

Regeringens proposition

2004/05:91

Överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris Prop.
2004/05:91

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 17 februari 2005

Bosse Ringholm

Sven-Erik Österberg
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen lämnas lagförslag för att vissa omstruktureringar inom företagssektorn, t.ex. generationsskiften, inte skall försvåras mot bakgrund av några avgöranden i Regeringsrätten.

Förslaget innebär i huvudsak att om näringsbetingade andelar överläts av ett företag till underpris i en situation där en kapitalvinst är skattefri så skall överlåtelsen inte medföra att en delägare i det överlåtande företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på andelen och ersättningen som utdelning om vissa villkor är uppfyllda.

Lagändringen föreslås träda i kraft den 1 juni 2005 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Det föreslås även att ändringen, på den skattskyldiges begäran, skall tillämpas retroaktivt på avyttringar som skett efter den 30 juni 2003 men före ikraftträdandet.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	6
4	Uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning	6
4.1	Bakgrund till förslaget	6
4.2	Överväganden och förslag	10
4.3	Ikraftträdande	14
5	Offentligfinansiella konsekvenser m.m.....	14
6	Författningskommentar	14
Bilaga 1	Lagförslagen i Föreningen Svenskt Näringslivs promemoria (dnr Fi 2004/2929).....	16
Bilaga 2	Remissinstanser som har yttrat sig över promemorian från Föreningen Svenskt Näringsliv	17
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag	18
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	20
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 17 februari 2005	21

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2004/05:91

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Prop. 2004/05:91

Härigenom föreskrivs att 23 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

2 §¹

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. skall 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 §,

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

4. en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

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 skall 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 överläts 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 eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

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

¹ Senaste lydelse 2003:224.

– förutsättningarna i 19 § andra stycket är uppfyllda. Prop. 2004/05:91

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2005 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall de nya bestämmelserna dock tillämpas även på avyttringar som skett dessförinnan men efter den 30 juni 2003.

I början av år 2004 meddelade Regeringsrätten ett mycket uppmärksammat pleniavgörande (RÅ 2004 ref. 1). Avgörandet har diskuterats ingående i den skatterättsliga doktrinen.

Det har bl.a. hävdats att mycket talar för att domstolens domskäl har en generell tillämplighet som innebär att utdelningsbeskattning aktualiseras för ägarna till ett avyttrande företag i alla de situationer där 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) inte är tillämpligt, dvs. oavsett om uttagsbeskattning sker eller ej och även om avyttringen avser näringsbetingade andelar i fall där en kapitalvinst är skattefri. Skatterättsnämnden har därefter i tre förhandsbesked under våren 2004 behandlat frågan om utdelningsbeskattning i den nämnda situationen och därvid – under åberopande av skälen i Regeringsrättens avgörande – kommit fram till att ägarna till det avyttrande företaget skall utdelningsbeskattas för skillnaden mellan ersättningen och andelarnas marknadsvärde. Regeringsrätten har i domar den 8 november 2004² fastställt Skatterättsnämndens beslut.

Föreningen Svenskt Näringsliv har den 17 juni 2004 i en skrivelse jämte en promemoria med lagförslag gjort en framställan om lagändring i syfte att säkerställa att vissa omstruktureringar i företagssektorn inte skall motverkas (dnr Fi 2004/2929). Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet. Regeringens lagförslag motsvarar i huvudsak det remitterade förslaget.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 3 februari 2005 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har lämnat förslaget utan erinran.

4 Uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning

4.1 Bakgrund till förslaget

Uttagsbeskattning

I 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) finns bestämmelser om uttag ur näringsverksamhet. Med uttag avses bl.a. att en tillgång i näringsverksamhet överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet (3 §) utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Fram till den 1 januari 1999 fanns bestämmelser om uttagsbeskattning i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370). Regeln innebar att uttagsbeskattning

² Mål nr 3595-04, 3691-04 och 3693-04.

inte skulle ske om särskilda skäl emot sådan beskattning förelåg. Enligt den praxis som förelåg skulle ett antal krav vara uppfyllda för att en underprisöverlåtelse inte skulle föranleda uttagsbeskattning. De främsta kraven var att tillgångarna inte fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn, att omstruktureringen utgjorde ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagsstrukturen och att överlåtelsen inte, direkt eller indirekt, medförde någon otillbörlig skatteförmån.

Att ägarna till ett överlåtande bolag i normalfallet inte skulle utdelningsbeskattas vid en överlåtelse till underpris framgick av Regeringsrättens pleniavgörande RÅ 1992 ref. 56 (Sipano 1). Den prövade transaktionen avsåg en underprisöverlåtelse mellan aktiebolag med gemensamma ägare. Frågan gällde om ägarna till det överlåtande bolaget skulle beskattas för utdelning. Regeringsrättens majoritet konstaterade att för att en aktieägare skall bli skattskyldig för utdelning på aktier fordras normalt att ägaren personligen får ut egendom ur den dubbelbeskattade sektorn. Regeringsrätten menade att även i andra fall skulle beskattning för utdelning kunna komma i fråga, t.ex. om en transaktions verkliga innebörd är att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat rättssubjekt, såsom en närstående person. I det aktuella fallet överfördes egendom från ett aktiebolag till ett annat. Egendom tillfördes således inte aktieägaren personligen och fördes inte heller på annat sätt ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Regeringsrättens slutsats var att det inte fanns grund för att utdelningsbeskatta aktieägarna.

Underprisöverlåtelser

Den 1 januari 1999 infördes nya omstruktureringsregler (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5, rskr. 1998/99:67, SFS 1998:1604–1618). Till grund för regeringens proposition låg ett förslag från 1992 års företagsskatteutredning (SOU 1998:1). Utredningen föreslog att en underprisöverlåtelse skulle bedömas i enlighet med den ekonomiska innebörden. Regeringen utgick i propositionen från detta synsätt. Genom den nya lagstiftningen infördes en konkret lagreglering för i vilka fall uttagsbeskattning kan underlåtas vid en underprisöverlåtelse.

Reglerna om underprisöverlåtelser finns numera i 23 kap. IL. Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om överlåtelsen uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet. En underprisöverlåtelse skall inte föranleda någon uttagsbeskattning.

Av 23 kap. 11 § första stycket IL framgår att om en tillgång överlåts från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag skall aktieägarna i det förra bolaget inte utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen. När bestämmelsen infördes uttalade regeringen att det av denna reglering motsatsvis kan utläsas att när uttagsbeskattning sker, skall också beskattning för utdelning ske (a. prop. s. 172).

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2003 (prop. 2002/03:96, bet. 2002/03:SkU14, rskr. 2002/03:166, SFS 2003:224) är kapitalvinster på näringsbetingade andelar skattefria som huvudregel. Bestämmelserna om detta finns i 25 a kap. IL. En överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris aktualiserar i och för sig reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL, men i praktiken blir det inte något skatteuttag när kapitalvinsten är skattefri. I samband med att skattefriheten för näringsbetingade andelar infördes ändrades tillämpningsområdet för reglerna om underprisöverlåtelser (23 kap. 2 § IL). Ändringen infördes för att reglerna om underprisöverlåtelser inte skulle vara formellt tillämpliga vid överlåtelse av andelar om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. IL eller om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL.

Utvecklingen i rättspraxis

Regeringsrättens majoritet har i ett pleniavgörande (RÅ 2004 ref. 1, Sipano 2) givit uttryck för ett synsätt som innebär att beskattning för utdelning kan underlåtas endast när uttagsbeskattning inte sker till följd av bestämmelserna i 23 kap. IL. Målet, som började som ett förhandsbesked, avsåg en överlåtelse av en andel i ett kommanditbolag från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag. Regeringsrätten konstaterade först att villkoret i 23 kap. 17 § IL utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning vid sökandebolagens överlåtelser av sina respektive andelar i kommanditbolaget. Därefter hade domstolen att ta ställning till om ägarna av aktiebolagen skulle beskattas för utdelning på grund av värdeöverföringen mellan bolagen. Regeringsrätten anförde följande.

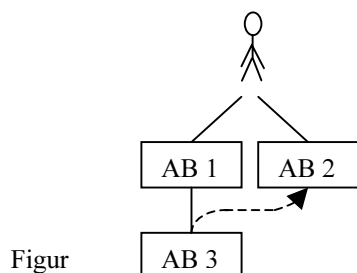
Genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattningen vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats. I anslutning därtill har också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Reglerna om underprisöverlåtelser innebär att det slutliga beskattningsresultatet i princip blir detsamma som om uttags- och utdelningsbeskattning sker. Skillnaden är att någon omedelbar beskattning inte utlöses av att ersättningen understiger marknadsvärdet.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.

Regeringsrätten anser därför att aktieägarna i förevarande fall förfogat över det överlåtande aktiebolagets tillgångar på sådant sätt att de skall beskattas för utdelning från detta.

Regeringsrättens uttalanden har diskuterats ingående i den skatterättsliga doktrinen. Det har bl.a. hävdats att mycket talar för att domstolens domskäl har en generell tillämplighet och att de skulle innebära att utdelningsbeskattning aktualiseras för ägarna till ett avyttrande företag i alla de situationer där 23 kap. IL inte är tillämpligt, dvs. oavsett om uttagsbeskattning sker eller inte och även om avyttringen avser näringsbetingade andelar i fall där en kapitalvinst är skattefri.

Efter Regeringsrättens avgörande (RÅ 2004 ref. 1) har Skatterättsnämnden under våren 2004 i tre förhandsbesked behandlat frågan om utdelningsbeskattning vid avyttring till underpris av näringsbetingade andelar inom en intressegemenskap. Skatterättsnämndens majoritet har bekräftat det synsätt som kommit till uttryck i skälen i Regeringsrättens avgörande. I ett av fallen skulle ett aktiebolag överlåta näringsbetingade andelar till underpris till ett annat aktiebolag (se figur). Såväl överlåtande som förvärvande aktiebolag ägdes av samma fysiska person.



Nämnden fann att aktieöverlåtelsen skulle medföra utdelningsbeskattning av aktieägaren. Nämnden hänvisade till att Regeringsrätten i RÅ 2004 ref. 1 anförde bl.a. att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att den skall behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en från uttagsbeskattning undantagen underprisöverlåtelse. Nämnden konstaterade att överlåtelsen av andelarna till underpris i det aktuella fallet omfattades av bestämmelserna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar. Eftersom sådana transaktioner är undantagna från reglerna om underprisöverlåtelser enligt 23 kap. 1 L och eftersom det saknas en uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning vid en förmögenhetsöverföring av aktuellt slag ansåg nämnden att det inte är möjligt att underlåta uttagsbeskattning.

Förhandsbeskedet överklagades till Regeringsrätten som den 8 november 2004 fastställde Skatterättsnämndens beslut (mål nr 3595-04).

Regeringens förslag: Om näringsbetingade andelar avyttras av ett företag utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat och om kapitalvinsten är skattefri eller skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning, skall avyttringen inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger andel i företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning under förutsättning att vissa angivna villkor är uppfyllda.

Förslaget i promemorian från Föreningen Svenskt Näringsliv: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Stockholms län och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* avstyrker förslaget till lagstiftning. De anför i huvudsak att behovet av omedelbar lagstiftning inte har påvisats, att de frågor som aktualiseras måste genomlysas ytterligare och har även haft synpunkter på den föreslagna lagtextens utformning. *Skatteverket* anser att det är lämpligt att avvakta med lagändringar till dess ett helhetsgrepp kan tas, men motsätter sig inte att förslaget används i ett kommande lagstiftningsarbete. Skatteverket anser emellertid att den föreslagna bestämmelsen bör formuleras om så att den blir lättare att förstå. Övriga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran.

Skälen för regeringens förslag

Utdelningsbeskattning när näringsbetingade andelar överläts till underpris

Enligt de allmänna bestämmelserna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) innebär en överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris att ett uttag av tillgångar anses ha gjorts ur det överlåtande bolaget. När kapitalvinsten är skattefri leder detta givetvis inte till några skattekonsekvenser i det överlåtande företaget. Detsamma gäller avyttring av s.k. näringsbetingade aktiebaserade delägarätter. I samband med att skattefriheten för näringsbetingade andelar infördes gjordes ett tillägg i 23 kap. 2 § IL. Tillägget gjordes för att reglerna om underprisöverlåtelse inte skulle vara formellt tillämpliga vid överlåtelse av andelar om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. IL eller om ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelserna om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 § IL (prop. 2002/03:96, s. 148).

I samma lagstiftningsärende (a. prop. s. 148 ff.) behandlade regeringen även frågan om ägarbeskattning vid överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris. Regeringen konstaterade att frågan om beskattning av ägarna kan vara aktuell även om det är en skattefri tillgång som avyttras. Regeringen fann dock, i likhet med vad

den bakomliggande utredningen funnit (SOU 2001:11, s. 190), att det var problematiskt att lagreglera vad som redan ansågs gälla enligt allmänna principer. En lagreglering som ger uttryck för det synsätt som synes ha styrt utgången i rättspraxis ansågs inte oproblematisk att genomföra. Enligt regeringens bedömning krävde frågan om behov och möjligheter till lagreglering en grundligare genomlysning och ett bredare beslutsunderlag innan ett slutligt ställningstagande kunde göras. Frågan behandlas inom ramen för det utredningsuppdrag som 2002 års Företagsskatteutredning har. Utredningen skall redovisa uppdraget senast vid utgången av oktober månad år 2005.

Sedan dess har utvecklingen i rättspraxis lett till att vissa transaktioner som tidigare inte medförde utdelnings- eller uttagsbeskattning, eftersom de omfattades av villkoren i 23 kap. IL, numera kan ge upphov till utdelningsbeskattning för delägare i det överlåtande företaget, trots att uttagsbeskattning inte kommer i fråga eftersom kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar som huvudregel är skattefria. Enligt regeringens mening finns det ur ett systematiskt perspektiv inte några sakliga skäl för att utdelningsbeskatta delägare i det överlåtande företaget i dessa fall, under förutsättning att inte tillgångar förs över till aktieägaren personligen eller på annat sätt lämnar den dubbelbeskattade sektorn.

Angelägna omstruktureringar och generationsskiften bör inte försvåras

När skattefriheten för näringsbetingade andelar infördes noterade regeringen att skattefriheten innebär att överlåtaren i regel saknar anledning att inte ta ut ett marknadspris vid överlåtelsen (prop. 2002/03:96, s. 148 ff). Vid överlåtelser inom en koncern med goda finansieringsmöjligheter kan affärsmässiga skäl många gånger tala för att en överlåtelse skall genomföras till marknadspris. Såsom *Föreningen Svenskt Näringsliv* har påpekat kan det dock finnas andra situationer där det kan vara förenat med svårigheter eller kostnader att få en extern kredit för förvärvet. En extern kredit kan i vissa fall ge upphov till likviditetspåfrestningar för små företag. Det kan i ett sådant fall vara omöjligt att genomföra förvärvet till marknadspris. En följd av utvecklingen i rättspraxis är att vissa angelägna omstruktureringar skulle kunna motverkas eller försvåras. Detta gäller särskilt beträffande mindre företags möjligheter att genomföra omstruktureringar eller generationsskiften.

Det övervägande antalet remissinstanser är positiva till lagförslaget. *Skatteverket*, *Kammarrätten i Sundsvall* och *Länsrätten i Stockholms län* anser emellertid att frågan om lagstiftning bör övervägas ytterligare. Som tidigare har nämnts skall 2002 års Företagsskatteutredning redovisa sitt uppdrag senast vid utgången av oktober 2005. Därefter dröjer det ytterligare innan eventuella lagändringar kan göras. För att inte vissa angelägna omstruktureringar skall förhindras eller försvåras är det enligt regeringens mening angeläget att i avvaktan på utredningens vidare överväganden i frågan göra klart att det i vissa särskilt reglerade situationer bör vara möjligt att underlåta utdelningsbeskattning. En sådan reglering bör i nuläget endast ges ett begränsat tillämpningsområde. Frågan om möjligheterna till och

behovet av en mer omfattande lagreglering måste anstå i avvaktan på att 2002 års Företagsskatteutredning redovisar sitt uppdrag.

Prop. 2004/05:91

Ett lagreglerat undantag från utdelningsbeskattning när näringsbetingade andelar överläts till underpris

Bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL gör det möjligt att underlåta uttagsbeskattning av överlåtande företag när så annars skulle komma att ske enligt 22 kap. IL och anger att även utdelningsbeskattning av ägarna till överlåtande företag skall underlåtas i dessa fall. Skattefria avyttringar av näringsbetingade andelar leder inte till uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL. Det har därför saknats anledning att låta dessa avyttringar omfattas av undantagen från uttagsbeskattning i 23 kap. IL. Rättspraxis har nyligen intagit ståndpunkten att 23 kap. IL uttömmande reglerar när det är möjligt att underlåta utdelningsbeskattning. Detta har ansetts innefatta även situationer när uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL inte kommer i fråga. För att begränsa rättspraxis genomslag på vissa angelägna omstruktureringar bör tillämpningsområdet utvidgas för de bestämmelser i 23 kap. IL som anger konsekvenserna på ägarnivå när uttagsbeskattning inte sker, dvs. 11 och 12 §§. I det följande behandlas under vilka förutsättningar dessa bestämmelser skall tillämpas.

Regleringen skall begränsas till sådana situationer som avses i 23 kap. IL, dvs. överlåtelser utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Överlåtelser skall avse näringsbetingade andelar.

Vid företagsomstruktureringar, inte minst i samband med generationsskiften, är det vanligt att det sker en sidledes överlåtelse, dvs. ett företag överläts till ett annat företag som inte direkt eller indirekt äger andelar i det företag som förvärvas. I avvaktan på mer generella överväganden från 2002 års Företagsskatteutredning bör den aktuella lagregleringen begränsas till denna typ av transaktioner.

Genom att lagförslaget omfattar överlåtelser av näringsbetingade andelar som är skattefria enligt 25 a kap. IL kommer kretsen av *överlåtare* att utgöras av de företag som uppräknas i 24 kap. 13 § IL – som reglerar hos vilka företag en andel är näringsbetingad – och som även återfinns i 25 a kap. 3 § IL, som reglerar hos vilka företag en kapitalvinst på en näringsbetingad andel kan vara skattefri. De företag det är fråga om är

1. ett svenskt aktieföretag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

Kretsen av *förvärvare* å andra sidan bör i nuläget begränsas till svenska aktieföretag, svenska ekonomiska föreningar och utländska

bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom EES.

I 23 kap. IL uppställs en rad villkor för att en underprisöverlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning av överlåtande företag eller utdelningsbeskattning av ägarna. *Länsrätten i Stockholms län* har ifrågasatt om inte flera av dessa villkor borde vara uppfyllda även i detta sammanhang. Om så är fallet bör det klart framgå vilka dessa villkor är. Som tidigare har nämnts syftar emellertid den föreslagna lagregleringen endast till att klargöra skattekonsekvenserna på ägarnivå vid överföring av tillgångar (näringsbetingade andelar) som antingen har undantagits från beskattning hos överlåtaren och därför inte utlöser uttagsbeskattning eller föranleder skalbolagsbeskattning av överlåtaren. Villkoren i 23 kap. IL, som allmänt kan sägas syfta till att förhindra att underprisöverlåtelser leder till otillbörliga skatteförmåner, måste ses mot denna bakgrund.

Enligt 23 kap. 16 § IL skall förvärvaren vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Detta krav fyller inte någon funktion i de situationer som omfattas av lagförslaget, dvs. där överlåtaren antingen blir föremål för skalbolagsbeskattning eller över huvud taget inte beskattas för utdelning eller kapitalvinst på de näringsbetingade andelarna.

Vidare innehåller 23 kap. IL bestämmelser för att förhindra urholkning av koncernbidragsreglerna (17 §) och systemet för resultatutjämnning mellan olika företag (24–29 §§). Syftet med dessa bestämmelser är att förhindra att underprisöverlåtelser används för att överföra vinster från ett företag till ett annat, där de kan kvittas mot underskott, i situationer där detta annars inte hade varit möjligt. Inte heller dessa bestämmelser fyller någon funktion i förevarande sammanhang.

Slutligen finns bestämmelser (18–23 §§) för att skydda de särskilda skattereglerna för aktiva delägare i fåmansföretag. De regler som avses finns i 57 kap. IL. De är tillämpliga på fysiska personer som äger kvalificerade andelar i ett fåmansföretag. En andel anses kvalificerad om aktieägaren eller någon närstående till honom i betydande omfattning har varit verksam i företaget under beskattningsåret eller något av de fem närmast föregående beskattningsåren. Regleringen går ut på att inkomst i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, skall beskattas som arbetsinkomst och inte som kapitalinkomst. Delas inkomst i bolaget ut, beskattas därför den mottagna utdelningen som intäkt av tjänst om den kan anses hänförlig till arbetsinkomst. Reglerna omfattar även vinst på aktier i fåmansföretag. Vinsten fördelas på visst sätt mellan inkomstslagen tjänst och kapital. För att förhindra att regleringen kringgås genom att tillgångar förs över till ett bolag som inte omfattas av regleringen finns i 23 kap. IL särskilda bestämmelser i fråga om kvalificerade andelar. Enligt dessa krävs – när förvärvaren är ett företag – att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget är (19 §), eller under överlåtelseåret blir (23 §), kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Motsvarande gäller vid indirekt ägande (22 §). Enligt förslaget måste dessa krav vara uppfyllda även vid

en överlåtelse av näringsbetingade andelar för att utdelningsbeskattning skall kunna underlätas.

Av villkoren i 23 kap. IL behöver således inte andra vara uppfyllda än de som krävs för att förhindra att kvalificerade andelar ersätts av andelar som inte är kvalificerade.

Den föreslagna regleringen får ses som temporär i avvaktan på den översyn av ägarbeskattningen som 2002 års Företagsskatteutredning kommer att redovisa senare.

4.3 Ikraftträdande

De nya reglerna bör träda i kraft den 1 juni 2005 och tillämpas på avyttringar som görs efter ikraftträdandet.

Bestämmelserna om skattefrihet för kapitalvinst på näringsbetingade andelar tillämpas på avyttringar efter den 30 juni 2003. Det finns skäl att skattskyldiga som så begär skall få tillämpa de nya reglerna på avyttringar som gjorts efter detta datum. Denna teknik har använts i flera andra lagstiftningsärenden (se t.ex. prop. 2002/03:96 s. 93f).

5 Offentligfinansiella konsekvenser m.m.

Förslagen utgör endast en nödvändig och begränsad lagteknisk justering för att säkerställa den avsedda tillämpningen av gällande skatterättsliga regelverk som har till syfte att underlätta omstruktureringar inom företagssektorn. Förslagen bör därför inte anses ge upphov till någon offentligfinansiell effekt. Förslagen bör inte heller ge upphov till någon budgetmässig effekt eller ökad arbetsbörda för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6 Författningskommentar

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

23 kap.

2 §

Bestämmelsen i första meningen i det nya *andra stycket* motsvarar nuvarande första stycket 4. Bestämmelsen i *andra meningen* är ny. Av den framgår att bestämmelserna i 11 och 12 §§ skall tillämpas under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda. Det innebär att ägarna till ett överlåtande företag inte utdelningsbeskattas i de situationer det är fråga om och att anskaffningsutgiften på aktierna i det förvärvande företaget inte ökas annat än i vissa fall. För att dessa bestämmelser skall tillämpas skall det vara fråga om en överlåtelse av en näringsbetingad andel som är undantagen från 23 kapitlets generella tillämpningsområde enligt

första meningen. Överlåtelsen skall ske utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Eftersom andelen skall vara näringsbetingad innebär det att överlåtande företag kommer att vara ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § IL och 25 a kap. 3 § IL, dvs.

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap.,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsbolag, eller
5. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 1–4.

Förvärvare skall vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom EES.

Överlåtelsen skall ske i sidled, dvs. det förvärvande företaget får inte direkt eller indirekt äga andel i det överlåtande företaget.

Slutligen skall förutsättningarna i 19 § andra stycket vara uppfyllda, dvs. minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget skall vara kvalificerade som andelen kvalificerade andelar i det överlåtande företaget. Vid bedömningen av om så är fallet skall, i förekommande fall, hjälpreglerna i 22 och 23 §§ användas.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juni 2005 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. På begäran av den skattskyldige får de nya bestämmelserna tillämpas även på avyttringar som genomförts fr.o.m. den 1 juli 2003, dvs. fr.o.m. samma dag som skattefriheten för kapitalvinster på näringsbetingade andelar infördes.

Förslag till ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

23 kap. Underprisöverlåtelse

2 § Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

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

2. överlåtelsen innebär att sådana andelar i sådana andelar i fastighetsförvaltande företag fastighetsförvaltande företag som är lagertillgångar enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 27 kap. 6 § delas ut enligt 42 kap. 16 § eller skiftas 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, *eller* 3. marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde.

4. en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. *Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte heller om en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §. Bestämmelserna i 11 och 12 §§ tillämpas dock om tillgången överläts till ett svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller ett utländskt bolag som inte – direkt eller indirekt – äger andel i det överlåtande företaget och, om någon andel i det överlåtande företaget är kvalificerad, om förutsättningar i 19 § andra stycket är uppfyllda.*

Denna lag träder ikraft den 1 januari 2005. Den tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall de nya bestämmelserna tillämpas på överlåtelse som skett från och med den 1 juli 2003.

Remissinstanser som har yttrat sig över promemorian från Föreningen Svenskt Näringsliv

Prop. 2004/05:91
Bilaga 2

Remissyttranden har kommit in från Skatteverket, Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Göteborg, NUTEK Verket för näringslivsutveckling, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Sveriges Byggindustrier, Finansbolagens förening, FAR, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Fastighetsägarna Sverige och Sveriges redovisningskonsulters Förbund SRF.

Kooperativa förbundet, TCO, SACO, Stockholms handelskammare, Internationella Handelshögskolan i Jönköping, Näringslivets regelnämnd NNR, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund, Svenska Riskkapitalföreningen, Företagarförbundet och Landsorganisationen har avstått från att yttra sig.

Härigenom föreskrivs att 23 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

2 §³

Bestämmelserna i detta kapitel gäller inte om

1. bestämmelserna om kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. skall 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 §,

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

4. en kapitalvinst vid en avyttring är skattefri enligt bestämmelserna i 25 a kap. eller ersättningen skall tas upp som kapitalvinst på grund av bestämmelsen om skalbolagsbeskattning i 25 a kap. 9 §.

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 skall 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 överläts 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 eller ett utländskt bolag som motsvarar något sådant företag och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

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

– förutsättningarna i 19 § andra stycket är uppfyllda.

³ Senaste lydelse 2003:224.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2005 och tillämpas på avyttringar efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär det skall de nya bestämmelserna dock tillämpas även på avyttringar som skett dessförinnan men efter den 30 juni 2003.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2005-02-08

Närvarande: f.d. justitierådet Lars K Beckman, f.d. justitierådet Inger Nyström och regeringsrådet Lars Wennerström.

Överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris

Enligt en lagrådsremiss den 3 februari 2005 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Karl-Henrik Bucht.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 17 februari 2005

Närvarande: statsråden Ringholm, ordförande, Freivalds, Sahlin, Östros, Messing, Y. Johansson, Sommestad, Karlsson, Nykvist, Andnor, M. Johansson, Hallengren, Björklund, Holmberg, Österberg, Orback, Baylan

Föredragande: statsrådet Österberg

Regeringen beslutar proposition 2004/05:91 Överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris