

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Slopade Lundinregler m.m.

Mars 2011

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	3
2	Lagförslag.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).....	11
3	Slopade Lundinregler.....	12
4	Förlust eller nedskrivning på lagerandelar till följd av värdeöverföring	16
5	Ändrade regler för beskattning av delägare i handels- och kommanditbolag.....	19
6	Skalbolagsbeskattning	24
7	Offentligfinansiella effekter, m.m.	27
7.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.	27
7.2	Konsekvenser för företagen	27
7.3	Konsekvenser för Skatteverket	27
8	Författningskommentar.....	29
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	29
8.2	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000).....	33

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag på vissa ändringar inom företagsbeskattningens område.

De s.k. Lundinreglerna föreslås avskaffas. För att motverka risk för skatteplanering med anledning av avskaffandet föreslås att avdrag för nedskrivning och förlust på lagerandelar bara medges om värdenedgången eller förlusten är verklig. Den generella regeln för lagerandelar motsvarar den som redan finns för kapitaltillgångar.

Några förslag berör beskattning av delägare i handels- och kommanditbolag. Förslagen är följdändringar med anledning av reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2010.

I promemorian lämnas också några förslag på ändringar i reglerna om skalbolagsbeskattning.

Samtliga lagändringar föreslås träda i kraft den 2 januari 2012.

2 Lagförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹
dels att 17 kap. 8–12 §§, 24 kap. 19 §, 27 kap. 6 a § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 8 § och 24 kap. 19 § ska upphöra att gälla,
dels att 16 kap. 1 §, 17 kap. 33 §, 23 kap. 2 §, 24 kap. 17 b §, 25 kap. 6 §, 25 a kap. 11, 23 och 23 a §§, 48 kap. 27 § och 49 a kap. 13 § ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 17 kap. 8 §, och en ny rubrik närmast före 17 kap. 8 § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

1 §²

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25 a, 27–40, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

Utöver bestämmelserna i detta kapitel finns bestämmelser om avdrag i 9, 17–25 a, 28–40, 44–46, 48, 49–52, 55 och 60 kap.

17 kap.

Förluster och nedskrivningar på andelar

8 §

Förlust vid avyttring av en andel får bara dras av om den är verklig.

Om en andel har gått ned i värde får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av enligt första stycket om andelen i stället hade avyttrats.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2008:1063.

33 §³

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. för lager och pågående arbeten finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap.

8 §,

- underprisöverlåtelse i 23 kap.

10 §,

– *lagerandelar i fastighetsförvaltande företag i 27 kap. 6 a §,*

– näringsbidrag i 29 kap. 7 §,

– ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,

– kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,

– verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,

– partiella fissioner i 38 a kap.

14 §, och

– förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

Särskilda bestämmelser om anskaffningsvärde m.m. för lager och pågående arbeten finns när det gäller

- beskattningsinträde i 20 a kap.,
- uttagsbeskattning i 22 kap.

8 §,

- underprisöverlåtelse i 23 kap.

10 §,

– näringsbidrag i 29 kap. 7 §,

– ianspråktagande av ersättningsfond i 31 kap. 18 §,

– kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 §,

– verksamhetsavyttringar i 38 kap. 14 §,

– partiella fissioner i 38 a kap.

14 §, och

– förvärv av tillgångar till underpris från delägare och närstående i 53 kap. 10 och 11 §§.

23 kap.

2 §⁴

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

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

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

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

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen ska tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel, *en andel som avses i 25 a kap. 3 a §* eller en

³ Senaste lydelse 2008:1063.

⁴ Senaste lydelse 2009:1413.

23 § överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om

– det förvärvande företaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag, ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom EES,

– det förvärvande företaget inte, direkt eller indirekt, äger andel i det överlåtande företaget, och

– förutsättningarna i 19 § är uppfyllda.

24 kap.

17 b §⁵

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om *delägarans själv* hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp, *varken av den delägare som innehade handelsbolagsandelen när utdelningen beslutades eller av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång*, om *de själva* hade erhållit utdelningen *vid dessa tidpunkter*. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

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

25 kap.

6 §

Om en andel eller aktiebaserad delägar rätt upphör att vara näringsbetingad hos ägaren, anses den anskaffad för marknadsvärdet när detta sker. I fråga om marknadsnoterade delägar rätter gäller detta bara

⁵ Senaste lydelse 2009:1413.

om villkoren om innehavstid i 25 a kap. 6 eller 7 § skulle ha varit uppfyllda om delägarrätten hade avyttrats vid denna tidpunkt.

Första stycket tillämpas på motsvarande sätt på sådana indirekta innehav av delägarrätter som avses i 25 a kap. 23 och 23 a §§.

Lydelse enligt lagrådsremiss

Föreslagen lydelse

25 a kap.

11 §⁶

Skalbolagsbeskattning enligt 9 eller 9 a § ska inte ske om

1. det företag som den avyttrade delägarrätten hänför sig till eller, i fråga om ett svenskt handelsbolag, säljaren tar upp företagets överskott eller underskott i en sådan skalbolagsdeklaration som avses i 27 kap. skatteförfarandelagen (2011:000),

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

3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen har beslutat om att sådan ska ställas.

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

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

Första och andra styckena gäller även företag i sådan intressegemenskap som avses i 2 § 1 med företaget som den avyttrade delägarrätten är hänförlig till. Vid tillämpning av första och andra styckena likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med ett svenskt handelsbolag.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §⁷

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägarrätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig

Om ett företag som anges i 3 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrat en delägarrätt med kapitalvinst, ska den del av vinsten som belöper sig

⁶ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

⁷ Senaste lydelse 2009:1413.

på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om *delägaren själv* hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp, *varken av den delägare som innehade handelsbolagsandelen vid tidpunkten för avyttringen eller av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång*, om *de själva* hade avyttrat tillgången *vid dessa tidpunkter*. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

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

Första stycket gäller inte om skalbolagsbeskattning ska ske enligt 9 a §.

23 a §⁸

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarans andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägarans själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav. *Om skattskyldigheten för andelen övergår till någon annan, gäller detta i stället denne.*

Om en sådan avyttring som avses i 23 § leder till en kapitalförlust, får den del av förlusten som belöper sig på delägarans andel inte dras av. Detta gäller dock bara om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp om delägarans själv hade avyttrat tillgången. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp ska det bortses från bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 9 §. Vid bedömningen av om en kapitalvinst inte skulle ha tagits upp enligt 24 kap. 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

Om skattskyldigheten för handelsbolagsandelen övergår till

⁸ Senaste lydelse 2009:1413.

någon annan gäller följande för att avdrag ska få göras. En kapitalförlust skulle ha kunnat dras av enligt första stycket såväl av den delägare som innehade handelsbolagsandelen vid tidpunkten för avyttringen som av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång, om de själva hade avyttrat tillgången vid dessa tidpunkter.

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

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

48 kap. 27 §⁹

I fråga om kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och för vilka avdrag ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§, om inte något annat anges i andra stycket.

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter.

Om den som ska göra avdrag enligt första stycket är ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 och avdraget avser förlust på delägarätter ska 70 procent av kapitalförlusten dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter.

Kapitalförluster för vilka avdrag ska göras på sådana delägarätter och fordringsrätter vars innehav betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära, ska dock alltid dras av i sin helhet.

Lydelse enligt lagrådsremiss

Föreslagen lydelse

49 a kap. 13 §¹⁰

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 27 kap. skatteförfarandelagen (2011:000),
2. ett särskilt bokslut ligger till grund för inkomstberäkningen enligt 1, och

⁹ Senaste lydelse 2009:1413.

¹⁰ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

3. säkerhet ställs om Skatteverket med stöd av 58 kap. skatteförfarandelagen har beslutat om att sådan ska ställas.

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.

Bokslutet ska upprättas som om företagets beskattningsår *eller, i fråga om handelsbolag, räkenskapsår* avslutats vid tidpunkten för 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.

1. Denna lag träder i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.

2. Det nya stycket i 25 kap. 6 § tillämpas när den omständighet som föranlett att delägarrätterna ska åsättas ett nytt anskaffningsvärde har skett efter den 1 januari 2012.

2.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

Härigenom föreskrivs att 27 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:000) ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss

Föreslagen lydelse

27 kap.

4 §¹¹

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 30 dagar efter avyttringen eller, *i fråga om ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, avyttringen eller tillträdet.*

En skalbolagsdeklaration ska ha kommit in till Skatteverket senast 60 dagar efter avyttringen eller tillträdet.

Denna lag träder i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.

¹¹ Lagrådsremiss den 13 januari 2011, Skatteförfarandet.

3 Slopade Lundinregler

Förslag: De s.k. Lundinreglerna upphör att gälla.

Bakgrund till förslaget: De s.k. Lundinreglerna infördes år 1966 (SOU 1963:52, prop. 1966:85, bet. 1966:BevU55, SFS 1966:724) och har sedan dess i huvudsak endast genomgått redaktionella ändringar. Ett tillägg gjordes dock år 1994 med anledning av moder-dotterbolagsdirektivet (SOU 1994:100, prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10, SFS 1994:1858). Lundinreglerna finns nu i 17 kap. 8–12 §§ och 24 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Reglerna kom till för att förhindra kringgående av det andra ledet i dubbelbeskattningen av inkomster från företag. Två olika sätt att kringgå dubbelbeskattningen beskrevs i förarbetena (se prop. 1966:85, s. 49–50). De första sättet innebar att ägaren till ett aktiebolag eller en ekonomisk förening – i stället för att ta ut utdelning eller likvidera företaget – sålde företaget till ett subjekt som kunde ta emot skattefri utdelning. Fördelen för säljaren bestod i att realisationsvinsten inte alls beskattades eller beskattades betydligt lindrigare än utdelning eller utskiftningslikvid. Det andra sättet skiljde sig från det första på så sätt att andelarna blev lagerandelar hos köparen. Därmed skulle visserligen utdelningen tas upp av köparen, men utdelningsinkomsten kunde kvittas bort mot en motsvarande avdragsgill nedskrivning eller kapitalförlust på andelarna.

Bestämmelserna i 24 kap. 19 § IL innebär en begränsning i rätten att ta emot skattefri utdelning. Om det inte är uppenbart att köparen i och med förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till den bedrivna näringsverksamheten, ska utdelning som köparen tar emot från det förvärvade företaget tas upp. Detta gäller dock bara utdelning av medel som fanns i företaget vid tidpunkten för förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelningen anses i första hand ske av annat än tillskjutet belopp och inbetald insats. Regeln tar sikte på de fall när överlåtelsen inte är affärsmässigt motiverad. I princip ska det vara fråga om en överlåtelse av ett skalbolag. Skattefri utdelning kan tas emot av sådana juridiska personer som enligt 24 kap. 13 § IL kan inneha näringsbetingade andelar samt handelsbolag i de fall delägarna i bolaget kvalificerar sig för skattefri utdelning enligt 24 kap. 17 b § IL.

Bestämmelserna i 17 kap. 8–12 §§ IL kompletterar begränsningen för skattefri utdelning i 24 kap. genom att begränsa rätten till avdrag för nedskrivning och förlust på lagerandelar. De gäller – på samma sätt som 24 kap. 19 § IL – vid förvärv där det inte är uppenbart att köparen får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till den bedrivna verksamheten. Om de förvärvade andelarna minskar i värde på grund av att utdelning sker av medel som fanns i det utdelande bolaget vid förvärvet och som inte motsvarar tillskjutet belopp, får andelarna inte med avdragsrätt skrivas ned till ett värde som understiger anskaffningsvärdet. En förlust på andelarna som beror på en sådan utdelning ska justeras med ett belopp som motsvarar utdelningen. Dessa regler gäller även för förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i de fallen även om företaget får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

Regeringsrätten (nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen) har den 30 december 2010 meddelat dom i ett mål (mål nr 1662-09) angående förhållandet mellan Lundinregeln i 24 kap. 19 § IL och moderdotterbolagsdirektivet (90/435/EEG). Direktivet syftar till att eliminera kedjebeskattning när ett företag äger andelar i företag i en annan medlemsstat. Det finns dock enligt direktivet inga hinder mot att tillämpa sådana nationella bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägeri, annan oegentlighet eller missbruk. Regeringsrätten anför att Lundinregeln går längre än vad direktivet medger eftersom den gäller också förfaranden där det inte kan anses förekomma oredlighet eller missbruk. Den omständigheten hindrar dock enligt Regeringsrätten inte att Lundinregeln tillämpas när det faktiskt är fråga om oredlighet eller missbruk. I det aktuella fallet hade det, såvitt framkommit, inte förekommit något sådant missbruk som avses i direktivet, varför utdelningen inte kunde beskattas med stöd av Lundinregeln.

Skälen för förslaget: Frågan om Lundinreglernas avskaffande har varit aktuell under flera år. I samband med inkomstskattelagens tillkomst kritiserades reglerna av Lagrådet som anförde att reglerna numera framstår som ett udda och svårtillämpat inslag i företagsbeskattningen. Med hänsyn till att 1998 års Företagsskatteutredningar fick i uppdrag att behandla Lundinreglerna ville Lagrådet inte motsätta sig att de utan ändringar fördes över till den nya lagen. I betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar (SOU 2001:11) lämnades dock inte något förslag avseende Lundinreglerna. Frågan berördes igen i propositionen om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96, s. 70–71). Regeringen uttalade att det skulle kunna hävdas att det i propositionen lämnade förslaget om näringsbetingade andelar borde medföra att Lundinreglerna kunde slopas. Regeringen ville dock avvakta resultatet av 2002 års Företagsskatteutredning innan ställning togs till om bestämmelserna borde finnas kvar.

2002 års Företagsskatteutredning lämnade i betänkandet Vissa företagsskattefrågor (SOU 2005:99, s. 153–167) förslag om att Lundinreglerna skulle upphävas. Utredningen konstaterade att när säljaren är en obegränsat skattskyldig fysisk eller juridisk person eller ett svenskt handelsbolag så fyller Lundinreglerna i princip inte längre någon funktion. I dessa fall medför reglerna i stället att vinsten riskerar att trippelbeskattas. Dock kan det enligt utredningen finnas principiella skäl för att behålla Lundinreglerna när säljaren beskattas lindrigare vid en försäljning jämfört med vid utdelning eller likvidation. De fall som utredningen kunde identifiera var dels när begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer avyttrade andelar och kapitalvinsten inte kunde knytas till ett fast driftställe eller att 10-årsregeln kunde tillämpas, dels när skatteprivilegierade stiftelser och liknande avyttrar andelar i en svensk ekonomisk förening. Av dessa situationer bedömdes att det endast var begränsat skattskyldigas innehav av aktier som var praktiskt intressant. De kan avyttra andelarna skattefritt till någon som inte beskattas för utdelningen och därmed skulle de undgå debiteringen av kupongskatt.

När det gäller utländska bolag så utgår normalt ingen kupongskatt på näringsbetingade andelar om utdelningen inte skulle ha beskattats om mottagaren varit ett svenskt subjekt. De flesta bolag som betalar

kupongskatt har således en låg ägarandel i det utdelande bolaget. Lundinreglerna förutsätter dock att ägarna enkelt kan välja handlingsalternativ vid avyttringen, varför dessa ägare enligt utredningen typiskt sätt inte medför något problem i detta hänseende. När det gäller övriga ägare – begränsat skattskyldiga fysiska personer samt juridiska personer som inte utgör utländskt bolag – anser utredningen att det inte heller finns skäl att behålla Lundinreglerna. Aktieinnehav i bolag som innehåller tillgångar av verkligt och särskilt värde omfattas inte. Om andelarna kan knytas till ett fast driftställe omfattas de inte heller. Vidare kan begränsat skattskyldiga vara föremål för kapitalvinstbeskattning i sitt hemland. Uttaget av kupongskatt begränsas i många skatteavtal. Utredningens sammantagna bedömning var således att det inte heller för denna grupp fanns skäl nog att behålla Lundinreglerna.

Utredningens ställningstagande är ett starkt skäl för att avskaffa Lundinreglerna. Ägarbeskattningen har reformerats på så vis att det i dag inte finns några nämnbara skillnader i beskattning som beror av hur ägaren tillgodogör sig vinsterna. Det saknas i normala fall skattemässiga skäl för att växla utdelning till kapitalvinst eller likvidationslikvid. När det gäller begränsat skattskyldiga så är det normalt utdelning på noterade andelar som medför kupongskatt. Det går att med relativt enkla medel undvika att lyfta utdelning som föranleder kupongskatt när det är fråga om fåmansföretag eller motsvarande. De situationer som utredningen identifierat när det skulle kunna vara befogat med beskattning i enlighet med Lundinreglerna är inte skäl nog för att behålla reglerna. Det bör tilläggas att ingen av de remissinstanser som yttrade sig över utredningens förslag hade något att invända mot att slopa Lundinreglerna. Kammarrätten i Stockholm ansåg dock det nödvändigt att samtidigt med slopandet införa en generell regel om att avdrag inte ska medges för icke verklig förlust även när det gäller lagerandelar. En sådan regel föreslås också i avsnitt 4 och kommenteras närmare där.

Ett annat skäl för att avskaffa Lundinreglerna är att bestämmelsen i 24 kap. 19 § IL inte längre kan tillämpas som avsett när det gäller gränsöverskridande utdelningar. Regeringsrätten har fastslagit att vid transaktioner som omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet kan Lundinregeln bara tillämpas i de fall det går att påvisa att det faktiskt förekommit oegentligheter eller annat missbruk.

Dessutom finns det i 25 a kap. och 49 a kap. IL regler om beskattning vid avyttring av andelar i skalbolag som aktualiseras vid de flesta Lundintransaktioner. Effekterna av reglerna om skalbolagsbeskattning är tillräckligt avhållande på antalet skalbolagsförsäljningar. Lundinreglerna är således inte heller nödvändiga från utgångspunkten att begränsa handeln med skalbolag.

Även från näringslivet har det framförts att Lundinreglerna bör avskaffas (se hemställan från PWC, dnr Fi2009/7882/S1).

Tillämpningen av Lundinreglerna torde i normalfallet kunna undvikas, men det är olyckligt att skattesystemet innehåller regler som på grund av okunskap eller förbiseende kan leda till en trippelbeskattning av företagsvinster. Lundinreglerna bör således upphävas.

Lagförslaget

Förslaget innebär att 17 kap. 8–12 §§, 24 kap. 19 § samt rubrikerna närmast före 17 kap. 8 § och 24 kap. 19 § IL upphör att gälla.

4 Förlust eller nedskrivning på lagerandelar till följd av värdeöverföring

Förslag: Förluster som uppkommer vid avyttring av lagerandelar ska bara dras av om de är verkliga. Om en förlust vid en tänkt avyttring av en lagerandel inte skulle kunna dras av på grund av att den bedöms inte vara verklig, får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång.

Den särskilda regel som innebär att avdrag inte medges för nedskrivning och förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse om värdenedgången eller förlusten beror på en underprisöverlåtelse slopas.

Bakgrund till förslaget: En skattefri värdeöverföring från ett aktiebolag till ett moderbolag kan ske t.ex. genom utdelning eller underprisöverlåtelse. Om värdet på dotterbolaget efter värdeöverföringen kommer att understiga anskaffningsvärdet uppstår en latent förlust. När förlusten realiserats anses en sådan kapitalförlust som fiktiv och får inte dras av enligt 44 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Rättspraxis avseende avdrag för verklig förlust är omfattande och gäller i huvudsak moderbolags avyttringar av andelar i dotterbolag. Problematiken med värdeöverföringar, och därmed också tillämpningen av 44 kap. 23 § IL, har begränsats väsentligt genom att avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar avskaffades.

Vinst vid försäljning av andelar som är lager i verksamheten ska dock tas upp och detsamma gäller för utdelning på sådana andelar. Förluster på lagerandelar ska som regel dras av fullt ut. Vidare får värdet på lagerandelar skrivas ned om värdenedgången är bestående. Utdelning på lagerandelar blir således i praktiken skattefri eftersom den kan kvittas mot en motsvarande nedskrivning eller förlust. Bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL om att avdrag bara medges för verklig förlust gäller bara för kapitaltillgångar och inte för lager.

För att motverka en viss form av skatteplanering (se RÅ 2003 ref. 11 och prop. 2008/09:37, s. 30–33) har det i 27 kap. 6 a § IL införts en särskilt regel avseende lagerandelar i byggnadsrörelse. Bestämmelsen innebär att avdrag inte får göras för nedskrivning eller förlust på lagerandelar i byggnadsrörelse när värdenedgången eller förlusten beror på att tillgångar överlåtits från företaget till underpris.

Skälen för förslaget: När Lundinreglerna nu föreslås slopas (se avsnitt 3) uppstår ett särskilt problem avseende vissa lagerandelar. Det rör sig om andelar i företag som hör hemma i en stat inom EU och som berättigar till skattefri utdelning enligt 24 kap. 16 § IL även om de utgör lagertillgångar. När Lundinreglerna avskaffas kommer utdelningen på en sådan andel att vara skattefri men avdrag får göras för en korresponderande nedskrivning. En sådan möjlighet att genom en skattefri värdeöverföring tillskapa en avdragsgill nettoförlust kan inte accepteras.

2002 års Företagsskatteutredning föreslog i betänkandet Vissa företagsskattefrågor att avdrag för förlust eller nedskrivning på lagerandelar bara skulle få göras om förlusten eller värdenedgången var

verklig (se SOU 2005:99, s. 182–183). Utredningen hade dock i andra delar föreslagit att andelar som innehades i byggnadsrörelse skulle anses som kapitaltillgångar och därmed bli näringsbetingade andelar. Den generella regeln om att avdrag bara skulle medges för verklig förlust skulle således endast tillämpas på lagerandelar utanför byggnadsrörelse. Utredningen uppgav att en sådan generell regel även skulle ta hand om eventuella problem som kunde uppstå när Lundinreglerna i lagerkapitlet slopades (se s. 166–167 i ovan nämnda betänkande). Kammarrätten i Stockholm har i sitt remissvar över utredningens betänkande tillstyrkt slopandet av Lundinreglerna i 17 kap. IL endast mot bakgrund av förslaget om en generell reglering för att förhindra avdrag för fiktiv förlust eller värdenedgång på lagerandelar.

I och med den ovan beskrivna problematiken med lagerandelar i EU-företag behövs någon form av kompletterande reglering när Lundinreglerna i 17 kap. IL avskaffas. Principen om att avdrag bara ska medges för verkliga förluster finns redan när det gäller kapitaltillgångar och praxis på området är omfattande. Grundprincipen är rimlig och innebär i det rena fallet att en förlust, för att få dras av, måste ha substans och inte ha tillkommit genom transaktioner som reellt inte innebär någon ekonomisk förlust. Principen är accepterad och det finns inte några hinder mot att utvidga den till att även omfatta lagerandelar. En sådan regel kan dock inte bara gälla förluster utan måste också omfatta avdrag på grund av nedskrivning av värdet på lagerandelarna. Äldre praxis avseende kapitaltillgångar kan vara till vägledning även för lagerandelar. Noteras bör dock att utdelning på lagerandelar normalt är skattepliktig.

I utredningens förslag anges det i lagtexten vilka lagerandelar som avses. Det skulle enligt utredningen röra sig om andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar. Det förefaller dock inte nödvändigt att närmare precisera vilka slags andelar det ska vara fråga om. Det väsentliga är att det är andelar som utgör lager och att värdet på andelarna men inte anskaffningsvärdet påverkas av att en värdeöverföring sker från företaget. Det kan t.ex. röra sig om andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Handelsbolag kan visserligen inte vara part i en underprisöverlåtelse eller lämna utdelning, men ett handelsbolag kan avyttra skattefria delägarätter till underpris utan att uttagsbeskattning sker alternativt äga ett aktiebolag där sådana transaktioner sker, vilket också skulle påverka värdet på handelsbolagsandelarna.

Det föreslås därför att det införs en generell regel i 17 kap. IL som innebär att förluster som inte är verkliga och som uppkommer vid avyttring av lagerandelar inte får dras av. Om en sådan förlust inte skulle få dras av får värdet på andelarna heller inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång.

Med anledning av att denna bestämmelse införs kan 27 kap. 6 a § IL upphöra att gälla. Bestämmelserna i den paragrafen gällde lagerandelar i byggnadsrörelse och bara när nedskrivningsutrymmet uppkommit på grund av en underprisöverlåtelse. Se prop. 2008/09:37, s. 30–33, för en utförligare beskrivning av problematiken. De situationer som tidigare omfattats av 27 kap. 6 a § IL kommer nu i stället att omfattas av det generella avdragsförbudet för nedskrivningar.

Lagförslaget

Förslaget innebär att en ny paragraf införs, 17 kap. 8 § IL, samt en ny rubrik närmast före den paragrafen. Förslaget innebär även att 27 kap. 6 a § IL upphör att gälla.

5 Ändrade regler för beskattning av delägare i handels- och kommanditbolag

Förslag: Bestämmelsen om begränsning av avdragsrätten för kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer – och avdraget ska göras av ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar – ändras så att den enbart gäller förluster på delägarätter.

När näringsbetingade andelar avyttras för ett pris som understiger marknadsvärdet finns det särskilda regler som ska förhindra att någon som äger andelar i det avyttrande företaget beskattas för utdelning eller att någon som äger andelar i det förvärvande företaget ska öka sitt anskaffningsvärde på andelarna. Tillämpningsområdet av dessa bestämmelser utvidgas till att även omfatta avyttring av sådana andelar i handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som i vissa fall behandlas som näringsbetingade andelar.

Bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet ska beräknas när en andel upphör att vara näringsbetingad ska tillämpas på motsvarande sätt när det gäller andelar som innehas av handelsbolag.

Det preciseras att det är förhållandena vid tidpunkten för avyttringen respektive när utdelningen beslutas samt vid räkenskapsårets utgång som är avgörande för om det blir en skattefri kapitalvinst eller utdelning när ett handelsbolag avyttrar andelar eller tar emot utdelning. Motsvarande precisering görs även när det gäller avdragsrätten för kapitalförluster.

Bakgrund till förslaget: De nya reglerna om skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn trädde i kraft den 1 januari 2010 (prop. 2009/10:36, bet. 2009/10:SkU22, rskr. 2009/10:109, SFS 2009:1413).

Ändringarna innebar att andelar i handelsbolag infogades i det befintliga systemet med skattefria utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar. En andel i ett handelsbolag behandlas nu på samma sätt som en näringsbetingad andel om delägaren är ett företag. En kapitalvinst på en sådan andel är således skattefri. Handelsbolag kan nu även avyttra sitt eget innehav av andelar skattefritt till den del kapitalvinsten hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren (den skattskyldige) själv hade avyttrat andelen. Motsvarande kapitalförluster får inte dras av. På samma sätt kan ett handelsbolag ta emot skattefri utdelning om utdelningen varit skattefri om den tagits emot direkt av delägaren.

Vissa följdändringar genomfördes också, t.ex. har handelsbolagen fullt ut infogats i systemet för skalbolagsbeskattning.

Skälen för förslaget

Begränsad avdragsrätt för kapitalförluster

I 48 kap. 27 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, infördes en begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster som

uppkommer i handelsbolag. Syftet med bestämmelsen är att motverka befarad skatteplanering. I efterhand har det uppmärksammats att det nya stycket kommit att få ett alltför omfattande tillämpningsområde. Avsikten var inte att begränsa avdragsrätten för kapitalförluster på svenska fordringsrätter, utan endast på delägarätter. Bestämmelsen ska därför ändras så att det klart framgår att den bara gäller förluster på delägarätter.

Underlåten utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelser

I 22 kap. IL finns regler om beskattning vid uttag ur näringsverksamhet och i 23 kap. finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. En underprisöverlåtelse som uppfyller vissa angivna villkor innebär att uttagsbeskattning inte ska ske. Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår bland annat att om tillgången överläts av ett företag ska överlåtelsen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger andelar i det överlåtande företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning. Överlåtelsen ska inte heller medföra att skillnaden ska tas upp som intäkt i inkomstlaget tjänst av förvärvaren eller av den som direkt eller indirekt äger en kvalificerad andel i det förvärvande företaget. Av 23 kap. 12 § första stycket IL framgår att om tillgången förvärvas av ett företag ska skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte räknas som en utgift för förbättring av en andel i företaget eller av en andel i företag som, direkt eller indirekt, äger andel i det förvärvande företaget.

Av 23 kap. 2 § följer att bestämmelserna om underprisöverlåtelser inte gäller när kapitalvinsten är skattefri enligt reglerna i 25 a kap. IL. Dock ska reglerna om underlåten utdelningsbeskattning för delägare i överlåtande företag m.m. i 23 kap. 11 och 12 §§ IL tillämpas vid en sådan försäljning, om vissa villkor är uppfyllda.

När andelar i handelsbolag infogades i systemet med skattefria kapitalvinster på näringsbetingade andelar var avsikten att även sådana skattefria avyttringar skulle omfattas av reglerna i 23 kap. 11 och 12 §§, se prop. 2009/10:36 s. 64 f. Skatteverket har dock uppmärksammat att lagtexten inte fullt ut återspeglar vad regeringen uttrycker i propositionen. Den nuvarande lydelsen av 23 kap. 2 § andra stycket andra meningen IL är enligt följande: ”Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock när en näringsbetingad andel eller en delägar rätt som avses i 25 a kap. 23 § överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet...”. Handelsbolagsandelar behandlas enligt 25 a kap. 3 a § IL som näringsbetingade andelar *i det kapitlet*. Det innebär att i övriga kapitel i IL ingår inte handelsbolagsandelar i begreppet näringsbetingade andelar om inte detta anges särskilt. Bestämmelsen i 23 kap. 2 § andra stycket IL omfattar således inte handelsbolagsandelar i dess nuvarande lydelse. Andelar som ägs av handelsbolag omfattas dock av bestämmelserna.

Bestämmelsen i 23 kap. 2 § andra stycket IL bör ändras på så sätt att den även omfattar sådana andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som avses i 25 a kap. 3 a § IL.

Karaktärsbyte vid indirekt innehav

Ett handelsbolag kan formellt sett inte äga näringsbetingade andelar. Reglerna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinst samt förbud mot avdrag för kapitalförlust har i stället utformats så att det är delägarrens ställning som är avgörande. Om kapitalvinsten eller utdelningen inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade avyttrat andelarna eller tagit emot utdelningen, så ska dennes del av utdelningen eller kapitalvinsten inte tas upp. Indirekt innehav ska således i princip behandlas som ett direkt innehav. Skatteverket har dock uppmärksammat att bestämmelsen i 25 kap. 6 § IL innebär att det kan uppstå en asymmetri mellan direkt och indirekt innehav. I 25 kap. 6 § IL anges att en näringsbetingad andel som upphör att vara näringsbetingad ska anses anskaffad för marknadsvärdet när detta sker. Bestämmelsen reglerar således anskaffningsvärdet vid ett s.k. karaktärsbyte. Eftersom ett handelsbolag inte kan inneha näringsbetingade andelar – och sådana andelar därmed inte kan byta karaktär i detta avseende – blir nämnda regel inte tillämplig på ett indirekt innehav. Detta får betydelse för beräkningen av om en kapitalvinst hade tagits upp om delägaren själv hade avyttrat motsvarande andelar. Ett exempel kan belysa problematiken.

Delägaren AB X äger indirekt genom handelsbolaget HB tolv procent i det noterade bolaget AB Y. Anskaffningsutgiften för aktierna i AB Y är 6 mkr. Innehavets marknadsvärde är 12 mkr. HB säljer aktier i AB Y motsvarande en fjärdedel av sitt innehav för 3 mkr. Därmed uppkommer det en kapitalvinst för HB om 1,5 mkr ($3 - [6 / 4]$). Eftersom det indirekta innehavet vid avyttringen är större än 10 procent, hade en motsvarande kapitalvinst inte tagits upp om delägaren själv hade avyttrat aktierna i AB Y. Kapitalvinsten är således skattefri enligt 25 a kap. 23 § IL. Efter försäljningen uppgår HB:s innehav till 9 procent. Något senare säljer HB resterande aktier i AB Y för 8,5 mkr. En kapitalvinst uppkommer då med 4 mkr ($8,5 - [6 - 1,5]$). Eftersom innehavet nu understiger 10 procent vid avyttringstillfället skulle en motsvarande kapitalvinst ha tagits upp om AB X själv hade avyttrat andelarna. AB X andel av kapitalvinsten ska därför tas upp. Om aktieposten hade ägts direkt av AB X skulle regeln i 25 kap. 6 § IL ha tillämpats när innehavet blev mindre än 10 procent och aktierna därmed inte längre var näringsbetingade. Aktierna skulle då ha ansetts avyttrade för marknadsvärdet varmed anskaffningsvärdet skulle ha justerats upp till 9 mkr. En förlust om 500 tkr hade då uppstått vid den andra avyttringen ($8,5 - 9$). Om de initiala förhållandena varit de omvända – dvs. anskaffningsvärdet hade varit 12 mkr och marknadsvärdet vid den första avyttringen hade varit 6 mkr – skulle en avdragsgill kapitalförlust om 500 tkr ($8,5 - 9$) ha uppkommit vid den andra avyttringen. Vid tillämpning av 25 kap. 6 § IL på karaktärsbytet hade det däremot vid samma avyttring uppkommit en kapitalvinst om 4 mkr ($8,5 - 4,5$).

För att undvika att direkt och indirekt innehav behandlas på olika sätt föreslås att 25 kap. 6 § IL ska tillämpas på motsvarande sätt när det gäller sådana indirekt ägda delägarätter som avses i 25 a kap. 23 och 23 a §§ IL. Detta innebär att om kapitalvinster eller kapitalförluster på ett indirekt innehav övergår från att vara skattebefriade respektive ej avdragsgilla till att bli skattepliktiga respektive avdragsgilla för

delägaren i handelsbolaget – motsvarande ett karaktärsbyte – ska 25 kap. 6 § IL tillämpas. Det indirekta innehavet ska då anses anskaffat till marknadsvärdet vid denna tidpunkt för den berörda delägaren.

Förhållandena vid utdelningstillfället respektive avyttringen

Som huvudregel gäller att det är den som är delägare i ett handelsbolag vid beskattningsårets utgång som ska ta upp hela resultatet från handelsbolaget. Detta gäller även om handelsbolaget har avyttrats till nya ägare under året. Det är möjligt att avtala om en annan fördelning, t.ex. att säljaren och köparen tar upp resultatet för den period då de var delägare i handelsbolaget. Skatteverket har påtalat att det är oklart hur skattefriheten för utdelningar och kapitalvinster ska bedömas om andelen avyttrats under året. Följande exempel kan illustrera. AB X förvärvar en andel i HB från den fysiska personen C i december 2010. HB har kalenderår som räkenskapsår. AB X ska redovisa hela resultatet från HB. I resultatet ingår en utdelning från Onoterat AB samt en kapitalvinst på avyttrade andelar i samma bolag. Utdelningen har tagits emot och avyttringen har genomförts innan AB X förvärvat sin andel i HB. Frågan uppkommer då hur utdelningen och kapitalvinsten ska behandlas av AB X.

När det gäller utdelningar har denna problematik berörts i förarbetena (prop. 2009/10:36, s. 80). Där anges att tidpunkten för prövningen av om utdelningen är skattefri ska avgöras med utgångspunkt i vad som följer av god redovisningssed, dvs. när det är sannolikt att företaget kommer att få utdelningen och den kan beräknas på tillförlitligt sätt. Normalt får det anses sammanfalla med när bolagsstämma eller motsvarande organ beslutar om att utdelning ska ske. Med stöd av förarbetsuttalanden ska således utdelningen i exemplet ovan tas upp av AB X. När utdelningen beslutades var den skattepliktig eftersom andelen då innehades av den fysiska personen C. Enligt Skatteverkets uppfattning ska den delägare som ska redovisa resultatet – för att kunna erhålla skattefri utdelning – ha varit delägare i handelsbolaget vid tidpunkten för utdelningen.

Lagtexten är inte helt tydlig när det gäller hur utdelningen ska behandlas om handelsbolagsandelen avyttras efter det att utdelningen beslutades men före räkenskapsårets utgång. Det bör därför förtydligas att en utdelning som var skattefri när utdelningen beslutades inte är skattefri vid räkenskapsårets utgång om handelsbolagsandelen avyttras under året till någon som inte kan lyfta skattefri utdelning och denne ska ta upp resultatet från handelsbolaget. Kriteriet ska uttryckas så att utdelningen bara är skattefri om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp, varken av den delägare som innehade handelsbolagsandelen när utdelningen beslutades eller av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång, om de själva hade erhållit utdelningen vid dessa tidpunkter. Det innebär att utdelningen blir skattefri om andelen avyttras från ett företag som kan lyfta skattefri utdelning till ett annat sådant företag, förutsatt att övriga villkor är uppfyllda.

När det gäller kapitalvinster framgår det inte klart av vare sig lagtext eller förarbeten vid vilken tidpunkt skattefriheten ska bedömas. Det anges dock i förarbetena (prop. 2009/10:36, s. 43) att det förhållandet att skattskyldigheten för hela året går över till förvärvaren inte innebär något

problem när det gäller kapitalvinster. Skatteverket har tolkat reglerna om kapitalvinster på motsvarande sätt som reglerna om utdelningar. En kapitalvinst som ska redovisas av ett företag som inträtt som delägare i ett handelsbolag efter avyttringstidpunkten kan således enligt Skatteverkets uppfattning inte bli skattefri enligt dessa bestämmelser.

Det är rimligt att det, på motsvarande sätt som i fråga om utdelningar, är förhållandena både vid tidpunkten för avyttringen och vid beskattningsårets utgång som är avgörande för huruvida kapitalvinsten ska tas upp. Eftersom handelsbolagsandelen i exemplet ovan ägdes av en fysisk person när avyttringen skedde ska AB X ta upp kapitalvinsten vid årets utgång. På samma sätt som i fråga om utdelningar behöver det inte vara samma företag som innehar andelen vid beskattningsårets utgång som vid tidpunkten för avyttringen. Om andelen har avyttrats från ett företag som omfattas av reglerna till ett annat sådant företag, är kapitalvinsten skattefri även om avyttring skett före överlåtelsen av handelsbolagsandelen.

Motsvarande bedömning ska även göras när de andelar som ägs av handelsbolaget är marknadsnoterade. Innehavs- och tidsvillkoren ska då vara uppfyllda vid båda tidpunkterna och det oavsett om det är en utdelning eller en kapitalvinst som är uppe till bedömning.

För att undvika tillämpningsproblem föreslås att tidpunkten för bedömningen förtydligas i 24 kap. 17 b § och 25 a kap. 23 § IL.

När det gäller kapitalförluster framgår det direkt av lagtexten att det är bedömningen vid tidpunkten för avyttringen som är det avgörande. Enligt 25 a kap. 23 a § IL gäller bestämmelsen även för förvärvaren om skattskyldigheten för andelen går över till någon annan. Den regeln föreslås nu upphävas och ersättas med ett nytt andra stycke. Bestämmelsen i det nya stycket har samma innebörd som den nuvarande sista meningen i första stycket, i de fall när andelen i handelsbolaget avyttras från bolagssektorn till en fysisk person. Det nya stycket klargör dock även den situationen när andelen avyttras från en fysisk person till ett aktiebolag. Innebörden av bestämmelsen är att en kapitalförlust måste ha kunnat dragits av både hos den som var delägare i handelsbolaget vid tidpunkten för avyttringen och hos den som är delägare vid räkenskapsårets utgång, om de hade avyttrat delägarrätten själva vid dessa tidpunkter. Se författningskommentaren för ett exempel på tillämpning. När det gäller orealiserade kapitalförluster i handelsbolag finns även regeln i 25 a kap. 24 § IL.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 23 kap. 2 §, 24 kap. 17 b §, 25 kap. 6 §, 25 a kap. 23 och 23 a §§ samt 48 kap. 27 § IL.

6 Skalbolagsbeskattning

Förslag: Tiden inom vilken en skalbolagsdeklaration ska lämnas förlängs från 30 till 60 dagar.

Det ska vara möjligt att vid alla typer av skalbolagstransaktioner räkna tiden för deklaraionslämnandet från antingen avyttringstidpunkten eller tillträdet till andelarna. Detsamma gäller för tidpunkten för upprättande av det särskilda bokslut som ska läggas till grund för inkomstberäkningen.

Bakgrund till förslaget: I 49 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om fysiska personers försäljning av andelar i juridiska personer och handelsbolag som är skalbolag. Bestämmelserna infördes år 2002 (prop. 2001/02:165, bet. 2001/02:SkU23, rskr. 2001/02:265, SFS 2002:536). Motsvarande bestämmelser om företags försäljning av delägarätter i företag som är skalbolag finns i 25 a kap. 9–18 §§ IL. Dessa bestämmelser infördes år 2003 i samband med införandet av bestämmelserna om skattefrihet för utdelning och kapitalvinster på näringsbetingade andelar (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:222). Det finns även gemensamma bestämmelser om skalbolagsdeklarationer i 10 kap. 8 a–8 c §§, 11 kap. 12 § samt 12 kap. 8 c § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. Syftet med bestämmelserna om skalbolagsbeskattning är att motverka handel med skalbolag, vilken historiskt ofta har haft i huvudsak skatteundrandragande syfte.

Regelverket innebär i korthet att vid avyttring av ett skalbolag ska skalbolagsbeskattning ske om det saknas förutsättningar för att tillämpa någon av undantagen från skalbolagsbeskattning. Om skalbolagsbeskattning sker ska en juridisk person ta upp hela ersättningen som kapitalvinst. För en fysisk person som avyttrar andel i skalbolag gäller i stället att kapitalvinsten ska tas upp som passiv näringsverksamhet.

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

Det finns flera undantag från skalbolagsbeskattning. Ett av undantagen infaller om skalbolaget, eller säljaren när skalbolaget är ett handelsbolag, lämnar en skalbolagsdeklaration. En sådan deklaration ska grundas på ett särskilt bokslut och ges in till Skatteverket inom 30 dagar från avyttringen, eller när det är fråga om handelsbolag inom 30 dagar från avyttringen eller tillträdet. I förekommande fall kan Skatteverket begära att säkerhet ställs för den skatt som belöper på överskottet enligt det särskilda bokslutet. Dessutom finns det undantag bl.a. för minoritetsöverlåtelse och när det föreligger särskilda skäl.

För att förhindra kringgåenden av skalbolagsbestämmelserna finns bestämmelser som ska omöjliggöra återköp av det avyttrade företagets tillgångar utan skattekonsekvenser. Dessa bestämmelser innebär att om det avyttrande företaget, direkt eller indirekt, köper tillbaka den övervägande delen av det avyttrade företagets tillgångar inom två år från

den ursprungliga avyttringen av företaget ska bestämmelserna om skalbolagsbeskattning tillämpas.

Skatteverket har den 26 augusti 2009 inkommit med en hemställan om lagändring och den därtill bifogade promemorian ”Vissa ändringar av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning”. I promemorian lämnas bl.a. följande två förslag till ändringar. Det föreslås en ändring i SBL som innebär att den tid inom vilken en skalbolagsdeklaration ska kunna lämnas förlängs från 30 till 60 dagar efter det att delägarrätten eller andelen har avyttrats eller tillträtts av köparen. Det föreslås även att en skalbolagsdeklaration och det särskilda bokslut som ska ligga till grund för inkomstberäkningen vid upprättandet av deklarationen ska kunna avse ett beskattningsår som anses avslutat vid tidpunkten för köparens tillträde till delägarrätten.

Skälen för förslaget: Avyttring av företag kräver ofta en betydande arbetsinsats som måste utföras under kraftig tidspress. I många fall kan detta föra med sig svårigheter för deklarationslämnarna att i tid hinna upprätta och lämna skalbolagsdeklaration. Om en skalbolagsdeklaration lämnas för sent ska deklarationen avvisas. Eftersom en skalbolagsdeklaration lämnas för undvikande av skalbolagsbeskattning innebär ett beslut om avvisning stor risk för att skalbolagsbeskattning sker. Den enda möjligheten att undvika beskattning enligt skalbolagsreglerna efter ett beslut om avvisning av en skalbolagsdeklaration är att någon av de övriga undantagsbestämmelserna skulle vara tillämpliga i det aktuella fallet.

Till följd av den nuvarande tidsfristen om 30 dagar är det enligt Skatteverket inte ovanligt att en skalbolagsdeklaration lämnas inom den angivna tiden men i en ofullständig form. Detta för med sig att uppgiftslämnandet måste kompletteras i efterhand. En ofullständig deklaration innebär extraarbete för såväl den deklarationsskyldige som Skatteverket. En sådan deklaration för ofta med sig onödigt långa handläggningstider, resurskrävande skriftväxling – bl.a. i form av förfrågningar från Skatteverkets sida – och ett bevakningsförfarande av det pågående ärendet i avvaktan på komplettering.

Den korta tiden för lämnande av skalbolagsdeklaration är således till nackdel för såväl företagen som Skatteverket. En längre tidsfrist innebär betydande förenklingar för deklarationslämnaren och i många fall bör behovet av komplettering i efterhand att minska. En förlängd tidsfrist kan inte anses motverka syftet med reglerna om skalbolagsbeskattning och enligt Skatteverkets bedömning försämrar inte heller verkets möjligheter att kontrollera skalbolagsavyttringar.

Att fördubbla den nu gällande tiden för deklarationslämnandet bör leda till en klar förbättring av regelverket i detta avseende. Förslaget innebär således att tiden för att lämna en skalbolagsdeklaration förlängs från 30 till 60 dagar.

I dagsläget räknas tidsfristen för lämnande av en skalbolagsdeklaration från dagen för avyttringen av delägarrätten. Det är vanligt förekommande att avyttring av företag utformas i stegvisa förfaranden så att dagen för köparens tillträde till delägarrätten eller andelen förläggas till ett senare tillfälle än dagen för avtalet om avyttringen. Vid tillträdet överförs de med ägandet av företaget förenade väsentliga riskerna och förmånerna. Först i och med tillträdet till delägarrätten eller andelen får köparen som

regel den faktiska kontrollen över det förvärvade företaget och den i företaget bedrivna verksamheten.

Fysiska personer som är delägare i handelsbolag som är skalbolag har i dag möjlighet att räkna tidsfristen för lämnande av skalbolagsdeklaration från köparens tillträde till andelen. Eftersom företagsavyttringar ofta sker i linje med det ovan beskrivna stegvisa avyttringsförfarandet bör det vid samtliga former av avyttringar, och inte bara vid fysiska personers avyttring av handelsbolag, vara möjligt att räkna tiden för avlämnandet av skalbolagsdeklarationen från köparens tillträde. En sådan ordning innebär neutralitet mellan företagsformerna och för med sig att även t.ex. aktiebolag kan räkna tiden för lämnande av en skalbolagsdeklaration från köparens tillträde till aktierna i det avyttrade bolaget. I många fall skulle en sådan ordning innebära en förlängning av tiden för deklarationslämnandet jämfört med i dag.

Det särskilda bokslutet som ska ligga till grund för inkomstberäkningen bör upprättas när den faktiska kontrollen går över till köparen. Även bokslutet ska därmed kunna upprättas som om beskattningsåret avslutats vid tidpunkten för köparens tillträde.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 25 a kap. 11 § och 49 a kap. 13 § IL samt i 10 kap. 8 b § SBL. Samtliga dessa paragrafer föreslås ändras i en lagrådsremiss beslutad den 13 januari 2011, Skatteförfarandet. Lagförslaget utgår därför från den i lagrådsremissen angivna lydelsen.

7 Offentligfinansiella effekter, m.m.

7.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna m.m.

Statens skatteintäkter påverkas inte av förslagen. Förslagen bedöms inte heller i övrigt ge upphov till några budgetmässiga effekter.

Förslagen bedöms inte ha någon påverkan på kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7.2 Konsekvenser för företagen

Åtgärder som underlättar för de mindre företagen att driva sin verksamhet eller för nya företag att etablera sig är viktiga inslag i strategin för ekonomisk tillväxt och ökad sysselsättning.

Näringslivet har tidigare framfört att Lundinreglerna bör avskaffas. Enligt en hemställan från PWC (dnr Fi2009/7882/S1) skulle slopandet av Lundinreglerna ”skapa en märkbar förändring i företagets vardag”. Reglerna tillämpas mycket sällan, men vid de slag av företagsöverlåtelser som riskerar att falla in under reglerna krävs ofta ändå en kontroll av att de inte blir tillämpliga. De utgör ett osäkerhetsmoment som inte går att bortse ifrån. En viss lättnad i företagens administrativa börda bör slopandet därför innebära.

Förslagen om ändringar i reglerna för delägare i handelsbolag är i stor utsträckning förtydliganden eller preciseringar av gällande rätt och medför därför i princip inga konsekvenser för företagen.

Förslaget om att förlänga tidsfristen för avlämnande av skalbolagsdeklaration bör underlätta för företagen. Genom att bestämma tidsfristen till 60 dagar ges företagen en bättre möjlighet att direkt komma in med en fullständig deklaration och de slipper således det extra arbete som är förknippat med kompletteringar av ofullständigt material. Möjligheten att välja avyttringen eller tillträdet när det gäller tidsfristen samt ingivande av särskilt bokslut innebär i praktiken också att företagen får lättare att fullgöra sina åtaganden inom den utsatta tiden.

7.3 Konsekvenser för Skatteverket

Även för Skatteverkets del innebär slopandet av Lundinreglerna en förenkling. Tidskrävande granskning, uppföljning och process av Lundintransaktioner kommer att kunna upphöra.

Förslaget om att en skalbolagsdeklaration ska kunna lämnas inom 60 dagar efter det att andelen eller delägaräkten har avyttrats eller tillträts av köparen innebär att det finns mera tid för upprättandet av skalbolagsdeklarationer. Detta bör leda till ett uppgiftslämnande med färre felaktigheter, vilket skulle förenkla och effektivisera Skatteverkets kontrollarbete. Om skalbolagsdeklarationerna innehåller färre felaktigheter behöver inte Skatteverket ställa frågor till och avvakta nödvändiga kompletteringar från uppgiftslämnaren. Förslaget bör innebära minskade kostnader för Skatteverket eftersom varje ärendes handläggningstid förkortas.

Förslagen kan emellertid initialt medföra vissa kostnader för information, översyn av broschyrer och handledningar samt smärre ändringar i Skatteverkets datasystem.

Sammantaget bedöms förslagen dock inte leda till ökade kostnader för Skatteverket.

8 Författningskommentar

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

16 kap.

1 §

Andra stycket ändras så att hänvisningarna till de kapitel som innehåller bestämmelser om avdrag nu inte längre omfattar 27 kap. eftersom 27 kap. 6 a § upphör att gälla.

17 kap.

8–12 §§

Paragraferna ska upphöra att gälla när de s.k. Lundinreglerna slopas. Se motivering i avsnitt 3.

8 §

Paragrafen är ny. Bestämmelserna i paragrafen ska motsvara 44 kap. 23 § men i stället gälla för andelar som är lager. I 44 kap. 23 § anges att bara verkliga kapitalförluster ska anses som kapitalförluster. Den bestämmelsen gäller bara för kapitaltillgångar. Principen om att avdrag bara medges för verklig förlust är etablerad och praxis på området är omfattande. Praxis har inneburit att förlusten ska justeras för vissa värdeöverföringar, se t.ex. RÅ 1997 ref. 11. Vid tillämpningen av den nya paragrafen avseende lagerandelar kan principiell ledning till stora delar hämtas från befintlig praxis angående kapitaltillgångar.

Enligt *första stycket* får avdrag för förlust på lagerandelar bara göras om förlusten är verklig. Bestämmelsen motsvarar 44 kap. 23 §, men gäller för andelar som är lager.

Värdet på lagerandelar som är anläggningstillgångar i redovisningen ska skrivas ned redovisningsmässigt om värdenedgången är bestående. Nedskrivningen får dras av vid beskattningen förutsatt att lagret inte värderas lägre än vad som följer av lägsta värdets princip. För att principen om verklig förlust ska få fullt genomslag på lagerandelar krävs att den också kan tillämpas avseende nedskrivningar. Av *andra stycket* framgår att om en andel har gått ned i värde får andelen inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång. Detta gäller dock bara till den del en motsvarande förlust inte skulle få dras av enligt första stycket om andelen i stället hade avyttrats. Styckets andra mening anger att ett hypotetiskt test ska göras vid tillämpningen. Om andelen har gått ned i värde under beskattningsåret ska det göras en bedömning utifrån en fiktiv avyttring. En förlust som uppkommit vid en fiktiv avyttring på beskattningsårets sista dag ska bedömas enligt första stycket. Om den fiktiva förlusten inte skulle få dras av enligt första stycket får värdet på andelen inte heller skrivas ned skattemässigt.

Det är rimligt att bedömningen utgår ifrån det skattemässiga värdet på andelarna vid beskattningsårets ingång. En jämförelse med anskaffningsvärdet är mindre lämplig eftersom värdet på andelarna kan ha skrivits

ned under detta värde på grund av en värdenedgång som bedömts som verklig.

Effekten av att en nedskrivning inte får göras är att den resultatpåverkan som uppkommer i bokslutet inte är en skattemässigt avdragsgill kostnad samt att det utgående skattemässiga värdet på lagerandelarna kommer att vara högre än det bokföringsmässiga värdet. En motsvarande uppjustering eller återföring av nedskrivningen i bokföringen ska som en konsekvens därav inte tas upp.

33 §

Ändringen innebär att hänvisningen till 27 kap. 6 a § tas bort eftersom den paragrafen upphör att gälla.

23 kap.

2 §

Ett tillägg har gjorts i *andra stycket*. Ändringen innebär att 23 kap. 11 och 12 §§ även ska tillämpas vid avyttring av en sådan andel i ett handelsbolag eller i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som enligt 25 a kap. 3 a § ska behandlas som näringsbetingad.

24 kap.

17 b §

Paragrafen anger förutsättningarna för när ett handelsbolag kan ta emot utdelning som är skattefri för delägarna.

Första stycket har ändrats. Bestämmelsen gäller bara om utdelningen inte skulle ha tagits upp, varken av den delägare som innehade handelsbolagsandelen när utdelningen beslutades eller av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång, om de själva hade erhållit utdelningen vid dessa tidpunkter. Ändringen innebär ett förtydligande av hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas och lydelsen överensstämmer därmed med regeringens ursprungliga avsikt (jfr prop. 2009/10:36). Hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas framgår delvis av förarbetena (nämnda prop. s. 80). Där anges att tidpunkten för skattefriheten bör avgöras med utgångspunkt i god redovisningssed, och att denna sammanfaller med när bolagsstämman eller motsvarande organ beslutar om att utdelning ska ske. Med hänsyn till den etablerade principen om att det är de som är delägare vid räkenskapsårets utgång som ska redovisa resultatet från handelsbolaget (se t.ex. RÅ 1995 ref. 33 och RÅ 1994 ref. 52) finns det i detta fall anledning att ange förutsättningarna tydligare i lagtexten.

Det bör noteras att en avyttring av andelen i handelsbolaget från ett företag som kunnat ta emot skattefri utdelning till ett annat sådant företag, inte hindrar att bestämmelsen tillämpas. Den delägare som ägde andelen vid tidpunkten för utdelningen och den som äger andelen vid tidpunkten för redovisningen behöver således inte vara samma person. Dock måste båda vara ett sådant företag som enligt bestämmelsen kan ta emot skattefri utdelning.

19 §

Paragrafen ska upphöra att gälla när de s.k. Lundinreglerna slopas. Se motivering i avsnitt 3.

25 kap.

6 §

Ett nytt *andra stycke* har införts. Där anges att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas på motsvarande sätt på sådana indirekta innehav av delägarätter som avses i 25 a kap. 23 eller 23 a §§. Det innebär att delägarätter som ägs indirekt genom ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska anses förvärvade för marknadsvärdet om de upphör att vara skattefria för delägaren. Detsamma gäller om kapitalförluster på sådana delägarätter för delägaren i handelsbolaget övergår från att inte få dras av till att få dras av. Det kan inträffa t.ex. genom att marknadsnoterade andelar avnoteras eller att delägarrens indirekta innehav inte längre uppgår till tio procent av röstetalet.

25 a kap.

11 §

Andra stycket har ändrats. Det särskilda bokslut som ska ligga till grund för en skalbolagstransaktion får upprättas vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet.

Det görs även en korrigerande med anledning av att handelsbolag – i och med att de inte är skattesubjekt för inkomstskatt – inte har något beskattningsår. I stället används begreppet räkenskapsår.

23 §

Första stycket har ändrats. Det förtydligas att kapitalvinsten ska vara skattefri såväl för den delägare som innehade handelsbolagsandelen vid tidpunkten för avyttringen som för den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång, för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Se kommentaren till 24 kap. 17 b §.

23 a §

Sista meningen i första stycket har slopats. I stället har det införts ett nytt *andra stycke* som reglerar hur en kapitalförlust ska behandlas när andelen i handelsbolaget har bytt ägare under räkenskapsåret.

Av bestämmelserna framgår att kapitalförlusten skulle ha kunnat dragits av såväl av den delägare som innehade handelsbolagsandelen vid tidpunkten för avyttringen som av den delägare som innehade andelen vid räkenskapsårets utgång, för att avdrag ska få göras. Bedömningen ska göras med utgångspunkt i vad utfallet blivit om delägarna själva avyttrat delägarätterna med kapitalförlust vid de nämnda tidpunkterna. Det innebär att om handelsbolagsandelen avyttras från ett aktiebolag till en fysisk person efter att kapitalförlusten uppstått får den fysiska personen inte dra av förlusten. Den omvända situationen att en fysisk person avyttrar handelsbolagsandelen till ett aktiebolag medför samma resultat. Eftersom aktiebolaget inte skulle ha tagit upp en motsvarande kapitalvinst om bolaget själv hade avyttrat delägarätten får bolaget inte göra avdrag för kapitalförlusten.

Om andelen i handelsbolaget däremot avyttras från en fysisk person till en annan fysisk person, och båda skulle ha tagit upp en kapitalvinst på

delägarrätten om de själva avyttrat denna direkt, får förlusten dras av i normalfallet.

Ett kortfattat exempel kan åskådliggöra tillämpningen. Anta att den fysiska personen X äger handelsbolaget HB. HB äger andelar i ett onoterat aktiebolag och dessa avyttras med förlust i början av räkenskapsåret (som är kalenderår). I augusti säljer X samtliga sina andelar i HB till AB1 för marknadsvärdet. AB1 ska redovisa hela årets resultat från HB. Vid räkenskapsårets utgång är frågan hur kapitalförlusten på de onoterade andelarna ska behandlas. Två hypotetiska test ska därvid göras. Om X hade avyttrat andelarna själv vid tidpunkten för avyttringen hade han fått dra av kapitalförlusten. Om AB1 hade avyttrat andelarna själv vid räkenskapsårets utgång så hade kapitalförlusten inte kunnat dras av eftersom andelarna varit näringsbetingade för bolaget. Slutsatsen blir således att kapitalförlusten i det aktuella fallet inte får dras av.

27 kap.

6 a §

Paragrafen ska upphöra att gälla. Det införs i stället en ny generell bestämmelse i 17 kap. 8 § som även omfattar denna paragraf. Se motivering i avsnitt 4.

48 kap.

27 §

Andra stycket har preciserats så att det klart framgår att det bara är förluster på delägarrätter som ska begränsas.

49 a kap.

13 §

Paragrafen behandlar undantag från skalbolagsbeskattning för en fysisk person.

Andra stycket har ändrats. Det särskilda bokslutet som ska ligga till grund för en skalbolagstransaktion får upprättas vid tidpunkten för avyttringen eller tillträdet vid alla avyttringar.

Det görs även en korrigering med anledning av att handelsbolag – i och med att de inte är skattesubjekt för inkomstskatt – inte har något beskattningsår. I stället används begreppet räkenskapsår.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag ska träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.

Det nya stycket i 25 kap. 6 § ska tillämpas när den omständighet som föranlett att delägarrätterna ska åsättas ett nytt anskaffningsvärde har skett efter den 1 januari 2012.

8.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:000)

27 kap.

4 §

Bestämmelsen har ändrats på så sätt att tidsfristen för avlämnande av skalbolagsdeklaration förlängs från 30 till 60 dagar.

När det gäller andelar i handelsbolag har sedan länge gällt att tidsfristen för skalbolagsdeklarationens avlämnande får räknas från antingen avyttringstidpunkten eller från tillträdet till andelarna. Bestämmelsen har nu ändrats så att tidsfristen får räknas från avyttringen eller tillträdet vid samtliga skalbolagstransaktioner.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag ska träda i kraft den 2 januari 2012 och tillämpas på avyttringar efter den 1 januari 2012.