

Cirkulärnr: 2003:45  
Diariernr: 2003/1251  
Nyckelord: Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar m.m.  
Handläggare: Lars Björnson  
Ronnie Peterson  
Sektion/Enhet: Civilrättssektionen  
Datum: 2003-05-27  
Mottagare: Kommundirektörer  
Ekonomi/Finans  
Revision  
Kommunala bolag  
Ekonomidirektörer Lt  
Landstingsdirektörerna Lt  
Rubrik: Nya inkomstskatteregler införs 2003-07-01 för kapitalvinster/förluster på andelar (aktier m.m.), fastigheter och fodringar samt nya regler om utökad skattefrihet för utdelning på andelar (aktier m.m.)

*Civilrättssektionen*  
*Lars Björnson*  
*Ronnie Peterson*

2003-05-27

Kommundirektörer  
Ekonomi/Finans  
Revision  
Kommunala bolag  
Ekonomidirektörer Lf  
Landstingsdirektörer Lf

**Nya inkomstskatteregler införs 2003-07-01 för kapitalvinster/förluster på andelar (aktier m.m.), fastigheter och fordringar samt nya regler om utökad skattefrihet för utdelning på andelar (aktier m.m.)**

Regeringen har i proposition 2002/03:96 kommit med förslag på betydande förändringar för hur vissa juridiska personer ska beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster. Skatteutskottet, SkU14, har med vissa mindre justeringar godtagit förslagen i propositionen.

Lagrådet har valt att kommentera förslaget med att de föreslagna lagändringarna är av komplicerat slag.

Dessa förändringar innebär till skillnad mot vad som nu gäller att kapitalvinster på näringsbetingade andelar blir skattefria och motsvarande kapitalförluster ej avdragsgilla.

Därutöver begränsas avdragsrätten för kapitalförluster på vissa fordringar i intressegemenskap samt kapitalförluster på fastigheter.

Vidare har föreslagits att en utökad skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar. Detta har skett genom att fler andelsinnehav än för närvarande klassificeras som näringsbetingat innehav.

På kapitalplaceringsandelar bibehålls nuvarande regler men genom den ändrade definition på vad som ska anses utgöra näringsbetingade andelar kommer endast marknadsnoterade aktier att klassas som kapitalplaceringsaktier.

Kapitalvinsterna är skattepliktig, kapitalförlusterna avdragsgilla i aktiefällan och utdelningen skattepliktig.

Skälet till förändringarna är att ta bort omotiverade skatteled inom företagssektorn som kan uppkomma när företagen äger varandra i flera led. Ett ytterligare skäl är att den nuvarande beskattning är svår att upprätthålla eftersom motsvarande förmåner i form av skattefria kapitalvinster är möjligt att åstadkomma via ägande genom utländska företag samtidigt som fördelarna med avdragsrätt för kapitalförluster kan vidmakthållas.

För kommunsektorn är förändringarna i huvudsak positiva med undantag för att kapitalförluster på fastigheter endast kommer att kunna dras av mot motsvarande kapitalvinster på fastigheter.

De nya reglerna kommer att gälla för:

1. Aktiebolag som inte är investmentbolag.
2. Ekonomiska föreningar som inte är investmentbolag.
3. Svenska stiftelser och svenska ideella föreningar som inte är befriade från skattskyldighet enligt 7 kapitlet inkomstskattelagen.
4. Svenska sparbanker.
5. Svenska ömsesidiga försäkringsbolag.

Reglerna gäller *inte* för kommuners, landstings och kommunalförbunds egna kapitalvinster/förluster och utdelningsinkomster. Detta eftersom kommuner, landsting och kommunalförbund är helt befriade från inkomstskatt.

Inför övergången 2003-07-01 kan följande generella råd lämnas till dem som kommer att omfattas av de föreslagna reglerna. Realisera kapitalvinster på näringsbetingade andelar ( i praktiken näringsbetingade aktier ) först efter ikraftträdandet och realisera före ikraftträdandet de kapitalförluster där avdragsrätten helt kommer att tas bort eller inskränkas.

Efter ikraftträdandet blir det möjligt att göra så kallade paketeringar. Tillgångar som ökat i värde kan säljas in till nybildade dotterbolag för sitt skattemässiga restvärde. Detta förutsätter att reglerna om uttagsbeskattning inte aktualiseras. Värdet på dotterbolagsaktierna ökar och dotterbolagsaktierna kan sedan avyttras skattefritt.

I praktiken torde detta endast vara lönsamt för tillgångar med långa avskrivningstider typ fastigheter. Priset för dotterbolagsaktierna påverkas negativt av att avskrivningsunderlaget för dotterbolagets fastighet är lågt på grund av att den sålts in till dotterbolaget för ett pris som understiger fastighetens marknadsvärde.

Det finns en omfattande övergångsproblematisering och andra regler i skattelagstiftningen som måste beaktas om kapitalförluster ska realiseras före ikraftträdandet och särskilt om dessa förluster ska realiseras inom en intressegemenskap. Detsamma gäller för så kallade paketeringslösningar. De som har intresse av dessa frågor kan vända sig direkt till oss för mer information om

vad som är möjligt att åstadkomma i dessa fall. Se även nedan under respektive rubrik där vi delvis återkommer till dessa frågeställningar.

### **Näringsbetingade andelar**

Idag anses andelar näringsbetingade om röstinnehavet uppgår till minst 25 % eller att innehavet betingas av ägarens näringsverksamhet eller ägaren närstående företags näringsverksamhet.

Nu föreslås att en näringsbetingad andel är aktier i ett aktiebolag och andelar i ekonomiska föreningar och som är kapitaltillgångar. Det vill säga andelarna är inte lagertillgångar vilket de i vissa fall kan vara hos byggföretag och de som bedriver handel med värdepapper. Andelar i privatbostadsföretag är aldrig en näringsbetingad andel. Med privatbostadsföretag avses bostadsrättsföreningar och undantagsvis aktiebolag där de som bor i den av föreningens/bolagets ägda fastighet till övervägande del äger andelarna i föreningen/aktierna i aktiebolaget. En så kallad äkta bostadsrättsföreningen/äkta bostadsaktiebolag.

För att andelen ska anses näringsbetingad krävs vidare att andelen inte är marknadsnoterad och om den är marknadsnoterad att innehavet motsvarar minst 10 % av rösterna eller att innehavet betingas av den näringsverksamhet som innehavaren själv bedriver eller som denne närstående företag bedriver.

Detta innebär *i praktiken* för företag i den kommunala sektorn att börsnoterade aktier aldrig kommer att vara näringsbetingade andelar medan alla andra innehav av aktier och andelar i ekonomiska föreningar är näringsbetingade andelar med undantag för andelar i så kallade äkta bostadsrättsföreningar eller äkta bostadsaktiebolag.

### **Utdelning på näringsbetingade andelar**

Utdelning på näringsbetingade andelar blir skattefri. Detsamma gäller idag men med den ändrade och vidgade definitionen på vad som ska anses utgöra näringsbetingad andel blir skattefriheten mer omfattande.

Lundinlagstiftning bibehålls tills vidare. Det innebär att om att bolag förvärvas som i princip enbart innehåller likvida medel så är utdelningen skattepliktig på de vinstmedel som finns i det bolaget vid förvärvet.

De nya reglerna vad gäller utdelningsbeskattningen blir tillämpliga på utdelningar som enligt god redovisningssed skall tas upp under beskattningsår som börjar efter 2003-12-31.

### **Kapitalvinster på näringsbetingade andelar**

Kapitalvinsten på näringsbetingade andelar blir skattefri. För näringsbetingade andelar som är marknadsnoterade krävs även att innehavstiden uppgår till minst ett år för att vinsten ska bli skattefri.

För så kallade skalbolag kan dock hela köpeskillingen utan avdrag för anskaffningskostnad bli skattepliktig. Se vidare under rubriken nedan.

De nya reglerna gäller för avyttringar som görs efter 2003-06-30.

*Gamla uppskovsvinster på andelar*

Reglerna om koncerninterna uppskovsvinster upphör att gälla 2003-07-01. Skälet är att de inte längre behövs då kapitalvinsterna näringsbetingade andelar från den tidpunkten blir skattefria. Redan erhållna uppskov efterges 2003-07-01.

Reglerna om uppskovsvinster vid andelsbyten blir kvar. Erhållna uppskov efterges ej 2003-07-01 men efterges vid en senare avyttring om kapitalvinsten då är skattefri enligt de nya reglerna.

**Skalbolag och skalbolagsdeklaration**

I allmänt språkbruk uppfattas ett skalbolag som ett bolag där verksamhetstillgångarna avyttrats och där balansräkningens aktivsida innefattar enbart likvida medel och dess passiv sida innefattar enbart beskattat och obeskattat eget kapital.

Denna typ av företag har ofta köpts av kriminella personer som tagit ut samtliga likvida tillgångar ur bolaget och använt dem för sin personliga konsumtion. Den latent skatt som belöper på det obeskattade egna kapitalet kommer därmed staten att gå miste om. Detta eftersom bolaget är plundrat på tillgångar.

För att få stopp på denna typ av förfaranden har lagstiftaren valt att lägga ett ekonomiskt ansvar på säljaren av skalbolag. Detta sker genom att säljaren åläggs ett ansvar för bolagets skatteskulder hänförliga till det obeskattade kapitalet vid avyttringstidpunkten.

Detta ansvar framtvingsas "frivilligt" genom att om säljaren inte tar på sig det ansvaret så beskattas hela köpeskillingen utan avdrag för anskaffningskostnad som kapitalvinst.

Det ansvar som säljaren tar på sig aktualiseras inte för säljaren om det avyttrade bolaget deklarerar vid den efterföljande taxeringen och betalar den skatt som belöper på det resultat som redovisats vid den taxeringen och betalar obetalda skatter hänförliga till beskattningsåret året innan avyttringen.

Det är alltså ytterst viktigt att säljaren är säker på att den som köper bolaget är en seriös person och som avser att tillse att det bolag som förvärvats kommer att fullgöra sina skattebetalningar för affärshändelser som inträffat fram till avyttringstidpunkten.

*Skatterättslig definition av skalbolag*

Om det företag som ska avyttras innehåller likvida tillgångar som överstiger 50 % av ersättningen för andelarna anses det vara ett skalbolag.

Definitionen är vid och fångar in även företag som i allmänt språkbruk inte anses vara ett skalbolag. Flertalet konsultbolag torde exempelvis falla in under definitionen.

Till definition är kopplat ett antal regler som ska förhindra att reglerna om vad som ska anses utgöra skalbolag inte ska kunna kringgås. Det hindra dock

inte att vissa åtgärder kan vidtas för att undgå klassificering som skalbolag. Som exempel på en sådan legitim åtgärd kan nämnas att likvida medel kan minskas ner genom att skulder betalas av.

#### *Undantag från skalbolagsregeln*

Är undantagen tillämpliga är kapitalvinsten skattefri trots att det avyttrade företaget enligt definitionen ovan är ett skalbolag.

1. Minoritetsposter går normalt fria.
2. Marknadsnoterade andelar.
3. Avyttring genom likvidation.
4. Avyttring genom konkurs.
5. Särskilda skäl.
6. Skalbolagsdeklaration.

Likvidation och konkurs faller utanför eftersom ingen köpare finns men det betraktas ändå som en avyttring skattemässigt.

De särskilda skälen har i propositionen exemplifierats med att avyttringen sker för utlösen av delägare, finansiering av FOU och om det föreligger koncernbidragsrätt mellan köpare och säljare. Då de särskilda skälen inte är angivna direkt i lagtexten går det inte att med säkerhet i förväg veta om uppräknade skäl och vilka andra skäl som de tillämpande instanserna kommer att godta som särskilda skäl. Som en försvarande omständighet räknas att priset är satt som om den latent skatten inte kommer att betalas vid den kommande taxeringen. Det behöver inte bero på att köparen av skalbolaget avser att plundra bolaget på tillgångar utan att köparen avser att starta upp en ny verksamhet i bolaget som initialt går med förlust som kvittar bort de obeskattade vinster som fanns vid förvärvet.

I praktiken måste man alltså klara sig från skalbolagsbeskattningen genom att inge en skalbolagsdeklaration varvid man tvingas ta ett ansvar för det avyttrade bolagets latent skatteskulder.

Det bör noteras att den skärpta beskattningen bara kan aktualiseras om skalbolaget avyttras med vinst.

#### *Skalbolagsdeklaration*

Inges en skalbolagsdeklaration blir det ingen beskattning av hela köpeskilling utan avdrag för anskaffningskostnad även om det avyttrade bolaget är ett skalbolag.

Skalbolagsdeklarationens syfte är att fastställa den skatt som säljaren högst kan bli ansvarig för om det avyttrade bolaget inte betalar den skatt som bolaget har att betala avseende tidigare taxeringar och vid den taxering som äger rum året efter avyttringen. Någon skatt påförs alltså inte på det resultat som redovisas i skalbolagsdeklarationen. Begreppet deklaration leder lätt tankarna fel eftersom deklarerationer i alla andra avseende innebär att skatt ska betalas på det resultat som deklarerar.

Skalbolagsdeklarationen ska inges senast 1 månad efter avyttringen och baseras på ett bokslut som är upprättat per avyttringsdagen. Det löpande resultatet ska tas upp samt tidigare gjorda avsättningar till periodiseringsfonder och ersättningsfonder. Säljarens ansvar för det sålda bolagets skatt fastställs sedan till skattesatsen för juridiska personer eller 28 % på det resultat som redovisats i skalbolagsdeklarationen plus eventuellt obetald inkomstskatt hänförlig till föregående beskattningsår.

Skattemyndigheten avgör om säkerhet måste ställas för det belopp som säljaren ska svara för eller ej. Behöver säkerheten inte tas i anspråk har den person, i praktiken säljaren, som haft kostnaden för säkerheten rätt att få skäligen ersättning av staten för kostnaden för att få säkerheten/bankgarantin.

Vare sig säkerhet krävs eller ej så är säljaren ytterst ansvarig för skatten på det belopp som räknats ut med stöd av skalbolagsdeklarationen. Går säkerhetsgivaren in och betalar så kommer denne i sin tur att kräva säljaren på det utbetalda beloppet. Finns ingen säkerhet så går skattemyndigheten direkt på säljaren och kräver in skatten.

Det bör noteras att om en kommun, ett landsting eller ett kommunalförbund avyttrar ett skalbolag så ska ingen skalbolagsdeklaration inges. Dels för att dessa subjekt inte omfattas av reglerna och dels för att om dessa subjekt skulle ha omfattats av reglerna så finns inget att vinna med att ge in en skalbolagsdeklaration. Detta eftersom kommuner, landsting och kommunalförbund inte är skattskyldiga till inkomstskatt överhuvudtaget. I det sistnämnda hypotetiska fallet skulle dessa subjekt endast ådra sig ett betalningsansvar utan att få någon förmån för detta ansvarstagande. För skattskyldiga subjekt erhålls förmånen att någon skalbolagsbeskattning av hela köpeskillingen utan avdrag för anskaffningskostnad inte aktualiseras.

### **Kapitalförluster på näringsbetingade andelar**

Från och med 2003-07-01 upphör avdragsrätten för kapitalförluster på näringsbetingade andelar.

Före detta datum definierades även näringsbetingade andelar på ett annat och snävare sätt.

Fram till 2002-11-30 gällde att kapitalförluster på näringsbetingade andelar var avdragsgilla fullt ut mot alla typer av inkomster. Under perioden 2002-12-01 till 2003-06-30 gäller att avdrag endast kan medges i den så kallade fållan. Det innebär att kapitalförlusten endast kan dras av mot kapitalvinster på andelar. Finns ingen vinst i fållan får förlusten sparas i evig tid i fållan till dess kapitalvinst uppkommer som ska redovisas i fållan.

Begränsningarna i avdragsrätten har alltså trätt ikraft successivt. Detta för att förhindra en oönskad skatteinpassning till att kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade andelar görs skattefria respektive ej avdragsgilla från och med 2003-07-01.

I vissa fall kan uppskov ha erhållits eller kommer att erhållas före ikraftträdandet i den meningen att förlusten ännu inte fått dras av. Vad som avses

med uppskovsförlust framgår nedan under rubrik "*Kapitalförluster på fastigheter.*"

Sådana uppskovsförluster på näringsbetingade andelar som de då definierades och där avyttringen gjorts senast 2002-11-30 är fullt ut avdragsgilla när skälet för uppskovet bortfaller. På motsvarande sätt och för samma andelar men där avyttringen gjorts under perioden 2002-12-01 till 2003-06-30 blir förlusten avdragsgill i fällan när skälet för uppskov bortfaller.

### **Kapitalförluster på fastigheter**

Kapitalförluster på fastigheter föreslås endast få dras av mot kapitalvinster på fastigheter.

En koncernkvittningsregel föreslås som innebär att fastighetsförluster får dras av mot kapitalvinster hos ett annat företag i koncernen under förutsättning att koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen.

Från denna huvudregel om begränsad avdragsrätt finns det ett undantag om fastigheten i betydande omfattning under de tre år som föregått avyttringen har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det företag som avyttrat fastigheten eller hos ett företag i intressegemenskap. Med uttrycket betydande omfattning avses cirka 30 % av värdet på fastigheten. I fråga om större objekt kan andelen vara lägre men i princip aldrig under 20 %.

I fastighetsfällan redovisade kapitalförluster som inte kunnat utnyttjats mot kapitalvinster på fastigheter får rullas vidare i evig tid för att utnyttjas mot framtida kapitalvinster på fastigheter.

Den begränsade avdragsrätten föreslås gälla avyttringar efter den 30 juni 2003.

### *Problem*

Många av de allmännyttiga bostadsföretagen har fastigheter som nedgått i värde och som därför måste skrivas ner, avyttras med förlust eller rivs.

De kostnader som nu nämnda åtgärder medför täcks ofta upp med aktieägartillskott från ägaren/kommunen. Aktieägartillskott är en ej skattepliktig inkomst. Skattemyndigheterna anser som regel att det inte är fråga om skattefria aktieägartillskott utan en skattepliktig inkomst vilken som helst eller ett skattepliktigt näringsbidrag. Vi har redogjort för denna problematik i Skattnytt nr 12 sid 716- 719 och vi anser att skattemyndigheterna tolkar gällande rätt på ett felaktigt sätt.

Det problem som uppstår är att om kostnaden för åtgärden inte är avdragsgill och aktieägartillskottet skattepliktigt så kommer en skattepliktig inkomst att uppkomma på belopp motsvarande tillskottet trots att bolaget i resultaträkningen redovisar ett nollresultat. Bolaget får betala skatt fast det saknar skatteförmåga.

Idag gäller att nedskrivningar på fastigheter inte är avdragsgilla.



Vidare gäller att avyttras fastigheter med förlust inom en intressegemenskap, exempelvis till kommunen, inträder en uppskjuten avdragsrätt eller en *uppskovsförlust*. Det innebär att avdragsrätten inträder först när tillgången inte existerar eller inte längre innehas i intressegemenskapen. I detta sammanhang talas om uppskovsförluster.

Utrangeringsavdrag medges för oavskrivet restvärde vid rivning.

Efter den 30 juni 2003 tillkommer att kapitalförluster vid avyttring av fastigheter endast kan dras av mot motsvarande vinster enligt redogörelsen ovan. Den skattemässiga problematiken i samband med rekonstruktioner av de allmännyttiga bostadsföretagen blir därmed än mer svår att hantera än vad den är för närvarande och vid sådana rekonstruktioner bör alltid skatterättslig expertis tas med i rekonstruktionsarbetet så att skadliga skatteeffekter i möjligaste mån undviks.

Det bör i detta sammanhang noteras att uppskovsförluster som är hänförliga till avyttringar före 2003-07-01 är fullt ut avdragsgilla den dag skälet för uppskovet bortfaller. Det kan därför vara av intresse att realisera en fastighetsförlust även i en intressegemenskap före ikraftträdandet. Den förlusten blir alltså fullt ut avdragsgill efter ikraftträdandet när skälet till uppskovet bortfaller.

#### **Kapitalförluster på fordringar på företag i intressegemenskap**

Kapitalförluster på fordringar på företag blir inte avdragsgilla. Skälet är att kapitalförluster på näringsbetingade andelar inte blir avdragsgilla från samma datum och det avdragsförbudet skulle kunna kringgås genom att exempelvis dotterbolag finansieras via utlåning utöver det lagstadgade minimiaktiekapitalet.

Regeln föreslås gälla för kapitalförluster efter den 30 juni 2003.

För förluster på sådana fordringar som görs före 2003-07-01 gäller detsamma som för förluster på fastigheter som görs före 2003-07-01.

#### **Övriga regeländringar**

I redogörelsen ovan har vi koncentrerat oss på de förslag till ändringar som vi i första hand bedömer är av intresse för kommunsektorn. En rad andra ändringar genomförs därutöver. Nedan tas de upp i punktform.

För andelar i utländska juridiska personer med jämförlig beskattning och företaget motsvarar ett svenskt aktiebolag införs i princip motsvarande regler som för på svenska andelar.

Nya skarpare CFC regler är aviserade för att förhindra ränteavdragsabitrage via dotterbolag etablerad i så kallade skatteparadis.

Handels- och kommanditbolag omfattas inte av de nya reglerna. Vissa av avdragsbegränsningarna drabbar dock även dessa bolag. Skälet till den styvmoderliga behandlingen av dessa bolag är att de finns ett utredningsförslag om att dessa bolag ska bli egna skattesubjekt. Det vill säga att nuvarande delägarbeskattning ska upphöra. Innan den frågan är klargjord så anser lag-

stiftaren det inte lämpligt att inränga dem i det nu föreslagna regelsystemet.

Reglerna gäller inte heller för investmentbolag. Vissa justeringar görs i nu gällande regler för dessa subjekt. Antalet investmentföretag torde understiga tio och dessa är samtliga marknadsnoterade och de beskattas i princip som värdepappersfonder.

Den särskilda beskattning som idag gäller för förvaltningsföretag kommer att upphöra. Samma beskattningsregler för förvaltningsföretagen som för övriga företag kommer att gälla. Till denna förändrade beskattning av förvaltningsbolagen är särskilda övergångsregler knutna för att underlätta övergången.

Särskilda regler kommer att gälla för fåmansaktiebolag som innehar bostadsfastighet som till huvudsaklig del används som bostad för delägare.

Detsamma gäller reglerna om uppskovsförluster.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET  
Civilrättssektionen

Lars Björnson

Ronnie Peterson