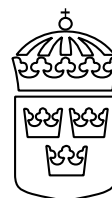


# Regeringens proposition 2016/17:7



## Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission

Prop.  
2016/17:7

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 22 september 2016

*Stefan Löfven*

*Magdalena Andersson*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås det att reglerna om beskattningsinträde genom fusion och fission ändras. Förslaget rör dels beräkningen av anskaffningsvärde för lager av finansiella instrument, dels det belopp vissa förpliktelser som utgör finansiella instrument ska värderas till.

Enligt förslaget ska som anskaffningsvärde för lager som får värderas till verkligt värde anses det verkliga värdet vid beskattningsinträdet. För lager som inte får värderas till verkligt värde ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen i det överlåtande företaget om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska i stället det värde som tillgången skulle ha haft om beskattning skett i samband med fusionen eller fissionen ligga till grund för den svenska beskattningen.

Enligt förslaget ska vidare sådan förpliktelse som utgör ett finansiellt instrument och som inte får värderas till verkligt värde värderas till det belopp som den har tagits upp till vid beskattningen i det överlåtande företaget om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska förpliktelsen i stället värderas till det värde som den skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning hade skett i samband med fusionen eller fissionen.

I propositionen föreslås även att det återinförs ett krav på att ett värdepapper definitivt ska förlora sitt värde för att det ska anses avyttrat när företaget som gett ut värdepapperet upplöses genom fusion eller fission.

Prop. 2016/17:7

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

I propositionen föreslås dessutom en ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) med anledning av förslaget att införa ett system med tonnagebeskattning.

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	5
2	Lagtext .....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) .....	10
3	Ärendet och dess beredning .....	12
3.1	Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission .....	12
3.2	Ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) .....	12
4	Gällande rätt .....	13
4.1	Allmänt om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde .....	13
4.2	Lager av finansiella instrument .....	14
5	Anskaffningsvärde för lager av finansiella instrument och värdering av vissa förpliktelser som är finansiella instrument vid beskattningsinträde genom fusion eller fission .....	17
6	När ett värdepapper som har getts ut av ett företag som upplöses genom fusion eller fission ska anses avyttrat .....	25
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	27
8	Konsekvensanalys .....	27
9	Ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) med anledning av förslaget att införa ett system med tonnagebeskattning .....	29
10	Författningskommentar .....	30
10.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	30
10.2	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) .....	33
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Ändrade regler om beskattningsinträde genom fusion eller fission .....	34
Bilaga 2	Lagförslagen i promemorian Ändrade regler om beskattningsinträde genom fusion eller fission .....	35
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna såvitt avser promemorian Ändrade regler om beskattningsinträde genom fusion eller fission .....	39
Bilaga 4	Lagrådets yttrande .....	40
Bilaga 5	Lagförslag i promemorian Växa-stöd för den första anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare i nu relevanta delar .....	41

Prop. 2016/17:7	Bilaga 6	Förteckning över remissinstanserna såvitt avser promemorian Växa-stöd för den första anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare .....	43
	Bilaga 7	Lagrådets yttrande .....	44
		Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 september 2016 .....	45

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2016/17:7

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs att 20 a kap. 1, 3, 7 och 8 §§ och 44 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt proposition Föreslagen lydelse  
2015/16:127*

### 20 a kap.

#### 1 §

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid *beskattningsinträdet* om

1. en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet inte har beskattats på grund av att personen inte har varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skattskyldighet inträder,

2. inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

3. verksamheten bedrivs av en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster och delägaren inte varit skattskyldig för personens inkomst omedelbart före beskattningsåret,

4. inkomsten har varit undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och undantaget upphör,

5. en tillgång eller förpliktelse förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här,

6. en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige, eller

7. verksamheten har varit tonnagebeskattad enligt 39 b kap. och tonnagebeskattningen upphör.

Vid tillämpning av första stycket 6 ska vad som sägs om anskaffningsvärde i 3 §, anskaffningsutgift, förbättringsutgift och innehavsår i 4 §, anskaffnings-

Vid tillämpning av första stycket 6 ska vad som sägs om anskaffningsvärde och beskattning i 3 §, anskaffningsutgift, förbättringsutgift och innehavsår i 4 §,

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

utgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget. anskaffningsutgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte på verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3§

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

*Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 6 ska dock som anskaffningsvärde för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554) anses det verkliga värdet. För tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 årsredovisningslagen ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning hade skett. Vid tillämpning av detta stycke ska finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket ingår i lagret behandlas som lagertillgångar.*

*Andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som*

*innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna.*

7 §

Om överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat, ska tillgången anses ha anskaffats för detta belopp. Detta gäller dock bara om den andra staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller näringsverksamheten.

*Första stycket gäller inte om tillgångens värde bestäms enligt 3 § andra stycket.*

8 §

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

*Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 6 ska en sådan förpliktelse som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 4–6 årsredovisningslagen (1995:1554) värderas till det belopp som den har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska förpliktelsen värderas till det belopp som den skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning hade skett.*

*Andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som förpliktelsen ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella förpliktelsen.*



Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,

2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller

3. upplöses genom fusion eller fission.

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,

2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller

3. upplöses genom fusion eller fission *och värdepapperet därigenom definitivt förlorar sitt värde.*

Vid sådana konkurser som avses i första stycket 1 ska en kapitalförlust alltid anses definitiv när företaget försätts i konkurs.

Av 37 kap. 29 § första stycket framgår att bestämmelsen i första stycket 3 inte gäller värdepapper som innehas av det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
  2. Lagen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs att 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 27 kap.

#### 1 §<sup>1</sup>

Sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Sekretess gäller vidare

1. i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen,

2. hos kommun eller landsting för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatterättsnämnden har lämnat i ett ärende om förhandsbesked i en skatte- eller taxeringsfråga, och

3. hos Försäkringskassan för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg, återkallelseavgift och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3, 4 eller 6 §.

För uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år. För uppgift om avgift enligt lagen om avgift till registrerat trossamfund gäller dock sekretessen i högst sjuttio år.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1427.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

## 3 Ärendet och dess beredning

### 3.1 Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission

Nuvarande regler i 20 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229) kan leda till dubbelbeskattning när beskattningsinträde till Sverige sker genom fusion eller fission. Härigenom finns det en risk för att reglerna motverkar affärsmässigt motiverade gränsöverskridande omstruktureringar. Nordea Bank AB publ. har uppmärksammat detta och den 15 januari 2016 lämnat en hemställan till Finansdepartementet (Fi2015/05563/S1). Banken anför att tillgångar och förpliktelser vid beskattningsinträde genom fusion eller fission bör anses ha anskaffats för de värden som tillgångarna och förpliktelserna skattemässigt har tagits upp till i den utländska staten.

Inom Finansdepartementet har därefter en promemoria utarbetats med förslag om att reglerna om beskattningsinträde genom fusion och fission ändras. I promemorian föreslås även ändrade regler när det gäller avyttringstidpunkten för värdepapper vid utgivande företags upplösning genom fusion eller fission. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2016/01138/S1).

I denna proposition behandlas promemorians förslag.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 26 maj 2016 att inhämta Lagrådets yttrande över lagförslag som är likalydande med propositionens lagförslag. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har lämnat förslagen utan erinran.

### 3.2 Ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Den 19 maj 2016 beslutade regeringen propositionen Ett svenskt tonnagebeskattningssystem (prop. 2015/16:127). I propositionen föreslås att ett system med tonnagebeskattning införs i Sverige. Under beredningen av propositionen uppmärksammades att 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) sannolikt behöver kompletteras med anledning av förslaget. Något sådant förslag hade emellertid inte varit föremål för beredning, varför regeringen förklarade att man avsåg att återkomma till frågan i ett senare lagstiftningsärende. Inom Finansdepartementet har därefter en promemoria utarbetats med bl.a. förslag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen. Promemorians lagförslag i denna del finns i *bilaga 5*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2016/01152/S1).

### Lagrådet

Regeringen beslutade den 26 maj 2016 att inhämta Lagrådets yttrande över lagförslag som är likalydande med propositionens lagförslag. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 7*. Lagrådet har lämnat förslaget utan erinran.

## 4 Gällande rätt

### 4.1 Allmänt om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde

Reglerna om beräkning av anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde finns i 20 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Av reglerna följer vilket värde som tillgångar och förpliktelser ska tas upp till när de förs in till den svenska skattejurisdiktionen.

Reglerna är tillämpliga i sex olika situationer av beskattningsinträde (20 a kap. 1 § IL). De fem första situationerna avser situationer när tillgångar och förpliktelser förs in i den svenska skattejurisdiktionen utan äganderättsövergång. Den sjätte situationen däremot avser situation där äganderättsövergång äger rum. Den första situationen innebär att skattskyldighet inträder för en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet som inte tidigare har beskattats. Den andra situationen innebär att inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska tas upp till beskattning eftersom delägaren blivit skattskyldig i Sverige för verksamheten. Den tredje situationen innebär att en delägare av en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster ska ta upp inkomsten till beskattning om skattskyldighet för personens inkomst inte förelåg omedelbart före beskattningsåret. Den fjärde situationen innebär att inkomst som tidigare varit undantagen från beskattning i enlighet med ett skatteavtal ska tas upp till beskattning eftersom undantaget i skatteavtalet upphör. Den femte situationen innebär att en tillgång eller förpliktelse förs över till en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst beskattas i Sverige från samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas här. Den sjätte och sista situationen innebär att en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige. Med fusion avses en ombildning där samtliga tillgångar och förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) tas över av ett annat företag (det övertagande företaget) och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation (37 kap. 3 § IL). Med fission avses en ombildning där samtliga tillgångar och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) tas över av två

eller flera andra företag (de övertagande företagen) och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation (37 kap. 5 § IL).

Beräkningen av anskaffningsvärde respektive anskaffningsutgift skiljer sig för olika slag av tillgångar. Som anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar ska anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet vid beskattningsinträdet (20 a kap. 3 § IL). Med anskaffningsvärde och verkligt värde avses detsamma som i 17 kap. 2 § IL som i sin tur hänvisar till årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, förkortad ÅRKL, samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. I fråga om tillgångar som är föremål för värdeminskingsavdrag ska dessa anses anskaffade för anskaffningsutgiften minskad med värdeminskingsavdrag beräknade utifrån vissa procentsatser (20 a kap. 4 § IL). Anskaffningsvärdet får dock inte beräknas till högre belopp än marknadsvärdet eller lägre belopp än noll. Övriga tillgångar än de ovan nämnda ska anses vara anskaffade till det lägsta av anskaffningsutgiften ökat med förbättringsutgifter och marknadsvärdet (20 a kap. 5 § IL). Om marknadsvärdet är lägre ska tillgången i stället anses anskaffade för marknadsvärdet. Om en tillgång har förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning eller på liknande sätt, ska tillgången vid tillämpningen anses ha förvärvats genom närmast föregående köp, byte eller liknande förvärv (20 a kap. 6 § IL).

Om överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat ska tillgången anses ha anskaffats för detta belopp (20 a kap. 7 § IL). Denna bestämmelse tillämpas bara om den andra staten ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte vad gäller den aktuella tillgången.

Även förpliktelser ska värderas vid beskattningsinträde. Förpliktelser ska värderas till det belopp varmed de enligt en marknadsmässig bedömning belastar verksamheten vid beskattningsinträdet (20 a kap. 8 § IL). De får dock inte tas upp till ett lägre belopp än vad de tagits upp till i räkenskaperna.

## 4.2 Lager av finansiella instrument

Finansiella instrument som innehas av företag som bedriver handel med värdepapper utgör skattemässigt lager. Det innebär att det inte görs någon särskild resultatberäkning för varje enskild transaktion. Det skattemässiga resultatet beräknas i stället för lagret som helhet utifrån alla transaktioner som har genomförts under året. Resultatberäkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2 § IL). Det innebär att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till i enlighet med god redovisningssed, om inget annat framgår av inkomstskattelagen. Vidare ska hänsyn tas till in- och utgående balans av lagret.

Lager i allmänhet värderas enligt den s.k. lägsta värdets princip vilket innebär att det tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). I 17 kap. 4 § IL finns en alternativ regel som innebär att lagret får tas upp till 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet. Denna regel får dock inte tillämpas på bland annat lånefordringar.

För lager av sådana finansiella instrument som får värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL finns särskilda skattemässiga värderingsregler i 17 kap. 19–20 c §§ IL. Som huvudregel ska de finansiella instrumenten tas upp till det verkliga värdet. Den skattskyldige får emellertid i stället ta upp lagret till det samlade anskaffningsvärdet om samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap tar upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Enligt årsredovisningslagen kan finansiella instrument redovisas enligt två olika principer. Den ena innebär en värdering som grundar sig på anskaffningsvärdet, den andra en värdering till verkligt värde. Såvitt gäller företag som omfattas av ÅRKL gäller att finansiella instrument ska tas upp till verkligt värde om det är förenligt med 4 kap. 14 a § ÅRL (4 kap. 2 § 6 ÅRKL).

När det gäller värdering som grundar sig på anskaffningsvärdet utgår årsredovisningslagen från att företagets tillgångar delas upp i två kategorier, anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Olika värderingsprinciper tillämpas beroende på vilket kategori det finansiella instrumentet tillhör. Detta beror i sin tur på syftet med innehavet. Om det finansiella instrumentet är avsett att innehas under en längre tidsperiod ska det värderas enligt bestämmelserna om anläggningstillgångar. Finansiella instrument som innehas kortsiktigt, t.ex. för handelsändamål, värderas i stället enligt bestämmelserna om omsättningstillgångar. Bestämmelserna om värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar är generellt utformade och tar inte särskilt sikte på finansiella instrument.

När det gäller värdering till verkligt värde av finansiella instrument finns särskilda bestämmelser om detta i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL. Sålunda följer att finansiella instrument värderas till sitt verkliga värde, om inte annat särskilt anges. Detta värde bestäms på grundval av instrumentets marknadsvärde. Bestämmelserna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde baserar sig på ett genomförande av ett EU-direktiv som i sin tur har tillkommit för att göra det möjligt att tillämpa internationella redovisningsprinciper (se prop. 2002/03:121).

Reglerna i årsredovisningslagen fylls ut av kompletterande normgivning. I Bokföringsnämndens allmänna råd finns regler om värdering av finansiella instrument, såvitt gäller aktiebolag, i BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) och i BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3). Reglerna i K2 medger endast värdering som grundar sig på anskaffningsvärdet. I K3 är båda principerna tillåtna.

I noterade bolag tillämpas internationella redovisningsstandarder i koncernredovisningen. Detta regleras i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. För närvarande innebär detta att

finansiella instrument värderas med tillämpning av IAS 39. Denna standard kan antas bli ersatt med en ny standard, IFRS 9. I juridisk person tillämpas, såvitt gäller noterade bolag, en standard utgiven av Rådet för finansiell rapportering, RFR 2 Redovisning för juridiska personer. I denna anges vissa undantag och tillägg vid tillämpningen av IAS 39. Undantagen föranleds av konflikter med svensk lag eller har tillkommit därför att de försätter företaget i en annan skattesituation jämfört med andra svenska företag som tillämpar annan normgivning än IAS 39.

Utöver bestämmelser i lag och rådets rekommendationer påverkas utformningen av finansiella rapporter för kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag av föreskrifter och allmänna råd från Finansinspektionen.



5      **Anskaffningsvärde för lager av  
finansiella instrument och värdering av  
vissa förpliktelser som är finansiella  
instrument vid beskattningsinträde  
genom fusion eller fission**

Prop. 2016/17:7

**Regeringens förslag:** Vid beskattningsinträde genom fusion eller fission ska följande gälla. Som anskaffningsvärde för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen ska anses det verkliga värdet. För lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 årsredovisningslagen ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen om beskattningen har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet hade skett. Finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket inkomstskattelagen ingår i lagret ska behandlas som lagertillgångar.

En förpliktelse som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 4–6 årsredovisningslagen ska värderas till det belopp som den har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska förpliktelsen värderas till det belopp som den skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet hade skett.

De föreslagna ändringarna gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna eller förpliktelserna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella tillgången eller förpliktelsen.

Om både 20 a kap. 3 § andra stycket och 7 § inkomstskattelagen är tillämpliga vid ett beskattningsinträde ska bara bestämmelserna i 3 § tillämpas.

**Promemorians förslag:** Promemorians förslag överensstämmer med regeringens förslag såvitt avser beskattningsinträde för lagertillgångar och förpliktelser som avses i 4 kap. 14 b § årsredovisningslagen (1995:1554), förkortad ÅRL. Promemorians förslag innehöll dock en ändring för tillgångar och förpliktelser som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 7. För lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a §, 14 b § första stycket 7 och 14 c § ÅRL föreslogs i promemorian att de skulle värderas på samma sätt som lagertillgångar i 14 b § första stycket 1–6 samma kapitel. I promemorian föreslogs vidare att bestämmelserna om beskattningsinträde för förpliktelser som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–6

ÅRL skulle gälla för samtliga förpliktelser. I promemorian föreslogs ingen bestämmelse om att 20 a kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska ha företräde framför 7 § samma kapitel.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot det remitterade förslaget.

*Skatteverket* tillstyrker förslaget att ändra 20 a kap. 3 och 8 §§ IL men anser att det bör begränsas för att minska risken för att reglerna kommer att utnyttjas. De föreslagna ändringarna bör endast tillämpas när det överlåtande företaget beskattats för en period som avslutats i nära samband med ett beskattningsinträde genom en fusion eller fission. Lagförslagen bör vidare inskränkas till att endast avse beskattningsinträde för finansiella tillgångar som är lagertillgångar hos såväl det överlåtande som det förvärvande företaget och att samma redovisningsprinciper och värderingsprinciper tillämpas för egendomen hos båda företagen. Vad gäller förslaget om ändringen i 20 a kap. 3 § IL brister det i att det inte ställer något krav på symmetri när det gäller klassificering och värdering av instrumentet i överlåtande och förvärvande företag. Avsaknaden av krav på symmetri innebär en risk att orealiserade förluster förs in till svensk skattejurisdiktion. Även förslaget om ändring av 20 a kap. 8 § IL måste begränsas så att det inte blir möjligt att föra in orealiserade förluster till svensk skattejurisdiktion. Denna risk finns framför allt i förhållande till derivatavtal. Ändringen bör begränsas till att endast avse låneskulder. Ändringen i 20 a kap. 3 § IL synes kunna avse situationer som i dag regleras i 7 § samma kapitel. Det bör utvecklas hur eventuell regelkonkurrens mellan dessa bestämmelser ska lösas. Det kan uppkomma viss ökad arbetsbörda för Skatteverket genom de föreslagna ändringarna. Detta bedöms dock kunna hanteras inom ramen för i dag befintliga resurser.

*Förvaltningsrätten i Malmö* tillstyrker i huvudsak förslagen men ifrågasätter behovet av att i vissa fall använda ett värde som baseras på en fiktiv beskattning i samband med beskattningsinträdet. Enligt förvaltningsrättens mening torde det för att undvika dubbelbeskattning och uppnå skattemässig kontinuitet vara tillräckligt att använda det värde som tillgångarna eller förpliktelserna har tagits upp till vid senaste beskattningen i det överlåtande företaget. Förvaltningsrätten anser att användandet av ett värde som baseras på en fiktiv beskattning kan leda till att värdeuppgång blir obeskattad. Vidare anser förvaltningsrätten att det kan uppkomma svårigheter för Skatteverket och domstolarna att bestämma värdet enligt reglerna i den skattejurisdiktion som gäller för det överlåtande företaget.

*Stockholms universitet* tillstyrker förslaget men framför att det blir tydligare i 20 a kap. 3 och 8 §§ IL om det anges att med beskattning avses beskattning i den andra staten. Bland de offentligfinansiella konsekvenserna borde även nämnas andra konsekvenser än skattekonsekvenser såsom att överföring av finansiella verksamheter från en annan stat till Sverige kan öka den svenska statens implicita åtaganden för stöd vid kris i ett finansiellt företag. Det bör även beaktas att det på grund av avräkningsreglerna inte är sannolikt att skatteintäkterna från de verksamheter som övergår till svensk beskattningsrätt blir väsentliga.

*Näringslivets skattedelegation* tillstyrker förslaget. Det är uppenbart att det även för andra fall av beskattningsinträde än de som berörs av

förslaget och för andra tillgångar än lager av finansiella instrument kan uppstå negativa skattemässiga konsekvenser. Det är mot bakgrund av detta angeläget att reglerna om beskattningsreglerna inom kort ses över i det i promemorian angivna andra steget.

Enligt *Kommerskollegium* bör någon form av kortare resonemang föras om förenligheten med EU-rätten, exempelvis att EU-rätten inte påverkas alls eller kanske att EU-rättens regler om fri rörlighet och befrämjande av gränsöverskridande ekonomisk aktivitet bedöms gynnas av förslagen.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Reglerna om beskattningsinträde för vissa finansiella instrument vid fusion och fission bör ändras*

Reglerna i 20 a kap. IL om beskattningsinträde är tillämpliga när en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare beskattats i Sverige.

Enligt nuvarande regler ska som anskaffningsvärde för lagertillgångar vid beskattningsinträde anses det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet, 20 a kap. 3 § IL. Metoden för att beräkna anskaffningsvärde för lager av finansiella instrument vid beskattningsinträde genom fusion eller fission kan i vissa fall ge upphov till sådana skattekonsekvenser att omstruktureringar motverkas. Reglerna om beskattningsinträde kan leda till dubbelbeskattning på så sätt att en värdeuppgång av lagret beskattas både i Sverige och i den förra skattejurisdiktionen eller genom att det skattemässiga värdet i Sverige måste bestämmas som om den skattskyldige har gjort ett avdrag för en nedskrivning trots att så inte är fallet. Skattekonsekvenserna kan illustreras med följande två exempel. I båda exemplen överförs lagertillgångar i form av finansiella instrument till svensk skattejurisdiktion genom att ett utländskt bolag fusioneras med ett svenskt bolag.

*Exempel 1.* Ett lager av finansiella instrument har vid beskattningsinträdet ett verkligt värde om 110 och ett anskaffningsvärde om 100. Enligt 20 a kap. 3 § IL får lagertillgångarna anskaffningsvärdet 100 i Sverige. Vid det svenska beskattningsårets utgång uppgår det verkliga värdet till 110, vilket innebär att en intäkt om 10 ska tas upp till beskattning i Sverige. Staten där det överlåtande företaget har sin hemvist har beskattat lagret löpande till verkligt värde och värdeökningen om 10 har därför redan beskattats där. Denna värdeökning kommer således att beskattats dubbelt, både i Sverige och i den andra staten på grund av att anskaffningsvärdet vid beskattningsinträdet bestämdes till det faktiska anskaffningsvärdet.

*Exempel 2.* En lånefordring med anskaffningsvärde om 100 löper med fast ränta. Vid tidpunkten för beskattningsinträdet har marknadsräntan stigit. Det ”verkliga värdet” på fordringen kommer då att vara lägre än 100, säg 90. Detta motsvarar dock inte en värdenedgång som kommer att påverka värdet i bokföringen och inte heller det skattemässiga värdet. En värdenedgång som enbart beror på förändringar av marknadsräntan är inte avdragsgill. Enligt 20 a kap. 3 § IL bestäms emellertid anskaffningsvärdet till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga

värdet, dvs. till 90. När skulden, efter beskattningsinträdet, regleras genom att gäldenären betalar 100 uppstår en skattemässig vinst i övertagande företag om 10. Skälet till att vinsten uppstår är att anskaffningsvärdet vid beskattningsinträdet sattes till det lägre, verkliga värdet trots att det överlåtande företaget inte hade tillgodogjort sig motsvarande avdrag i den andra staten.

För förpliktelser gäller enligt 20 a kap. 8 § IL att de ska värderas till det belopp varmed de belastar verksamheten, dock inte lägre belopp än vad de tagits upp till i räkenskaperna. Även i förhållande till förpliktelser kan metoden för att värdera dessa vid beskattningsinträde genom fusion eller fission i vissa fall ge upphov till sådana skattekonsekvenser att omstruktureringar motverkas. Effekterna kan vara desamma som de i exempel 2 beträffande fordringar till fast ränta, vilket följande exempel illustrerar.

*Exempel 3.* Anta att ett företag tar upp ett lån på 100 till fast ränta. Vid beskattningsinträdet har emellertid marknadsräntan sjunkit. Den faktiska skulden är fortfarande 100 men om de framtida betalningsströmmarna nuvärdesberäknas utifrån den lägre räntan kommer nuvärdet (dvs. skuldens ”verkliga värde”) att bli högre än 100, säg 110. Enligt 20 a kap. 8 § IL ska förpliktelsen värderas till verkligt värde såvida detta värde inte är lägre än det belopp som förpliktelsen har tagits upp till i räkenskaperna. Förpliktelsen ska därför värderas till 110 vid beskattningsinträdet. När gäldenären sedan betalar det faktiska lånebeloppet på 100 uppkommer det en skattemässig vinst på 10 som inte motsvaras av någon faktisk vinst.

Reglerna om anskaffningsvärde av lager av finansiella instrument och värdering av finansiella instrument som är förpliktelser vid beskattningsinträde vid fusion och fission kan således ge upphov till negativa skattemässiga konsekvenser för företag som genomför sådana omstruktureringar. Effekterna är sådana att det finns en risk för att affärsmässigt motiverade omstruktureringar inte genomförs. Reglerna bör därför ändras så att risken för beskrivna negativa effekter minimeras.

#### *Verkligt värde eller skattemässig kontinuitet för vissa finansiella instrument*

Problemen med nu aktuella regler är att värderingen av lager av finansiella instrument och finansiella instrument som är förpliktelser vid beskattningsinträde kan skilja sig från den värdering som legat till grund för beskattningen i den andra skattejurisdiktionen eller från den värdering som hade legat till grund för en beskattning om en sådan hade skett vid beskattningsinträdet. För att komma till rätta med detta problem föreslogs i promemorian att reglerna ändras så att skattemässig kontinuitet så långt möjligt ska gälla vid beskattningsinträde genom fusion eller fission. I promemorian föreslogs att anskaffningsvärdet för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a–14 c §§ ÅRL respektive beloppet för samtliga förpliktelser ska bestämmas efter det värde som tillgången eller förpliktelsen hade vid beskattningen i det överlåtande företaget om beskattning har skett i samband med fusionen eller fissionen. Om beskattning inte har skett vid denna tidpunkt ska enligt promemorians förslag i stället det värde som tillgången eller förpliktelsen skulle ha haft

om beskattning skett i samband med fusionen eller fissionen ligga till grund för den svenska beskattningen.

*Skatteverket* anser att promemorians förslag måste begränsas för att motverka att latent förluster förs in till svensk skattejurisdiktion. När det gäller lagertillgångar som omfattas av promemorians förslag till ändring i 20 a kap. 3 § IL finns det enligt Skatteverket risk för att detta sker om värderingen av tillgångarna i den andra skattejurisdiktionen skiljer sig från den värdering som sker vid beskattningen i Sverige. Om t.ex. det överlåtande företaget kan välja att ta upp tillgångarna till anskaffningsvärdet, eller om de utgör motsvarigheten till kapitaltillgångar i det överlåtande företaget och därmed inte ska beskattas förrän vid realisation, medan tillgångarna i Sverige ska tas upp till verkligt värde kan denna effekt uppstå om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. Det förvärvande företaget kan i ett sådant fall välja att realisera eller skriva ned lagertillgångarna efter beskattningsinträdet och därmed realisera förlusten i Sverige. Enligt Skatteverket finns det även risk för att latent förluster på förpliktelser tas in i Sverige med promemorians förslag. Denna risk finns framför allt i förhållande till derivatavtal. Skatteverket ger exemplet att förlustbenet i ett valutaswaparrangemang kan hänföras till ett bolag som genom en fusion eller fission överförs till Sverige och realiserar här samtidigt som vinstbenet hänförs till ett bolag med stora skattemässiga underskott eller som är lågbeskattat. Skatteverket anser att de föreslagna ändringarna endast bör tillämpas när det överlåtande företaget beskattats för en period som avslutats i nära samband med ett beskattningsinträde genom en fusion eller fission. Lagförslagen bör vidare inskränkas till att endast avse beskattningsinträde för finansiella tillgångar som är lagertillgångar hos det överlåtande såväl som det förvärvande företaget och att samma redovisningsprinciper och värderingsprinciper tillämpas för egendomen hos båda företagen. Ändringen av 20 a kap. 8 § IL bör begränsas till att endast avse låneskulder.

Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning att det finns en risk för att reglerna utnyttjas på ett otillbörligt sätt med promemorians förslag. Risken består framför allt i att tillgångar och förpliktelser värderas på ett annat sätt i det överlåtande företaget jämfört med värderingen enligt svenska regler och att latent förluster därigenom förs in i Sverige. För att minimera denna risk bör dels vissa tillgångar värderas till verkligt värde vid beskattningsinträdet, och inte enligt promemorians förslag till det värde som tagits upp eller skulle ha tagits upp vid beskattningen, dels promemorians förslag om skattemässig kontinuitet enbart gälla vissa tillgångar och förpliktelser som inte får värderas till verkligt värde.

När det först gäller lager av finansiella instrument som omfattas av de i promemorian föreslagna ändringarna i 20 a kap. 3 § IL har Skatteverket pekat på att det finns en risk för att latent förluster förs in i Sverige om tillgångarna vid beskattningen i det överlåtande företaget tas upp till anskaffningsvärde medan de vid beskattningen i Sverige tas upp till verkligt värde. För att undvika att latent förluster tas in i Sverige i dessa fall bör som utgångspunkt gälla att dessa tillgångar vid beskattningsinträdet värderas till verkligt värde, dvs. detta värde ska anses som anskaffningsvärde. Detta bör gälla oavsett om och i så fall till

vilket värde tillgångarna har beskattats i det överlåtet företaget. Denna princip bör gälla för lager av finansiella instrument som regelmässigt ska tas upp till verkligt värde vid beskattningen i Sverige, dvs. lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL. För tillgångar som vid beskattningen i Sverige ska tas upp till verkligt värde uppstår med detta förslag inga negativa skattemässiga effekter som kan motverka omstruktureringar. Eftersom tillgångarna tas upp till verkligt värde kan latent förluster inte föras in till svensk skattejurisdiktion.

Det är dock inte lämpligt att upprätthålla principen om verkligt värde som anskaffningsvärde vid beskattningsinträde för lagertillgångar som inte får värderas till verkligt värde, dvs. sådana tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § ÅRL. Om sådana tillgångar – exempelvis bankers lånefordringar – skattemässigt är lager ska de värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Som visas i exempel 2 ovan ska ett företag emellertid inte alltid skriva ner värdet till det ”verkliga” värdet. Det gäller exempelvis värdeförändringar som enbart beror på förändringar av marknadsräntan. Om kunden är kreditvärdig tas fordringen upp till anskaffningsvärdet trots att det ”verkliga” värdet är lägre.

För att undvika negativa skattemässiga effekter bör, i enlighet med promemorians förslag, skattemässig kontinuitet upprätthållas så långt som möjligt för dessa tillgångar. Det innebär att värdering i normalfallet sker till anskaffningsvärdet men om företaget gör en nedskrivning på grund av exempelvis en befarad kreditförlust ska det nedskrivna värdet användas. Enligt regeringens bedömning är risken för att reglerna utnyttjas på ett otillbörligt sätt små när det gäller finansiella instrument som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 ÅRL. Förslaget om skattemässig kontinuitet bör dock inte gälla för tillgångar som avses i första stycket 7 nämnda paragraf. Denna punkt avser inte närmare specificerade finansiella instrument och torde t.ex. kunna omfatta derivat. Risken för att dessa finansiella instrument utnyttjas på ett otillbörligt sätt bedöms vara högre än för övriga instrument som nämns i paragrafen. För att minimera denna risk bör således tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 7 ÅRL inte omfattas av den föreslagna regleringen. Finansiella instrument som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 4 och 6 ÅRL kan inte utgöra tillgångar och omfattas således inte av tillämpningsområdet för 20 a kap. 3 § IL.

När det gäller förpliktelser finns det enligt Skatteverket risk för att promemorians förslag till ändring av 20 a kap. 8 § IL gör det möjligt att realisera förluster, på framför allt derivatavtal, i Sverige. Regeringen instämmer i denna bedömning. För att minimera risken för att bestämmelserna utnyttjas på ett otillbörligt sätt bör promemorians förslag att skattemässig kontinuitet ska gälla vid beskattningsinträde genom fusion och fission för förpliktelser därför begränsas. Begränsningen bör ske genom att detta bara ska gälla för finansiella instrument som utgör sådana förpliktelser som enligt 4 kap. 14 b § första stycket 4–6 ÅRL inte får värderas till verkligt värde. Av exempel 3 ovan framgår att det kan få inte önskade negativa skattemässiga effekter att ha verkligt värde som utgångspunkt för värderingen vid beskattningsinträde genom fusion eller fission för dessa förpliktelser. Av samma skäl som anges i föregående stycke bör förpliktelser som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 7 ÅRL

inte omfattas av denna ändring. Finansiella instrument som avses i första stycket 1–3 samma paragraf kan inte utgöra förpliktelser och omfattas således inte av tillämpningsområdet för 20 kap. 8 § IL.

För lager av finansiella instrument och förpliktelser som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–6 ÅRL bör sålunda gälla att som anskaffningsvärde respektive det belopp som förpliktelserna ska värderas till ska anses det värde som tillgångarna eller förpliktelserna har tagits upp till vid beskattningen i det överlåtande företaget. För att så långt som möjligt behålla den skattemässiga kontinuiteten bör detta dock bara gälla om beskattningen avser en period som avslutats i samband med den fusion eller fission som leder till beskattningsinträdet. Så är t.ex. fallet om en verksamhet i en annan stat som upphör i och med fusionen eller fissionen uttagsbeskattas i samband med detta (jfr de svenska reglerna om uttagsbeskattning i sådana situationer i 22 kap. 5 § IL och reglerna om beskattningsinträde när tillgångar har uttagsbeskattats till marknadsvärdet i en annan stat i 20 a kap. 7 § IL). Ett annat exempel är att en fusion eller fission sker omedelbart efter en ordinarie beskattning i det överlåtande företaget, t.ex. direkt efter ett årsskifte när överlåtande företag har kalenderår som beskattningsår. Även i detta fall har en beskattning skett för en period som avslutats i samband med den fusion eller fission som leder till beskattningsinträdet.

Om lagret av finansiella instrument eller förpliktelserna har varit föremål för beskattning i det överlåtande företaget, men beskattningen avser en period som avslutats en tid före beskattningsinträdet bör detta värde inte ligga till grund för värdet vid den svenska beskattningen. Så skulle kunna vara fallet om t.ex. lagertillgångar har beskattats i samband med ordinarie beskattning och fusionen eller fusionen sker en tid därefter. Detsamma gäller för tillgångar som har anskaffats efter senaste ordinarie beskattning, eller förpliktelser som har uppkommit därefter, men före beskattningsinträdet och som inte har varit föremål för uttagsbeskattning. I dessa fall bör i stället ett värde som baseras på en fiktiv beskattning i samband med beskattningsinträdet användas. Detta värde bör bestämmas till det värde som tillgångarna, respektive det belopp som förpliktelserna, skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet hade skett. Det blir alltså värdet omedelbart före beskattningsinträdet enligt reglerna i den skattejurisdiktion som gäller för det överlåtande företaget som blir avgörande för värdet vid den svenska beskattningen. På så sätt blir det möjligt att även för dessa tillgångar och förpliktelser upprätthålla en skattemässig kontinuitet.

Till skillnad från *Förvaltningsrätten i Malmö* anser regeringen att det inte är tillräckligt att utgå från det skattemässiga värdet i stället för att i vissa fall utgå från ett värde som utgår från en fiktiv beskattning. Den situationen skulle t.ex. kunna inträffa att en tillgång som vid den senaste beskattningen i det överlåtande företaget har tagits upp till anskaffningsvärdet har sjunkit i värde vid beskattningsinträdet på ett sådant sätt att detta lägre värde ska ligga till grund för beskattningen i Sverige. Om det faktiska anskaffningsvärdet även blir anskaffningsvärde vid den svenska beskattningen innebär det att en latent förlust har tagits in i Sverige. Följande exempel kan illustrera detta. En lånefordring som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 2 ÅRL har tagits upp i det överlåtande

företaget till anskaffningsvärdet 100 vid den senaste beskattningen som skedde vid årsskiftet. Därefter inträffar något som gör att överlåtande företag bedömer att gäldenären inte kommer att betala hela fordran när den förfaller till betalning. Enligt reglerna i den andra skattejurisdiktionen ska fordran då skrivas ned till det belopp som företaget kan förväntas få från gäldenären. Sådan nedskrivning sker emellertid inte med skattemässig verkan förrän vid det nästföljande årsskiftet (för företag som beskattas på helårsbasis). Om fusionen sker efter detta årsskifte ska fordringen tas upp till det nedskrivna beloppet. Om fusionen sker under samma år som värdenedgången uppkommer men efter den tidpunkt då värdenedgången faktiskt konstaterades (eller borde ha konstaterats) bör även då tillgången tas upp till ett värde som beaktar värdenedgången. I detta fall ska företaget alltså göra en fiktiv nedskrivning. Utan en sådan regel skulle värdenedgångar som har uppkommit före fusionen påverka den svenska skattebasen. Det är inte önskvärt. Trots de eventuella svårigheter som kan uppkomma för Skatteverket och domstolarna, som Förvaltningsrätten i Malmö pekar på, är det enligt regeringens bedömning därför nödvändigt att utgå från ett värde vid en fiktiv beskattning vid beskattningsinträde som inte sker i omedelbar anslutning till en faktisk beskattning.

Det kan inte, som Förvaltningsrätten i Malmö påpekar, uteslutas att obeskattade värden förs in i Sverige med en reglering som utgår från ett värde som baseras på en fiktiv beskattning. Detta beror i så fall i första hand på hur skattereglerna i den andra skattejurisdiktionen är utformade och bör inte utgöra ett hinder för utformningen av de svenska reglerna om beskattningsinträde.

#### *Övriga frågor*

Som framgår ovan kan dagens regler om beskattningsinträde vid fusion och fission ge upphov till negativa skattemässiga konsekvenser för övertagande företag när det gäller finansiella instrument som utgör lager, som omfattas av 20 a kap. 3 § IL, och finansiella instrument som är förpliktelser, som omfattas av 20 a kap. 8 § IL. Vissa typer av finansiella instrument – det torde främst gälla olika former av derivat – kan ha såväl positiva som negativa värden (dock självfallet inte samtidigt). Om det har ett positivt värde är det en tillgång och om det har ett negativt värde är det en förpliktelse. Av 17 kap. 20 § andra stycket IL framgår att ett sådant finansiellt instrument som har ett negativt värde ska anses ingå i lagret om det skulle ha ingått i lagret om det hade haft ett positivt värde. Avsikten med regeln är att en handelsportfölj ska hanteras som en helhet. Lager av finansiella instrument ska alltså hanteras på samma sätt oavsett om de finansiella instrumenten råkar ha ett positivt eller negativt värde. För att det inte ska råda någon oklarhet om finansiella instrument med ett negativt värde ska regleras av tillgångs- eller skuldparagrafen (dvs. 20 a kap. 3 eller 8 § IL) föreslås att det uttryckligen regleras att de omfattas av 3 § och inte 8 §.

Ändringarna bör utöver detta begränsas på så sätt att de bara gäller när näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna eller förpliktelserna ingår i före beskattningsinträdet beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller



i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna eller förpliktelseerna.

Enligt *Stockholms universitet* bör det för tydlighetens skull anges att med beskattning i 20 a kap. 3 och 8 §§ IL avses beskattning i den andra staten. Regeringen anser dock att den nuvarande systematiken i detta kapitel inte bör frångås, dvs. att det i 1 § andra stycket, och inte i t.ex. 3 och 8 §§, anges att där angivna förhållanden avser det överlåtande företaget.

Såsom *Skatteverket* har påpekat kan det, även med de ändringar i förhållande till promemorians förslag som regeringen föreslår, uppkomma situationer när både 20 a kap. 3 § andra stycket och 7 § IL är tillämpliga. Enligt sistnämnda paragraf ska, om överföringen av en tillgång har medfört att ett belopp som ska motsvara tillgångens marknadsvärde har tagits upp till beskattning i en annan stat, tillgången anses ha anskaffats för detta belopp. Enligt regeringens bedömning bör i dessa fall bestämmelserna i 3 § andra stycket ha företräde framför bestämmelserna i 7 §.

Enligt *Näringslivets skattedelegation* är det uppenbart att det även för andra fall av beskattningsinträde än de som berörs av promemorians förslag och för andra tillgångar än lager av finansiella instrument kan uppstå negativa skattemässiga konsekvenser av dagens regler. I detta avseende gör regeringen samma bedömning som promemorian, nämligen att det inte kan uteslutas att det även i andra fall av beskattningsinträde och för andra tillgångar än lager av finansiella instrument kan uppstå inte avsedda negativa skattemässiga effekter. Det ryms dock inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att analysera övriga regler om beskattningsinträde. Förslagen i denna proposition ska därför ses som ett första steg i översynen av reglerna. I ett andra steg bör övriga regler om beskattningsinträde ses över.

*Stockholms universitet* och *Kommerskollegium* har synpunkter på förslagets effekter eller beskrivningen av dessa effekter. Dessa behandlas i avsnitt 8.

#### Lagförslag

Förslagen föranleder ändringar i 20 a kap. 1, 3, 7 och 8 §§ IL.

## 6 När ett värdepapper som har getts ut av ett företag som upplöses genom fusion eller fission ska anses avyttrat

**Regeringens förslag:** Ett värdepapper ska anses avyttrat om företaget som gett ut det upplöses genom fusion eller fission och värdepapperet därigenom definitivt förlorar sitt värde.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Med fusion avses enligt 37 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) tas över av ett annat företag (det övertagande företaget) och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation. Med fission avses enligt 37 kap. 5 § IL en ombildning där samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos det överlåtande företaget tas över av två eller flera andra företag (de övertagande företagen) och det överlåtande företaget upplöses utan likvidation.

Med avyttring av tillgångar avses enligt huvudregeln i 44 kap. 3 § IL, försäljning, byte och liknande överlåtelser. När det gäller ett värdepapper anses en avyttring även ha skett om det företag som gett ut det träder i likvidation (44 kap. 7 § IL). Vidare anses en avyttring av ett värdepapper ha skett om det företag som gett ut det försätts i konkurs (avser svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar), upplöses genom konkurs (avser övriga företag) eller upplöses genom fusion eller fission (44 kap. 8 § IL).

Bestämmelserna om avyttring av värdepapper vid konkurs eller likvidation infördes ursprungligen i samband med skattereformen (prop. 1989/90:110). Med avyttring av egendom jämfördes då det fallet att ett värdepapper definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som gett ut det upplöses genom konkurs eller likvidation. I propositionen framhölls vikten av att förlusten var slutgiltig för att värdepapperet skulle anses avyttrat (s. 392). Genom kompletteringar till reformen infördes 1991 motsvarande bestämmelser när ett bolag upplöses genom fusion (prop. 1990/91:54). I samband med att reglerna om avyttring vid fusion 1995 kompletterades med bestämmelser avseende utländska bolag slopades kravet på att ett värdepapper – för att anses som avyttrat – definitivt ska förlora sitt värde genom att företaget som gett ut det upplöses genom konkurs eller fusion (prop. 1994/95:25). Ändringen beskrivs i förarbetena som redaktionell. Sedan 1999 gäller reglerna även vid fissioner.

Bestämmelsen om avyttring av värdepapper vid fusion eller fission omfattar, i likhet med vad som gäller vid konkurser, inte bara aktier i det överlåtande företaget utan även andra av företaget utgivna värdepapper, t.ex. obligationer eller konvertibler. Den omständigheten att det i dag inte längre uppställs som krav att ett värdepapper definitivt ska förlora sitt värde för att det ska anses som avyttrat när företaget som gett ut det upplöses genom fusion eller fission kan medföra att även värdepapper där förpliktelsen övertas på oförändrade villkor av övertagande företag ska anses som avyttrat vid fusionen eller fissionen. Det innebär att värdepappersinnehavaren ska beskattas för kapitalvinst eller medges avdrag för kapitalförlust trots att värdepapperet i realiteten varken avyttras eller upphör. En sådan ordning var inte avsedd när bestämmelsen infördes och skulle medföra betydande olägenheter för såväl skattskyldiga som Skatteverket. Det skulle också kunna få till följd att omstruktureringar genom fusion eller fission motverkas.

Mot denna bakgrund föreslås att det – för att ett värdepapper ska anses avyttrat när företaget som gett ut det upplöses genom fusion eller fission

– återinförs ett krav på att värdepapperet genom fusionen eller fissionen definitivt ska förlora sitt värde. Prop. 2016/17:7

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 44 kap. 8 § IL.

## 7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Det är angeläget att de nya reglerna kan börja tillämpas så fort som möjligt. Det föreslås därför att de nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

## 8 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Den nuvarande regleringen om anskaffningsvärde för finansiella instrument och värdering av förpliktelse vid beskattningsinträde genom fusion och fission fungerar i praktiken som en stoppregel, vilket innebär att det är högst osannolikt att det finns en skattebas av lager av finansiella instrument eller av förpliktelser som dubbelbeskattas. Det är dock möjligt att exempelvis stordriftsfördelar till en viss grad kan ha kompenserat för dubbelbeskattningen en fusion eller fission medfört i tidigare fall. Det saknas dock evidens på att en sådan fusion eller fission skett tidigare. I sådana fall har det förmodligen varit en engångshändelse och utgör därmed ingen skattebas.

Förslaget om avyttring av värdepapper vid fusion eller fission innebär att den aktuella bestämmelsen ges den innebörd som var avsedd vid införandet och som motsvarar, såvitt framkommit, hur bestämmelsen tillämpas i praktiken.

Enligt *Stockholms universitet* bör det vid beräkningen av de offentligfinansiella konsekvenserna uppmärksammas att överföring av finansiella verksamheter från aktiebolag i andra stater till svenska finansiella företag kan öka svenska statens implicita åtaganden för stöd vid kris i ett finansiellt företag. Om sådana effekter uppstår är det dock inte en direkt följd av förslagen i denna proposition och bör således inte

beaktas inom ramen för detta lagstiftningsprojekt. Universitetet har även framfört att det kan beaktas att på grund av avräkningsregler så blir sannolikt inte skatteintäkterna från de verksamheter som övergått till svensk beskattning väsentliga. Inte heller sådana eventuella effekter bör dock beaktas inom ramen för detta lagstiftningsprojekt, utan beaktas inom det ordinarie prognosarbetet vid Finansdepartementet.

Sammanfattningsvis bedöms förslagen inte ha några offentlig-finansiella effekter.

#### *Förenlighet med EU-rätten*

I likhet med promemorian bedömer regeringen att förslagen är förenliga med EU-rätten.

#### *Effekter för företag och privatpersoner*

Förslaget om anskaffningsvärde för finansiella instrument och värdering av förpliktelse vid beskattningsinträde genom fusion och fission kommer att väsentligt begränsa de skattemässiga hindren för sådana omstruktureringar. Detta är positivt för företagen. *Kommerskollegium* efterfrågar en beskrivning av konsekvenserna för gränsöverskridande ekonomisk aktivitet inom EU. Regeringen konstaterar att förslaget skapar förutsättningar för att sådan aktivitet ska kunna öka. Förslaget innebär att anskaffningsvärdet av finansiella instrument som omfattas av förslaget ska värderas antingen till verkligt värde eller utgå från värdet i den stat där överlåtande företag beskattats. Detta är uppgifter som företagen har tillgång till. Förslaget påverkar heller inte mängden uppgifter som företag måste lämna. Förslaget bedöms därför endast medföra marginella administrativa effekter för företagen.

När det gäller förslaget om avyttring av värdepapper vid fusion eller fission bedöms en tillämpning i enlighet med den aktuella bestämmelsens nuvarande utformning medföra betydande olägenheter för innehavare av sådana värdepapper och därför kunna få till följd att omstruktureringar genom fusion eller fission motverkas. Förslaget bedöms därför vara positivt för företag och privatpersoner.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslagen om anskaffningsvärde för finansiella instrument och värdering av förpliktelser vid beskattningsinträde genom fusion eller fission kan komma att innebära att företag i större utsträckning väljer att flytta sin skatterättsliga hemvist till Sverige. Förslaget bedöms dock inte öka antalet tvister om anskaffningsvärde för lager av finansiella instrument respektive värdering av förpliktelser vid beskattningsinträde. Eventuella tillkommande utgifter för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte behövas. För de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslaget inte få någon budgetpåverkan.

Förslaget om avyttring av värdepapper vid fusion eller fission bedöms inte få någon budgetpåverkan för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte heller behövas med anledning av detta förslag.

Förslagen bedöms inte ha några effekter när det gäller jämställdheten mellan kvinnor och män eller andra effekter.

#### Alternativa lösningar

För att undvika att affärsmässigt motiverade fusioner och fissioner motverkas av reglerna om beskattningsinträde i nu aktuella situationer föreslås att ingångsvärdet vid den svenska beskattningen bestäms på visst sätt. Förslaget är avvägt utifrån att det så långt som möjligt ska motverka att orealiserade förluster förs in i svensk skattejurisdiktion. Bedömningen är att det inte finns någon lämplig alternativ lösning.

Förslaget om avyttring av värdepapper vid fusion eller fission innebär att den aktuella bestämmelsen ges den innebörd som var avsedd vid införandet. Det bedöms inte möjligt att åstadkomma detta på något annat sätt.

## 9 Ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) med anledning av förslaget att införa ett system med tonnagebeskattning

**Regeringens förslag:** Skattesekretessen i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen ska även omfatta återkallelseavgift.  
Ändringen ska träda i kraft den 1 januari 2017.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Den 19 maj 2016 beslutade regeringen propositionen Ett svenskt tonnagebeskattningssystem (prop. 2015/16:127). I propositionen föreslås att ett system med tonnagebeskattning införs i Sverige. Tonnagebeskattning innebär att inkomsten från kvalificerad rederiverksamhet beräknas schablonmässigt utifrån fartygens nettodräktighet. Den schablonmässigt beräknade inkomsten beskattas med den gällande skattesatsen. Företag som vill att rederiverksamheten ska tonnagebeskattas i stället för att beskattas konventionellt ska ansöka om godkännande för tonnagebeskattning i förväg. Ett godkännande för tonnagebeskattning gäller tills vidare. Företaget kan som huvudregel lämna systemet tidigast efter tio beskattningsår. I propositionen föreslås bl.a. att en särskild avgift, en återkallelseavgift, under vissa förutsättningar ska tas ut av den som får ett godkännande för tonnagebeskattning återkallat.

Enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, gäller sekretess bl.a. i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller

ekonomiska förhållanden. Med skatt jämställs bl.a. skattetillägg (27 kap. 1 § tredje stycket OSL). Skattesekretessen är som huvudregel absolut, dvs. något skaderekvisit uppställs inte (27 kap. 1 § och 2 § första stycket OSL).

Återkallelseavgift som, i likhet med skattetillägg, är en särskild avgift bör i sekretesshänseende behandlas på samma sätt som skattetillägg. Det föreslås därför att skattesekretessen i 27 kap. OSL även ska omfatta återkallelseavgift. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 27 kap. 1 § OSL.

## 10 Författningskommentar

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

#### 20 a kap.

##### 1 §

Av ändringen i *andra stycket* följer att vid tillämpningen av 3 § ska vad som sägs om beskattning avse förhållandena i det överlåttandet företaget.

Ordet beskattning förekommer i 3 § andra stycket, som bara avser beskattningsinträde enligt 1 § första stycket 6.

##### 3 §

I paragrafen regleras anskaffningsvärde för lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar vid beskattningsinträde.

I fråga om anskaffningsvärde för vissa lagertillgångar vid beskattningsinträde genom fusion eller fission ska bestämmelserna i det nya *andra stycket* tillämpas. De lagertillgångar som avses är dels derivat-instrument och andra finansiella instrument som får tas upp till sitt verkliga värde i årsredovisningen (4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen [1995:1554], förkortad ÅRL), dels vissa andra finansiella instrument som enligt huvudregeln inte får tas upp till sitt verkliga värde i årsredovisningen (4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 ÅRL). Vid tillämpning av *andra stycket* ska även finansiella instrument som har negativa värden men som enligt 17 kap. 20 § *andra stycket* anses ingå i lagret behandlas som lagertillgångar.

Första meningen i *andra stycket* gäller för tillgångar som avses i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL. För sådana tillgångar ska det verkliga värdet anses som anskaffningsvärde vid beskattningsinträde som avses i detta stycke. Detta gäller oavsett om tillgångarna har tagits upp till beskattning innan beskattningsinträdet, när denna beskattning i så fall har skett och vilket värde tillgångarna i så fall har tagits upp till.

För tillgångar som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 1–3 och 5 ÅRL bestäms anskaffningsvärdet vid beskattningsinträdet enligt *andra* och  *tredje meningarna* i *andra stycket*. Det beskattningsinträde som avses i

andra stycket är när tillgångar har förts över genom fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige. Om fusionen eller fissionen utlöser beskattning i den aktuella näringsverksamheten ska det belopp som de aktuella lagertillgångarna har tagits upp till vid beskattningen anses som anskaffningsvärde vid den svenska beskattningen. Även om fusionen eller fissionen i sig inte utlöser beskattning men beskattning ändå sker i samband med beskattningsinträdet ska det belopp som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen anses som anskaffningsvärde. Ett exempel på detta är när fusionen eller fissionen sker omedelbart efter en ordinarie beskattning i det överlåtande företaget, t.ex. direkt efter ett årsskifte när överlåtande företag har kalenderår som beskattningsår. Om tillgångarna har tagits upp till beskattning före beskattningsinträdet, men beskattningen inte avser en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet, ska värdet vid beskattningen inte ligga till grund för beräkningen av det svenska anskaffningsvärdet. I sådana fall, och även om lagertillgångarna inte har tagits upp till beskattning över huvud taget, t.ex. för att de har förvärvats efter den senaste beskattningen i den andra skattejurisdiktionen, ska i stället ett fiktivt värde anses som anskaffningsvärde. Detta fiktiva värde utgör det värde tillgångarna skulle ha tagits upp till vid den ordinarie beskattningen om sådan beskattning hade skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. När en period för vilken beskattning har skett påbörjats har ingen betydelse för tillämpningen av förevarande paragraf. Det är bara när den aktuella perioden avslutats – om det skett i samband med beskattningsinträdet eller inte – som har betydelse. Av 1 § andra stycket framgår att med beskattning i andra stycket avses förhållandena i det överlåtande företaget. Det är alltså den verkliga eller fiktiva beskattningen i det överlåtande företaget, av de aktuella lagertillgångarna och enligt de regler som gäller för det överlåtande företaget, som är avgörande för anskaffningsvärdet vid beskattningsinträdet.

*Tredje stycket*, som är nytt, innehåller en begränsning av tillämpningen av andra stycket. Andra stycket ska bara tillämpas om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som lagertillgångarna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal med en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna. Det har ingen betydelse för tillämpningen av detta stycke om de aktuella tillgångarna har beskattats eller inte. Med ”tillgångarna” avses i detta stycke sådana lagertillgångar som avses i andra stycket, inklusive sådana finansiella instrument som enligt sista meningen i det stycket ska behandlas som lagertillgångar.

#### 7 §

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att bestämmelserna om anskaffningsvärde i 3 § andra stycket ska tillämpas på sådana tillgångar och i sådana situationer som avses i det stycket även om förutsättningarna enligt första stycket är tillämpliga.

I paragrafen regleras det belopp som en förpliktelse ska värderas till vid beskattningsinträde. Det innebär att det bara är sådana förpliktelser som har ett värde vid beskattningen som omfattas. Sådana eventalförpliktelser som ett företag enligt 5 kap. 15 § ÅRL bara ska lämna upplysning om i en not till årsredovisningen omfattas därför inte.

Vid beskattningsinträde genom fusion eller fission ska för sådana förpliktelser som avses i 4 kap. 14 b § första stycket 4–6 ÅRL (dvs. finansiella instrument som enligt huvudregeln inte får tas upp till sitt verkliga värde i årsredovisningen) detta belopp bestämmas enligt det nya *andra stycket*. Om fusionen eller fissionen utlöser beskattning i den näringsverksamhet som förpliktelsen ingår i före beskattningsinträdet ska den värderas till det belopp som den har tagits upp till vid beskattningen. Även om fusionen eller fissionen i sig inte utlöser beskattning men beskattning ändå sker i samband med beskattningsinträdet ska det belopp som förpliktelsen har tagits upp till vid beskattningen anses som anskaffningsvärde. Ett exempel på detta är när fusionen eller fissionen sker omedelbart efter en ordinarie beskattning i det överlåtande företaget, t.ex. direkt efter ett årsskifte när överlåtande företag har kalenderår som beskattningsår. Om förpliktelsen har tagits upp till beskattning före beskattningsinträdet, men beskattningen inte avser en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet, ska värdet vid beskattningen inte ligga till grund för förpliktelsens värde vid den svenska beskattningen. I sådana fall, och även om förpliktelsen inte har tagits upp till beskattning över huvud taget, t.ex. för att den har uppkommit efter den senaste beskattningen i den andra skattejurisdiktionen, ska i stället förpliktelsen värderas till ett fiktivt värde. Detta fiktiva värde utgör det värde förpliktelsen skulle ha tagits upp till vid den ordinarie beskattningen om sådan beskattning hade skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. När en period för vilken beskattning har skett påbörjats har ingen betydelse för tillämpningen av förevarande paragraf. Det är bara när den aktuella perioden avslutats – om det skett i samband med beskattningsinträdet eller inte – som har betydelse.

Av 1 § andra stycket framgår att med beskattning i andra stycket avses förhållandena i det överlåtande företaget. Det är alltså den verkliga eller fiktiva beskattningen i det överlåtande företaget, av den aktuella förpliktelsen och enligt de regler som gäller för det överlåtande företaget, som är avgörande för värdet vid beskattningsinträdet.

*Tredje stycket*, som är nytt, innehåller en begränsning av tillämpningen av andra stycket. Sistnämnda stycke ska bara tillämpas om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som lagertillgångarna ingår i före beskattningsinträdet har beskattats i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal med en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella förpliktelsen. Det har ingen betydelse för tillämpningen av detta stycke om den aktuella förpliktelsen har beskattats eller inte.



**44 kap.**

8 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att ett värdepapper som har getts ut av ett företag som upplöses genom fusion eller fission anses avyttrat om värdepapperet genom fusionen eller fissionen definitivt förlorar sitt värde.

**Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

10.2 Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

**27 kap.**

1 §

Paragrafens *tredje stycke* kompletteras med återkallelseavgift. Bestämmelser om återkallelseavgift finns i 49 a kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

**Ikraftträdandebestämmelse**

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

## Sammanfattning av promemorian Ändrade regler om beskattningsinträde genom fusion eller fission

I promemorian föreslås det att reglerna om beskattningsinträde genom fusion och fission ändras. Förslaget rör dels beräkningen av anskaffningsvärde för lager av finansiella instrument, dels det belopp en förpliktelse ska värderas till. Enligt förslaget ska anskaffningsvärdet respektive beloppet bestämmas efter det värde som tillgången eller förpliktelsen hade vid beskattningen i det överlåtande företaget om beskattning har skett i samband med fusionen eller fissionen. Om beskattning inte har skett vid denna tidpunkt ska i stället det värde som tillgången eller förpliktelsen skulle ha haft om beskattning skett i samband med fusionen eller fissionen ligga till grund för den svenska beskattningen.

I promemorian föreslås även att det återinförs ett krav på att ett värdepapper definitivt ska förlora sitt värde för att det ska anses avyttrat när företaget som gett ut värdepappret upplöses genom fusion eller fission.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

# Lagförslagen i promemorian Ändrade regler om beskattningsinträde genom fusion eller fission

Prop. 2016/17:7  
Bilaga 2

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

Härigenom föreskrivs att 20 a kap. 1, 3 och 8 §§ och 44 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **20 a kap.**

#### **1 §**

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för tillgångar och förpliktelser som ingår i verksamheten vid beskattningsinträdet om

1. en fysisk eller juridisk persons inkomst av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet inte har beskattats på grund av att personen inte har varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skattskyldighet inträder,

2. inkomsten i ett svenskt handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte har beskattats i Sverige på grund av att delägaren inte varit skattskyldig i Sverige för verksamheten men sådan skyldighet inträder,

3. verksamheten bedrivs av en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster och delägaren inte varit skattskyldig för personens inkomst omedelbart före beskattningsåret,

4. inkomsten har varit undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal och undantaget upphör,

5. en tillgång eller förpliktelse förs över från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte beskattas i Sverige till samma persons näringsverksamhet eller del av näringsverksamhet, vars inkomst beskattas här, eller

6. en tillgång eller förpliktelse förs över genom en fusion eller fission från en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet, vars inkomst inte tidigare har beskattats i Sverige.

Vid tillämpning av första stycket 6 ska vad som sägs om anskaffningsvärde i 3 §, anskaffningsutgift, förbättringsutgift och innehavsår i 4 §, anskaffningsutgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget.

Vid tillämpning av första stycket 6 ska vad som sägs om anskaffningsvärde *och beskattning* i 3 §, anskaffningsutgift, förbättringsutgift och innehavsår i 4 §, anskaffningsutgift och förbättringsutgift i 5 § samt värdering av förpliktelse i 8 §, avse förhållandena i det överlåtande företaget.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas inte på verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap.

3 §

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

*Vid beskattningsinträde som avses i 1 § första stycket 6 ska dock som anskaffningsvärde för lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a–14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554) anses det värde som tillgångarna har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska som anskaffningsvärde anses det värde som tillgångarna skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet hade skett. Vid tillämpning av detta stycke ska finansiella instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket ingår i lagret behandlas som lagertillgångar.*

*Vad som sägs i andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som tillgångarna ingår i före beskattningsinträdet beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på de aktuella tillgångarna.*

8 §

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

*Vid beskattningsinträde som*

avses i 1 § första stycket 6 ska dock en förpliktelse värderas till det belopp som den har tagits upp till vid beskattningen om beskattning har skett för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet. Om beskattning inte har skett för en sådan period ska förpliktelsen värderas till det belopp som den skulle ha tagits upp till vid beskattningen om beskattning för en period som avslutats i samband med beskattningsinträdet hade skett. Vid tillämpning av detta stycke ska ett finansiellt instrument som enligt 17 kap. 20 § andra stycket ingår i lagret inte anses utgöra en förpliktelse.

Vad som sägs i andra stycket gäller bara om näringsverksamheten eller den del av näringsverksamheten som förpliktelsen ingår i före beskattningsinträdet beskattats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte som är tillämplig på den aktuella förpliktelsen.

#### 44 kap.

##### 8 §

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,

2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller

3. upplöses genom fusion eller fission.

Ett värdepapper anses avyttrat om det företag som gett ut det

1. försätts i konkurs och är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening,

2. upplöses genom konkurs och är ett annat företag än ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, eller

3. upplöses genom fusion eller fission och värdepappret därigenom definitivt förlorar sitt värde.

Vid sådana konkurser som avses i första stycket 1 ska en kapitalförlust alltid anses definitiv när företaget försätts i konkurs.

Prop. 2016/17:7  
Bilaga 2

Av 37 kap. 29 § första stycket framgår att bestämmelsen i första stycket 3 inte gäller värdepapper som innehas av det övertagande företaget vid en kvalificerad fusion eller fission.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2016.

## Förteckning över remissinstanserna såvitt avser promemorian Ändrade regler om beskattningsinträde genom fusion eller fission

Prop. 2016/17:7  
Bilaga 3

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av Förvaltningsrätten i Falun, Förvaltningsrätten i Malmö, Ekobrottsmyndigheten, Kommerskollegium, Finansinspektionen, Riksgälden, Skatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Finansbolagens förening, Fondbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Näringslivets Skattedelegation (NSD) och Svensk Försäkring.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: FAR, Företagarna, Regelrådet, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen och Svenska Kreditföreningen.

## Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2016-06-01

**Närvarande:** F.d. justitieråden Leif Thorsson och Lennart Hamberg samt justitierådet Anita Saldén Enérus.

### **Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission**

Enligt en lagrådsremiss den 26 maj 2016 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Bo Lindén, rättsakkunnige Robert Sand och departementssekreteraren Margareta Lindgren.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.



# Lagförslag i promemorian Växa-stöd för den första anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare i nu relevanta delar

Prop. 2016/17:7  
Bilaga 5

## Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs att 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **27 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

Sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Sekretess gäller vidare

1. i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen,

2. hos kommun eller landsting för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatterättsnämnden har lämnat i ett ärende om förhandsbesked i en skatte- eller taxeringsfråga, och

3. hos Försäkringskassan för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg, återkallelseavgift och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1427.

Prop. 2016/17:7  
Bilaga 5

inkomst.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3, 4 eller 6 §.  
För uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år. För uppgift om avgift enligt lagen om avgift till registrerat trossamfund gäller dock sekretessen i högst sjuttio år.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

## Förteckning över remissinstanserna såvitt avser promemorian Växa-stöd för den första anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare

Efter remiss har yttranden kommit in från Riksrevisionen, Förvaltningsrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Falun, Försäkringskassan, Pensionsmyndigheten, Arbetsgivarverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Konjunkturinstitutet, Statskontoret, Tillväxtverket, Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser (Tillväxtanalys), Skogsstyrelsen, Statens jordbruksverk, Arbetsförmedlingen, Institutet för arbetsmarknads- och utbildningspolitisk utvärdering (IFAU), Regelrådet, Almi Företagspartner AB, Föreningen Svenskt Näringsliv, FAR, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Sjöfartens Arbetsgivarförbund (SARF), Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO).

Yttranden har även inkommit från Småföretagarnas Riksförbund och Janne Näsström.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Företagarförbundet Fria Företagare, Näringslivets skattedelegation, Pensionärernas Riksorganisation (PRO), Svensk sjöfart och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL).

## Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2016-06-01

**Närvarande:** F.d. justitieråden Severin Blomstrand och Annika Brickman samt justitierådet Agneta Bäcklund.

### **Växa-stöd för den första anställda – sänkta arbetsgivaravgifter för enskilda näringsidkare**

Enligt en lagrådsremiss den 26 maj 2016 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag under åren 2017–2021,
2. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400),
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av rättssakkunnige Robert Sand.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag under åren 2017–2021

7 §

Enligt paragrafen ska bestämmelserna i 5 § gälla endast om anställningsavtalet avser en anställning på minst tre månader i följd och omfattar en arbetstid på minst 20 timmar per vecka.

Villkoret om en minsta veckoarbetstid är oklart. Det framgår inte om arbetstiden ska vara minst 20 timmar varje vecka eller om tiden ska beräknas som något slags genomsnitt. Frågan bör besvaras under den fortsatta beredningen.

### Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 22 september 2016

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Wallström, Y Johansson, M Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Regnér, Andersson, Hellmark Knutsson, Ygeman, A Johansson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Wikström, Eriksson, Linde, Skog

Föredragande: statsrådet M Andersson

---

Regeringen beslutar proposition Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission