk person. Den valmöjlighet som Skatteverket har att kräva säkerhet när juridiska personer lämnar skalbolagsdeklaration utsträcks således till att även gälla för fysiska personer. Samma överväganden ska göras även för fysiska personer på grundval av de i skalbolagsdeklarationen lämnade uppgifterna. En omständighet som ska vägas in är vem som förvärvar skalbolaget. Finns det någon tveksamhet kring förvärvarens avsikter med skalbolaget är det en fråga som måste vägas in när verket ska bedöma om säkerhet ska ställas. Konsekvensen av att verket inte begär säkerhet är att säljaren blir subsidiärt ansvarig för bolagets obetalda skatt. Fråga om vem som är säljare är således också en avgörande omständighet som ska vägas in vid bedömningen om säkerhet ska krävas. Är säljarens betalningsmöjligheter goda är detta en omständighet som talar för att säkerhet inte är nödvändig.

Andra stycket anger hur storleken på begärd säkerhet ska fastställas och motsvarar i allt väsentligt 11 kap. 11 a § första stycket och 11 b § andra stycket. Andra och tredje meningen avser beräkningen när skalbolaget är ett handelsbolag. Det har inte ansetts nödvändigt att i lagtexten precisera att dessa situationer endast kan uppkomma när det är en fysisk person som är säljare. Detta följer i stället av 25 a kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) jämförd med 49 a kap. 4 § första stycket samma lag.

Tredje stycket motsvarar oförändrat 11 kap. 11 a § andra stycket och 11 b § tredje stycket.

Fjärde stycket är nytt och motsvarar 11 kap. 11 b § fjärde stycket. Bestämmelsen innebär att ett subsidiärt betalningsansvar inträder för säljaren av andelen i det fall Skatteverket avstår från att begära säkerhet. Detta gäller oavsett om säljaren är en juridisk eller en fysisk person.

11 b §

Paragrafen upphävs och bestämmelserna förs i tillämpliga delar över till 11 kap. 11 a §.

12 §

Paragrafen reglerar hur en säkerhet ska vara beskaffad och hur en sådan ska hanteras. Hänvisningarna till 11 kap. 11 b § och till bestämmelser i inkomstskattelagen utgår och hänvisning sker i stället till 11 kap. 11 a § som är det lagrum som reglerar frågan om säkerhet i fråga om såväl juridisk som fysisk persons avyttring av skalbolag.

12 kap.

8 c §

Första stycket ändras i förtydligande syfte. Lagrummet reglerar det subsidiära betalningsansvar som blir följden av att Skatteverket avstått från att begära säkerhet enligt 11 kap. 11 a §. Hänvisningen till 11 kap. 11 b § ändras till 11 a §. Ett subsidiärt ansvar uppkommer för den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarätten. Således kan både juridiska och fysiska personer omfattas av det subsidiära ansvaret. Ansvaret omfattar företagets eller delägarens slutliga skatt. Om skal-

bolaget är ett aktiebolag är det företags slutliga skatt som avses och om det är ett handelsbolag är det deläggarens skatt som avses. Den som avyttrat andelen svarar dock högst för ett belopp som motsvarar storleken på den säkerhet som skulle ha ställts om sådan hade begärts. Förslaget motiveras närmare i avsnitt 6.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas i fråga om avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 31 december 2008. De upphävda bestämmelserna och bestämmelserna i sina äldre lydelse tillämpas i fråga om avyttringar som skett före ikraftträdandet.

Lagförslaget (delvis) i promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder Bilaga 1

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 30 kap. 7 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

30 kap.

7 §

Avdrag för avsättning till en periodiseringsfond skall återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänförs sig till. Om taxering på grund av förlängning av räkenskapsår inte sker det sjätte taxeringsåret, skall avdraget återföras senast det följande taxeringsåret.

I 8-10 §§ finns bestämmelser om att avdragen för avsättningarna i vissa fall skall återföras tidigare och i 11-14 §§ om att periodiseringsfonderna i vissa fall får föras över till annan näringsverksamhet i stället för att avdragen återförs.

*Om återföring av avdrag
för avsättning till
periodiseringsfond sker skall
ett tidigare gjort avdrag för
avsättning till periodiserings-
fond återföras före ett senare
gjort avdrag.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Bestämmelsen skall tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

Förteckning över remissinstanser till promemorian Ändringar av skattebeslut i efterhand samt återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder (Fi 2006/2548)

Efter remiss har yttranden över Skatteverkets promemoria kommit in från Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Finansinspektionen, Riksrevisionen, Ekobrottsmyndigheten, Bolagsverket, Stockholms handelskammare, Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Sveriges Byggindustrier, FAR, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Svensk Industrieförening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund, Fastighetsägarna i Sverige, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Försäkringsförbundet, Företagarförbundet, Bokföringsnämnden och Fondbolagens förening.

Finansbolagens förening, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska handelskammareförbundet och Svenska Revisorsamfundet (SRS) har inte svarat.

Lagförslagen i promemorian Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m. (Fi2008/2590)

Bilaga 3

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹⁷

dels att 49 a kap. 14 § ska upphöra att gälla,

dels att 25 a kap. 11 §, 35 kap. 3 och 5 §§, 36 kap. 1 och 3 §§, 49 a kap. 13 § samt 57 kap. 11 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 35 kap. 7 a §, och närmast före 35 kap. 7 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 a kap.

11 §¹⁸

Skalbolagsbeskattning enligt 9 § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrrätten hänförs till tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 10 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483),

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

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

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

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

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

35 kap.

3 §¹⁹

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,

2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i självdeklarationen vid samma års taxering,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag,

3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

¹⁷ Senaste lydelse av 49 a kap. 14 § 2002:536.

¹⁸ Senaste lydelse 2007:1419.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:224.

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,

5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänförs till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och

6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

5 §²⁰

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva näringsverksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterföretag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion ska anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag men inte i andra fall.

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett annat svenskt aktiebolag än ett helägt dotterföretag ska dras av, om de förutsättningar som anges i 3 § 1, 2, 4 och 5 är uppfyllda och om ägarförhållandena under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan mottagaren började bedriva verksamhet av något slag har varit sådana att mottagaren genom fusioner mellan moderföretag och dotterföretag har kunnat gå upp i moderföretaget. Fusion ska anses kunna äga rum när ett moderföretag äger mer än 90 procent av aktierna i ett dotterbolag men inte i andra fall.

Beloppsbegränsning

7 a §

Vid tillämpningen av detta kapitel gäller att avdrag för koncernbidrag inte får göras med ett belopp som överstiger ett positivt resultat hos givaren före bidraget.

36 kap.

1 §

Om ett kommissionärsföretag bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott,

Om ett kommissionärsföretag bedriver en näringsverksamhet för ett kommittentföretags räkning, får kommittentföretaget ta upp överskottet av kommissionärsverksamheten eller, om det uppkommer ett underskott,

²⁰ Senaste lydelse 2000:1341.

dra av detta om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.

dra av detta *underskott till den del det motsvaras av ett överskott hos kommittentföretaget*, om förutsättningarna i detta kapitel är uppfyllda.

Bilaga 3

Resultatet av kommissionärsverksamheten ska hos kommittentföretaget behandlas som om företaget självt hade bedrivit näringsverksamheten.

3 §²¹

Om kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamhet för ett enda kommittentföretags räkning, får överskottet eller underskottet av kommissionärsverksamheten tas upp respektive dras av hos kommittentföretaget under förutsättning att

1. kommissionärsförhållandet är grundat på ett skriftligt avtal,
2. kommissionärsföretaget bedriver kommissionärsverksamheten uteslutande för kommittentföretagets räkning,

3. kommissionärsföretaget under beskattningsåret inte bedriver näringsverksamhet i nämnvärd omfattning vid sidan av kommissionärsverksamheten,

4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i detta kapitel under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva *näringsverksamhet* av något slag,

4. verksamheten har bedrivits på det sätt som anges i detta kapitel under båda företagens hela beskattningsår eller sedan kommissionärsföretaget började bedriva *verksamhet* av något slag,

5. beskattningsåret för båda företagen slutar vid samma tidpunkt, och

6. båda företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. om de hade lämnat sådant till det andra företaget under beskattningsåret.

Om kommissionärsföretaget är ett sådant utländskt bolag eller svenskt företag som avses i 2 a §, ska vid prövning av förutsättningarna i första stycket 3 och 4 vad som sägs om kommissionärsföretaget i stället gälla det utländska bolagets eller det svenska företagets driftställe i Sverige. Vid prövning av förutsättningen i första stycket 6 ska kommissionärsverksamheten anses ingå i båda företagens verksamhet.

49 a kap.

13 §²²

Bestämmelserna i 11 § ska inte tillämpas om

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

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

3. säkerhet ställs enligt 3. säkerhet ställs *om sådan har*

²¹ Senaste lydelse 2000:1341.

²² Senaste lydelse 2007:1419.

bestämmelserna i 11 kap. 12 § *begärts* enligt bestämmelserna i 11 kap. 11 a § skattebetalningslagen. Bilaga 3

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår avslutats vid tidpunkten för avyttringen eller, i fråga om handelsbolag, vid avyttringen eller tillträdet. Företagets avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond ska anses ha återförts. Om det är en andel i ett handelsbolag som har avyttrats, ska säljaren ta upp så stor del av handelsbolagets överskott eller underskott samt kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av handelsbolagets näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som belöper sig på den avyttrade andelen.

Första och andra styckena gäller även företag i intressegemenskap.

57 kap.

11 §²³

Årets gränsbelopp är

1. ett belopp som motsvarar två inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, eller

2. summan av

– underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter, och

– för andelar i fåmansföretag eller företag som avses i 6 § lönebaserat utrymme enligt 16–19 §

För tillgångar som avses i 2 § andra stycket ska statslåneräntan i stället ökas med en procentenhet. Bestämmelserna i första stycket 1 och i 16–19 §§ gäller inte för sådana tillgångar.

Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar sker under året på samma andel, ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället.

Bestämmelserna i 16–19 §§ tillämpas bara för andelar som ägdes vid årets ingång.

Årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger en andel vid utdelningstillfället eller, om utdelning inte sker, den som äger andelen vid utgången av året. Om flera utdelningar sker under året på samma andel, ska årets gränsbelopp tillgodoräknas den som äger andelen vid första utdelningstillfället.

Årets gränsbelopp beräknas bara för andelar som ägdes vid årets ingång. *För andelar som förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt inträder förvärvaren i den tidigare ägarens situation i fråga om beräkning av årets gränsbelopp.*

²³ Senaste lydelse 2007:419.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering. I fråga om avyttringar av andelar i skalbolag tillämpas de nya bestämmelserna på avyttringar som sker efter den 31 december 2008.

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)²⁴

dels att 11 kap. 11 b § ska upphöra att gälla,

dels att 10 kap. 8 c §, 11 kap. 11 a och 12 §§ samt 12 kap. 8 c § ska ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap

8 c §²⁵

En skalbolagsdeklaration *skall* innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

När bestämmelsen i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas, skall skalbolagsdeklarationen innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen. I de fall som avses i 25 a kap. 11 § inkomstskattelagen skall även nödvändiga identifikationsuppgifter lämnas för den som förvärvat andelen.

En skalbolagsdeklaration *ska* innehålla de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

En skalbolagsdeklaration ska även innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den som avyttrat andelen och för den som förvärvat andelen.

11 kap.

11 a §²⁶

Om en skalbolagsdeklaration som avses i 25 a kap. 11 § eller 49 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) har lämnats får Skatteverket begära att säkerhet ställs. Vid prövningen ska beaktas tidigare ställd säkerhet enligt dessa bestämmelser. Ansvar enligt 12 kap. 8 c § ska beaktas på samma sätt.

Storleken av en sådan säkerhet som avses i 49 a kap. 13 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) skall i ett särskilt beslut bestämmas till summan av

Storleken av en sådan säkerhet som avses i första stycket ska i ett särskilt beslut bestämmas till summan av företagets obetalda inkomstskatt för närmast före-

²⁴ Senaste lydelse av 11 kap. 11 b § 2003:664.

²⁵ Senaste lydelse 2003:227.

²⁶ Senaste lydelse 2002:538.

företagets obetalda inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår och 28 procent av det överskott som har redovisats i *en skalbolagsdeklaration enligt 10 kap. 8 a §*. I fråga om handelsbolag *skall* säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag *skall* storleken av säkerheten dock beslutas till 40 procent av överskottet.

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in, *skall* kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

gående beskattningsår och 28 procent av det överskott som har redovisats i *skalbolagsdeklarationen*. I fråga om handelsbolag *ska* säkerheten bara avse överskottet i skalbolagsdeklarationen. Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag *ska* storleken av säkerheten dock beslutas till 40 procent av överskottet.

Om flera skalbolagsdeklarationer lämnas in, *ska* kompletterande säkerhet ställas för den ökning av överskottet som redovisas i förhållande till en tidigare deklaration.

Om Skatteverket inte begär att säkerhet ställs, gäller bestämmelserna i 12 kap. 8 c §.

12 §²⁷

En sådan säkerhet som avses i *11 b eller i 49 a kap. 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)* *skall* vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av *11 a eller 11 b §*. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten *skall* ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt *skall* bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, *skall* skälig kostnad för

En sådan säkerhet som avses i *11 a § ska* vara en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse och avse det belopp som bestämts med stöd av *11 a §*. Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Har flera säkerheter ställts och överstiger säkerheterna den slutliga skatten *ska* ianspråktagandet av säkerheterna fördelas efter skälig grund. I övrigt *ska* bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket.

Om säkerheten inte behöver tas i anspråk, *ska* skälig kostnad för

²⁷ Senaste lydelse 2004:435.

ställd säkerhet ersätts av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt, m.m. *skall* tillämpas.

ställd säkerhet ersätts av staten. Bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt, m.m. *ska* tillämpas.

Bilaga 3

12 kap.

8 c §²⁸

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar-rätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts.

Säkerhet som anges i 11 kap. 12 § *skall* tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav enligt första stycket ställs mot någon som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar-rätten.

Om Skatteverket inte har begärt sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 a §, är den som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar-rätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företags slutliga skatt, dock högst med det belopp för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan hade begärts. *Om det avyttrade företaget är ett handelsbolag är det i stället den som avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen som är skyldig att betala skatten.*

Säkerhet som anges i 11 kap. 12 § *ska* tas i anspråk för företagets slutliga skatt innan krav enligt första stycket ställs mot någon som avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägar-rätten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas i fråga om avyttringar av andelar i skalbolag som sker efter den 31 december 2008.

²⁸ Senaste lydelse 2003:664.

Förteckning över remissinstanserna till promemorian Vissa förenklingar på företagsskatteområdet, m.m.

Efter remiss har yttrande över departementspromemorian avgetts av Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Skåne län, Skatteverket, Verket för näringslivsutveckling (Nutek), Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Sveriges advokatsamfund, FöretagarFörbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, FAR SRS, Näringslivets regelnämnd.

Stockholms handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna i Sverige, Svensk Industriförening har hänvisat till yttrande från Näringslivets skattedelegation.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Företagarna, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO).